

I POTERI DI DISAPPLICAZIONE DEL GIUDICE TRIBUTARIO

di Maria Leo

A) DISAPPLICAZIONE DEI REGOLAMENTI E DEGLI ATTI AMMINISTRATIVI GENERALI

1. Premessa

L'articolo 7, comma 5, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 recita: “Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all’oggetto dedotto in giudizio, salva l’eventuale impugnazione nella diversa sede competente”.

Tale norma definisce i poteri del giudice tributario di fronte agli “atti generali” di imposizione vale a dire regolamenti ed atti amministrativi generali chiarendo che detto giudice ha soltanto il potere di disapplicazione. In altri termini, il giudice tributario non ha il potere di annullamento con riferimento a tali atti, ma, più limitatamente, può, una volta accertatane l’illegittimità, non applicarli in relazione al caso oggetto di giudizio.

Pertanto, nel caso in cui la pretesa fiscale dipenda dalle statuizioni contenute in un regolamento o in un atto amministrativo generale, il contribuente non deve necessariamente sindacare quest'ultimo dinanzi alla giustizia amministrativa.

La Commissione tributaria può infatti conoscere incidentalmente, cioè ai soli fini dell’oggetto del giudizio tributario (rappresentato, come si sa, dalla legittimità di un atto impositivo o di riscossione contemplato espressamente dall’art. 19 del d. lgs. n. 546/1992), della illegittimità del provvedimento, atto concreto o regolamento. Se a seguito di questa cognizione il giudice tributario ritiene il regolamento o l’atto amministrativo generale illegittimo lo disapplica, ossia disconosce l’efficacia normativa che esso dovrebbe avere ai fini della disciplina del rapporto controverso, decidendo la controversia tributaria oggetto del suo giudizio come se quell’atto non fosse mai stato emanato.

Quando l'atto generale (illegittimo) viene in rilievo come causa diretta della lesione della posizione giuridica del contribuente, il giudice tributario, ove sia impugnato uno degli atti indicati dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, quale ambito della giurisdizione tributaria, non può conoscere principaliter dell'atto generale presupposto, ma deve valutare in via incidentale e pregiudiziale la legittimità dell'atto generale per poi disapplicarlo se riconosciuto illegittimo. In tal senso,

infatti, deve intendersi la formulazione dell'ultima parte dell'art. 7, c. 5, del D.Lgs. n. 546/1992 dove reca l'inciso "salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente".

In un'ottica di economia dei mezzi processuali e di effettività della tutela giurisdizionale, il contribuente non ha l'onere di impugnare l'atto generale, presupposto della pretesa impositiva, dinanzi al giudice amministrativo, posto che la illegittimità dell'atto può essere fatta valere in via incidentale davanti al giudice tributario adito in sede di impugnazione dell'atto impositivo (ad esempio in sede di impugnazione di un avviso di accertamento).

Esempio. Un contribuente riceve un avviso di accertamento basato sul c.d. "redditometro". Egli propone ricorso eccependo, tra l'altro, l'illegittimità del decreto ministeriale di approvazione dei coefficienti redditometrici. Il giudice tributario, in presenza di vizi di legittimità del suddetto decreto, può utilizzare il proprio potere di disapplicazione: in tal caso, il ricorso è destinato ad essere accolto.

Se anche il presupposto della disapplicazione e dell'annullamento è comune, essendo costituito da un atto illegittimo, diversi sono gli effetti dei due istituti. Infatti, mentre l'atto disapplicato nel singolo giudizio continua ad essere efficace e a produrre effetti al di fuori di esso, l'annullamento ha efficacia erga omnes, cioè toglie di mezzo l'atto, neutralizzandone gli effetti con efficacia ex tunc. L'istituto della disapplicazione è stato oggetto di numerose pronunce sia di merito sia di legittimità. Si procederà qui di seguito ad analizzare tale giurisprudenza, trattando separatamente i settori del diritto tributario sui quali è intervenuta.

2. Giurisprudenza sulla disapplicazione di regolamenti ed atti amministrativi generali:

2.1 Accertamenti basati sui parametri

L'art. 3, cc. 181 - 189 della L. 549/95 prevede, per determinate categorie di contribuenti, l'applicazione di parametri presuntivi di reddito.

In particolare, la norma de qua espressamente, recita: "I parametri di cui al comma 184 sono approvati con D.P. C.M., su proposta del Ministro delle Finanze, da pubblicare nella G.U., entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge".

Pertanto, la norma istitutiva demanda l'attuazione pratica dell'accertamento parametrico allo strumento legislativo del D.P.C.M., delega che è stata attuata con il D.P.C.M. del 29/01/1996, poi modificato con il D.P.C.M. del 27/03/1997. Ebbene, è

con questo strumento che l'accertamento parametrico passa dalla statuizione di principi generali all'elaborazione di disposizioni operative che per-mettono di pervenire ai ricavi o compensi minimi. In specie, gli artt. 4 e 5 del citato decreto si interessano delle variabili delle imprese e degli esercenti arti o professioni, statuendo ciò che è rilevante nel calcolo, soppesando alcuni componenti patrimoniali o reddituali, da cui si evincono i ricavi o compensi in linea con lo strumento induttivo.

Orbene, i predetti D.P.C.M. assumono natura di regolamenti, essendo destina-ti a prevedere parametri, in base ai quali determinare i ricavi, i compensi ed il volume d'affari, realmente attribuibili al contribuente, in base alle caratteristi-che ed alle condizioni di esercizio dell'attività svolta.

Si sono pronunciate in questo senso varie pronunce dei giudici di merito.

Con la sentenza 26.11.2001 n. 126, la CTP Firenze ha sancito che il DPCM che approva i suddetti parametri può essere disapplicato. In particolare, viene affermato che tale decreto, in virtù della sua natura regolamentare, in quanto espressione di attività normativa e non di semplice potestà amministrativa, contenenti precetti aventi caratteri di generalità ed astrattezza, innovativi dell'ordinamento anche quando determinano una regolazione attuativa o integrativa della legge, necessita, ai fini della sua formazione, del previo parere del Consiglio di Stato ai sensi dell'art. 17, c. 4, della L. 400/88.

Ne consegue, necessariamente, che l'omessa, preventiva acquisizione del parere (obbligatorio) del Consiglio di Stato, integra un vizio del procedimento dal qua-le consegue la illegittimità dell'atto normativo, per violazione dell'articolo 17 citato.

Nello stesso senso si sono espresse CTP Torino 26.6.2001 n. 26 e CTP Lecce 20.9.2002 n. 229 e n. 64 del 14.4.2005.

Per contro, con la sentenza 21.2.2008 n. 10, la CTR Puglia è giunta a conclusioni opposte, sulla base della natura non regolamentare dei suddetti DPCM. Secondo il giudice d'appello barese: "Non appare sufficiente, pertanto, attribui-re a tali decreti apoditticamente i caratteri della generalità, dell'astrattezza e del-la ripetibilità nel tempo della loro applicazione. E' condivisibile, invece, la tesi che, pur riconoscendo che il D.P.C.M. 29/1/1996 ha integrato la norma primaria dell'art. 3 commi da 181 a 189 della Legge n. 549/1995 alla quale da attuazione, non vede in che modo esso vi abbia apportato elementi di novità rispetto a quanto non fosse già contenuto nella norma stessa. La indimostrata esistenza di tali elementi di novità, dunque, legittima il dubbio che tali decreti possano avere la natura di regolamenti e che per la loro

validità fosse necessario il parere del Consiglio di Stato”.

2.2 Accertamento basato sugli studi di settore

C.T.R. Torino 22.2.2010 n. 8 ha affermato che gli atti di approvazione degli studi di settore non rientrano nel novero degli atti regolamentari, per cui non possono essere ritenuti illegittimi per mancanza del previo parere del Consiglio di Stato, come impone l'art. 17 della L. 400/88.

2.3 Accertamenti basati sul c.d. "redditometro"

I decreti ministeriali concernenti l'individuazione degli indici utilizzati ai fini dell'accertamento sintetico possono essere disapplicati dal giudice tributario, ad esempio, per violazione della riserva di legge o per violazione dei principi costituzionali in materia di imposizione (C.T. I° Reggio Emilia 15.6.94 n. 281; C.T. I° Milano del 24/04/1991).

I menzionati decreti non possono considerarsi illegittimi per la mancanza del previo parere del Consiglio di Stato (Cass. 14.4.2008 n. 9857). Secondo la giurisprudenza di legittimità, essi non rientrano tra i regolamenti governativi di cui all'art. 17 della L. 400/88, posto che nessuna fonte di rango primario o costituzionale impone che i decreti ministeriali in oggetto debbano essere approvati nel rispetto delle forme previste dalla L. 400/88.

2.4 TARSU

Numerose sono le sentenze che hanno affrontato l'istituto della disapplicazione con riferimento alla TARSU. Tra queste è da ricordare certamente Cass. SS.UU. n. 6265 del 22/03/2006 che ha definitivamente sancito il potere di disapplicazione del giudice tributario inerente la definizione delle tariffe Tarsu da applicare nei confronti degli esercizi alberghieri. La Cassazione ha rilevato che, correttamente, il giudice tributario non ha disposto l'annullamento delle delibere tariffarie e dei regolamenti di applicazione del tributo: “il giudice tributario afferma la illegittimità delle suddette delibere, ma solo al fine di dedurne la illegittimità dell'atto impositivo, che nel rinvio a quelle delibere esaurisce, ad avviso del giudicante, la propria necessaria motivazione”.

Ora, sull'aspetto specifico della disapplicazione dei regolamenti comunali che stabiliscono tariffe TARSU differenziate per gli esercizi alberghieri rispetto alle civili abitazioni è da sottolineare il contrasto giurisprudenziale ancora persistente. La

norma rilevante al riguardo è l'art. 68 del d.lgs. n. 507/1993, lett. c, il quale, così recita: "[1] Per l'applicazione della tassa i comuni sono tenuti ad adottare apposito regolamento che deve contenere:

a) la classificazione delle categorie ed eventuali sottocategorie di locali ed aree con omogenea potenzialità di rifiuti e tassabili con la medesima misura tariffaria...

[2] L'articolazione delle categorie e delle eventuali sottocategorie è effettuata, ai fini della determinazione comparativa delle tariffe, tenendo conto, in via di massima, dei seguenti gruppi di attività o di utilizzazione:

a) locali ed aree adibiti a musei, archivi, biblioteche, ad attività di istituzioni culturali, politiche e religiose, sale teatrali e cinematografiche, scuole pubbliche e private, palestre, autonomi depositi di stoccaggio e depositi di macchine e materiale militari;

b) complessi commerciali all'ingrosso o con superfici espositive, nonché aree ricreativo-turistiche, quali campeggi, stabilimenti balneari, ed analoghi complessi attrezzati;

c) locali ed aree ad uso abitativo per nuclei familiari, collettività e convivenze, esercizi alberghieri";

Nel caso esaminato dal giudice leccese, il ricorrente agiva contro il Comune di Porto Cesareo lamentando il contrasto della delibera comunale TARSU con l'art. 68 cit., dal momento che l'inclusione nello stesso gruppo di locali ed aree ad uso abitativo tanto per nuclei familiari quanto per alberghi non poteva che giustificarsi, a suo parere, sulla base di una omogenea potenzialità di rifiuti.

Da qui l'eccezione del ricorrente il quale chiedeva che il suo albergo fosse tassato con la stessa tariffa che il Comune aveva determinato con riferimento alle civili abitazioni.

La Commissione tributaria ha respinto il ricorso con la seguente motivazione: "Il regolamento comunale e gli atti di G.M. con cui il Comune ha disciplinato il tributo e ha fissato le relative tariffe non violano l'art. 68 d.lgs. n. 507/1993 perché tale norma ha previsto in via di massima dei gruppi di attività o di utilizzazione all'interno dei quali è lasciato alla discrezionalità dei singoli comuni di individuare le categorie e le sottocategorie di locali ed aree con omogenea potenzialità di produrre rifiuti... Gli immobili destinati ad attività alberghiera, rispetto a quelli destinati a civili abitazioni hanno, anche a parità di superficie, una capacità di produzione di rifiuti quantitativamente maggiore".

Aderente a questo indirizzo interpretativo si è mostrata anche Cass. n. 5732/2007:

“Diversamente da quanto il giudice di merito mostra di ritenere, costituisce un dato di comune esperienza la maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto ad una civile abitazione, e di tanto ci si può agevolmente convincere attraverso un esame comparato dei regolamenti comunali in materia, nei quali la categoria degli esercizi alberghieri è distinta da quella delle civili abitazioni e la tariffa applicata ai primi è notevolmente superiore alla tariffa applicata alle seconde”.

Due recenti sentenze, sempre della C.T.P. di Lecce, hanno contraddetto il citato orientamento giurisprudenziale. In particolare, le sentenze n. 893 dell'11/11/2009 e n. 616/09/08 hanno affermato che la formulazione dell'art. 68, c. 2, osta alla applicazione di una tariffa differenziata agli esercizi alberghieri rispetto a quella che applicata alle civili abitazioni. Secondo la Commissione pugliese, comunque, non è in discussione che alcune aree di un albergo siano caratterizzate da una maggiore potenzialità nella produzione dei rifiuti (si pensi alle cucine e al ristorante). Lo stesso, però, non può dirsi delle camere che, a ben vedere, possono tranquillamente equipararsi, in termini di attitudine a produrre rifiuti, alle civili abitazioni. Dovrà essere, conclude la Commissione, cura del Comune procedere alla separata indicazione di tali aree, garantendo alle unità abitative degli alberghi la medesima tariffa delle abitazioni.

In virtù di questa interpretazione, il Collegio salentino ha disapplicato il regolamento comunale di Lecce che aveva fissato tariffe TARSU più elevate per gli alberghi e conseguentemente ha annullato le cartelle di pagamento discendenti dall'applicazione di quel regolamento.

Un altro esempio di disapplicazione di delibera TARSU, in un ambito tuttavia diverso rispetto a quello concernente le tariffe applicate agli alberghi, si può rinvenire in Cassazione n. 9415 del 10/02/2005. Nella fattispecie esaminata dal supremo giudice il ricorrente eccepiva l'intassabilità, ai fini Tarsu, di alcune aree di campeggio e l'inadeguatezza dell'imposizione in considerazione del fatto che l'attività non era stata svolta nell'intero anno. Dopo che la domanda era stata respinta in primo grado, la Commissione regionale, in parziale accoglimento dell'appello, dichiarava tassabile a tariffa piena il 50 per cento della superficie complessiva del campeggio e a tariffa ridotta le superfici non operative, stravolgendo, di fatto, i criteri del regolamento comunale. A parere della Corte di Cassazione, qualora un contribuente invochi l'annullamento di un atto impositivo per l'illegittimità del regolamento su cui si fonda, il giudice di merito, se ritiene

sussistente l'illegittimità dell'atto impositivo, deve limitarsi a disapplicare la norma e valutare la legittimità dell'atto impugnato, mentre gli è precluso pronunciarsi nel merito della questione, rideterminando l'ammontare dell'imposta sulla base di criteri diversi da quelli fissati dall'ente impositore.

Si ricordando inoltre la sentenza della CTP Salerno n. 103 del 5/07/2000, la quale ha disapplicato il regolamento comunale che provvedeva circa la sostituzione delle tariffe TARSU, dal momento che organo competente all'adozione del citato regolamento era non già la Giunta comunale bensì il Consiglio. Nella stessa materia è intervenuta CTP Messina n. 295 del 12/09/2006, che ha così statuito: "le delibere della giunta municipale finalizzate alla variazione delle tariffe per la Tarsu su cui si è basato l'atto impositivo sono da considerarsi illegittime per l'incompetenza funzionale in materia della giunta stessa ed, ai sensi dell'art. 7, comma 5, del D.Lgs. n. 546/1992 devono essere disapplicate: pertanto il ricorso va accolto".

2.5 ICI

La giurisprudenza sui poteri di disapplicazione in materia ICI ha coinvolto soprattutto le delibere comunali relative alla fissazione delle aliquote. Nella sentenza della Corte di Cassazione n. 3030 del 1/03/2002 i supremi giudici hanno ribadito il consolidato principio secondo cui qualora non sia contestata la legittimità degli atti autoritativi di presupposto, cioè i provvedimenti di carattere generale (regolamento e tariffa), con riferimento ai quali la competenza giurisdizionale sarebbe spettata al giudice amministrativo, il giudice tributario ha il potere di disapplicazione in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, nel momento in cui ne sia stata riconosciuta la non conformità alle norme invocate. Inoltre, la legittimità di un atto a contenuto concreto ed autonomamente impugnabile non è suscettibile di delibazione in base a cognizione meramente incidentale, essendo consentita la disapplicazione solo di atti e provvedimenti a contenuto normativo o generale (Cass. n. 3532/2006; Cass. n. 9999/2006).

2.6 Tariffe d'estimo catastale

Con l'emanazione dei d.m. 20 gennaio 1990 e 27 settembre 1991 sono stati modificati i criteri per la determinazione delle tariffe di estimo e in relazione ad essi sono sorti notevoli dubbi interpretativi concernenti il contenzioso.

A tal proposito, giurisprudenza conforme ha chiarito come il giudice tributario può conoscere, ma solo incidentalmente, dell'atto generale di modifica degli estimi e,

riconoscendolo illegittimo, potrà disapplicarlo (non annullarlo, come invece può fare il TAR), poiché esso costituisce il presupposto del singolo atto di imposizione fiscale attributivo di un diverso classamento e di una nuova rendita catastale.

In questo senso si sono pronunciate Cassazione n. 6269/1990 e varie pronunce di merito tra cui:

- CTP di Milano n. 379/1992, secondo cui: “la ‘revisione degli estimi mediante nuove tariffe’ non si traduce in alcuna variazione di consistenza o di classamento (rimasti immutati) né - tanto meno - in attribuzione di rendita ma in risultanze generali di indagini statistiche rimesse all'UTE e vagliate dalle Commissioni censuarie che potranno semmai costituire motivo di doglianza avanti al giudice amministrativo (TAR) ovvero - alternativamente - a mezzo del ricorso straordinario al Capo dello Stato per supposti vizi di illegittimità del procedimento e/o dei criteri utilizzati ma non certo ragione contestativa diretta in questa sede del valore autodeterminato in via automatica del bene sulla scorta del parametro legislativo, l'uno essendo la mera conseguenza logico-matematica dell'altro e non atto impositivo autonomo ricorribile avanti alla Commissione tributaria”.
- CTP di Livorno n. 465/1992;
- CTP di Belluno n. 483/1992;
- CTR del Lazio n. 86/2004.

3. Aspetti processuali della disapplicazione

Un interrogativo che si è posto in materia è se l'esercizio dei poteri di disapplicazione debba configurarsi come mera facoltà, espressione esclusivamente dei poteri istruttori del giudice, nel rispetto della domanda prospettata dalla parte, oppure debba essere inteso come un potere/dovere; nel secondo caso, il giudice tributario, a prescindere dall'eventuale domanda di parte, qualora rilevi l'illegittimità dell'atto presupposto, dovrebbe provvedere automaticamente alla sua disapplicazione, d'ufficio, anche quindi nell'ipotesi di mancata richiesta o impulso delle parti.

Relativamente a tale interrogativo assume particolare rilievo la distinzione tra regolamenti ed atti generali, in quanto la possibilità che il giudice sia dotato di tale potere/dovere è strettamente correlata alla natura normativa dell'atto presupposto. Infatti per il principio iura novit curia, espresso all'art. 113 c.p.c., il giudice ha il potere/dovere di conoscere e determinare le norme applicabili alla fattispecie concreta, nel rispetto dei fatti materiali dedotti a fondamento della domanda.

In giurisprudenza, sulla questione della inapplicabilità del principio iura novit curia con riferimento ad atti giuridici secondari a carattere non normativo, si ricordano:

- Cassazione n. 7077 del 24/06/1991, relativamente alla natura dei decreti concernenti il mancato od irregolare funzionamento degli uffici finanziari. La sentenza ha escluso la possibilità di applicare il principio iura novit curia in virtù del carattere non normativo di tali atti;
- Cassazione n. 1865 del 18/02/2000 ha sancito l'applicabilità del principio iura novit curia solo in caso di atti normativi. Il principio della auto-sufficienza del ricorso ex art. 366, n. 4, cpc, vigente per il ricorso in Cassazione, impedendo l'esercizio dei poteri istruttori, di fatto non permette la diretta conoscenza di atti non aventi carattere normativo in tale fase di giudizio.

D'altra parte, la Cassazione ha più volte ribadito (su tutte Cass. n. 3551 del 22/02/2005) che gli atti amministrativi generali, proprio in virtù del loro valore generale e non meramente correlato a singole fattispecie, sono a disposizione del pubblico e vengono pubblicati formalmente nei modi di legge.

4. Rapporto tra processo tributario e processo amministrativo

Si è già detto come la norma di cui all'art. 7, c. 5, del d.lgs. n. 546/1992, secondo cui: "Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente" sancisce il potere delle Commissioni di sindacare in via incidentale, ai fini della decisione della singola controversia, la legittimità degli atti generali e dei regolamenti che costituiscono il presupposto dell'atto impugnato (i cui vizi discendono dalla illegittimità di quegli atti), fermo restando il regime di impugnazione proprio di tali atti davanti al giudice amministrativo (impugnazione in via principale).

La norma citata è da intendere nel senso di ammettere la disapplicazione di qualsiasi atto, vuoi impugnabile nella diversa sede competente, vuoi non più impugnabile. Secondo Cass. n. 4567/2004, infatti, "In tema di contenzioso tributario, il potere del giudice tributario di disapplicazione degli atti amministrativi illegittimi (nella fattispecie, provvedimento di fermo amministrativo, ex art. 69 del R.D. n. 2440 del 1923, in ordine al pagamento di un rimborso IVA) può riguardare anche un atto divenuto inoppugnabile per l'inutile decorso dei termini ai fini della

sua impugnazione dinanzi al giudice amministrativo”. La sentenza menzionata conferma l’indirizzo espresso da Cass. n. 1733/2002.

Naturalmente, quando in sede di giustizia amministrativa sia stato annullato un atto generale o un regolamento con sentenza passata in giudicato, il giudice tributario deve conformarsi al giudicato in relazione all’oggetto dedotto in giudizio. In questo senso, Cassazione SS.UU. n. 8278/2008 e Cassazione SS.UU. n. 6265/2005.

In caso di contemporaneo svolgimento del processo tributario e del processo amministrativo, si pone il problema della sospensione del processo tributario in attesa della definizione del giudizio amministrativo.

In linea di principio, il processo tributario non può essere sospeso in attesa della decisione del giudice amministrativo sulla legittimità di un provvedimento da cui dipende l’obbligazione fiscale (ad esempio una delibera di approvazione delle aliquote TARSU). Infatti, come precisato dalle Sezioni Unite nella sentenza 4.6.2008 n. 14814, in tal caso il giudice tributario può disapplicare l’atto amministrativo: “Sfuggono, altresì, alla disciplina dell’art. 295 c.p.c., le questioni pregiudiziali cc. dd. esterne (appartenenti ad altre giurisdizioni), per le quali vale la regola dell’obbligo dell’accertamento incidentale da parte del giudice tributario (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 3, e art. 7, comma 5), fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio, per le quali vige la regola della sospensione obbligatoria, ai sensi del D.Lgs. n. 542 del 1992, art. 39”.

Altra giurisprudenza ha però sostenuto la tesi opposta (Cass. 31.7.2007 n. 16937) rilevando che “Il principio di autonomia delle singole giurisdizioni in materia di verifica della validità degli atti amministrativi non esclude che il giudice tributario, dinanzi al quale sia stata prospettata l’illegittimità di un atto costituente presupposto di quello impositivo, possa disporre la sospensione del processo, nel caso in cui la medesima questione formi oggetto di uno specifico giudizio pendente dinanzi al giudice amministrativo; qualora poi, indipendentemente dalla sospensione, sia intervenuta al riguardo una pronuncia del giudice amministrativo, la stessa, soprattutto se passata in giudicato, non può non svolgere effetto vincolante nel processo tributario, non ostandovi il dovere-potere

del giudice tributario, non fornito di giurisdizione in via principale, di verificare in via incidentale la validità degli atti presupposti e di procedere alla loro disapplicazione”.

5. Circolari e Risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria

Le circolari e le risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria non sono né regolamenti né atti amministrativi generali. Per questo motivo, esse non possono, dal punto di vista tecnico, rientrare nell'ambito del potere di disapplicazione (Cass. SS. UU. 2.11.2007 n. 23031).

In particolare, la giurisprudenza è ferma nel ribadire la loro natura di atti interni non normativi destinati ad indirizzare in modo uniforme l'attività degli organi inferiori che non vincolano né i contribuenti né i giudici né costituiscono fonte del diritto.

Per cui, qualora un atto impositivo sia basato su un "obbligo" scaturente da una circolare o da una risoluzione, il giudice, nell'accogliere, se del caso, il ricorso, dichiara infondato l'atto impositivo ma non provvede, sotto il profilo tecnico processuale, alla disapplicazione della circolare.

B) DISAPPLICAZIONE DELLE LEGGI PER CONTRASTO CON IL DIRITTO COMUNITARIO

Il giudice nazionale può disapplicare le norme di diritto interno qualora contrastino con il diritto comunitario.

Il primato del diritto comunitario sul diritto interno legittima, secondo quanto enunciato dalla Corte di Giustizia sin dalla storica sentenza Simmenthal, il poterdovere dei giudici nazionali di risolvere i conflitti tra norma interna e norma comunitaria direttamente applicabile o avente effetti diretti: qualora sia rilevata la diretta applicabilità o l'efficacia diretta del diritto comunitario, il giudice dovrà prevederne l'applicazione, con conseguente inapplicabilità della norma interna incompatibile.

Tale principio è stato affermato dalla Corte Costituzionale con le sentenze 8/6/84 n. 170 e 23/4/85 n. 113.

Prima ancora, sempre la Corte costituzionale, nella sentenza 8 giugno 1980, n. 174, ha precisato che "le norme comunitarie, anche quando vengono a ricevere diretta applicazione nel territorio italiano, rimangono estranee al sistema delle fonti. Il regolamento comunitario fissa la sua disciplina. L'effetto connesso con la sua vigenza è perciò non quello di caducare, nell'accezione propria del termine, la norma interna incompatibile, bensì di impedire che tale norma venga in rilievo per la definizione della controversia innanzi al giudice nazionale".

A titolo esemplificativo, con la sentenza 27.5.2005 n. 15, la C.T.R. Torino ha disapplicato la legge istitutiva dell'IRAP in quanto contrastante con l'art. 73 della Direttiva CE 733/88.

Nella fattispecie, il giudice, decidendo una lite per il rimborso del tributo, domandato da un professionista per inconfigurabilità dell'autonoma organizzazione, anziché valutare la fondatezza del riesame chiesto dalla parte privata, ha ri-evato d'ufficio il contrasto tra l'IRAP e l'art. 33, par. 1, della VI direttiva CEE (direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE), il quale vieta agli Stati membri dell'Unione europea l'istituzione di tributi che abbiano il carattere di imposta sulla cifra di affari, così procedendo alla disapplicazione della norma interna, e al conseguente riconoscimento del diritto al rimborso dell'imposta indebitamente versata.

I giudici torinesi muovono dalla premessa secondo la quale l'ordinamento italiano e quello comunitario sono coordinati, da ciò derivando, in caso di contrasto tra norme statali e comunitarie, la prevalenza delle seconde sulle prime mediante la "non applicazione" della normativa italiana confligente.

Ciò posto, i giudici passano alla valutazione sulla configurabilità del contrasto. Richiamano dunque l'art. 33, par. 1, della VI direttiva CEE, ed affermano che, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, esso vieta agli Stati membri l'introduzione o il mantenimento di imposte che abbiano il carattere dell'IVA.

Individuano poi i caratteri dell'IVA in base ai quattro elementi specificati dalla Corte di giustizia nella sentenza *Gil Insurance* 29 aprile 2004, in C-308/01, e precisamente (par. 32, 33): 1) applicazione in modo generalizzato alle cessioni di beni e servizi; 2) proporzionalità al prezzo di beni e servizi; 3) applicazione in ogni fase del processo di produzione e distribuzione; 4) gravame sul valore aggiunto dei beni e servizi.

I giudici osservano poi che questi quattro requisiti sono individuabili anche nell'IRAP. Infatti: 1) l'IRAP colpisce il valore dei beni e dei servizi prodotti, e dunque vi è solo una differenza temporale di imposizione del valore aggiunto: nel periodo di produzione con l'IRAP, nel periodo di uscita del valore dalla sfera dell'impresa con l'IVA; 2) anche l'IRAP è proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi: "infatti la somma dell'IRAP riscossa nelle varie fasi di produzione è pari all'aliquota applicata al prezzo finale di vendita al consumo dei beni e servizi"; 3) l'IRAP si applica ad ogni fase del processo di produzione giacché ogni operatore è tenuto al pagamento della relativa imposta in base al valore aggiunto; 4) l'IRAP

grava il valore aggiunto nella fase di lavorazione, anche se, a differenza dell'IVA, la sottrazione del valore immesso nel ciclo produttivo avviene, per così dire, con il metodo "base da base", invece che con il metodo "imposta da imposta".

Chiarito ciò, i giudici approfondiscono la questione della diretta applicabilità dell'art. 33, par. 1, della direttiva CEE 17 maggio 1977, n. 77/388. Esso, al fine di armonizzare le legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, con una doppia negazione, precisa che "le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno stato membro di mantenere o introdurre qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari", ovvero il carattere dell'IVA.

È da ricordare che la Corte di giustizia, con riguardo all'efficacia diretta della sesta direttiva, con la sentenza Becker, 19 gennaio 1982, in C-8/8 1 ha precisato che "in tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiono, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, tali disposizioni possono essere richiamate, in mancanza di provvedimenti d'attuazione adottati entro i termini, per opporsi a qualsiasi disposizione di diritto interno non conforme alla direttiva, ovvero in quanto atte a definire diritti che i singoli possono far valere nei confronti dello Stato".

Successivamente, nella sentenza Dansk Denkavit, 31 marzo 1992, in C-200/90, la Corte di giustizia si è pronunciata espressamente sulla questione "relativa alla possibilità d'invocare l'art. 33 della VI direttiva dinanzi ai giudici nazionali". In detta lite il Governo danese faceva valere che la disposizione in esame "è una disposizione di tipo puramente formale, ed è stata inserita nel testo della VI direttiva del Consiglio nell'esclusivo interesse della comunità". Il Governo danese, infatti, contrapponeva alle disposizioni di tipo formali quelle di tipo sostanziale, perché "destinate a tutelare l'interesse dei singoli", sostenendo che solo queste possono essere dotate di efficacia diretta.

Con espresso riferimento all'ascrivibilità dell'art. 33 della VI direttiva nell'ambito delle norme formali, non direttamente invocabili dai cittadini, la Corte così osserva (par. 17-18): "è sufficiente a questo proposito rilevare che, secondo la costante giurisprudenza della Corte, una disposizione di una direttiva, nella misura in cui è chiara, precisa e incondizionata, può essere invocata dai singoli dinanzi ai giudici nazionali, e constatare che il divieto imposto agli stati membri dall'art. 33, di istituire imposte, diritti e tasse aventi il carattere di imposta sulla cifra d'affari soddisfa tali condizioni".

La Corte non può che concludere affermando espressamente che "la questione va risolta nel senso che l'art. 33 della VI direttiva del Consiglio 77/388 conferisce ai privati diritti soggettivi che i giudici nazionali sono tenuti a tutelare, soggiungendo altresì che "il divieto di istituire imposte sulla cifra d'affari sancito da questa disposizione risulta chiaramente dalla sua formulazione" (par. 21).

La seconda questione che si pone, allora, è la verifica del carattere di immediata applicabilità del divieto posto dall'art. 33 della VI direttiva nel nostro ordinamento. La giurisprudenza della Corte costituzionale, recependo i principi sanciti dalla Corte di giustizia, a partire dalla sentenza 18 aprile 1991, n. 168, ha esteso l'area della disciplina comunitaria direttamente applicabile anche alle direttive comunitarie cd. self executing, ovvero sia a) incondizionate, b) sufficientemente chiare e precise, c) rispetto alle quale sia scaduto, per lo Stato membro, l'eventuale termine di adeguamento.

Si formula così il sillogismo della Commissione piemontese: l'art. 33 della VI direttiva CEE, direttamente applicabile da parte del giudice nazionale, vieta l'istituzione e il mantenimento di un'imposta sovrapponibile all'IVA; l'IRAP è sovrapponibile all'IRAP; l'IRAP viola il divieto disposto dalla norma; la sua pretesa è dunque illegittima e il diritto al rimborso è fondato.

Da ultimo, la Corte di Cassazione ha disapplicato l'art. 9-bis della L. 289/2002 relativamente all'IVA, in quanto tale forma di condono, comportante una rinuncia alla riscossione dell'imposta, si pone in contrasto con il diritto comunitario (Cass. SS.UU. 17.2.2010 n. 3676).

Nella propria disamina il Collegio ha analizzato la decisione della Corte CE (causa C-132/06 del 17 luglio 2008) la quale ha assunto violato l'art. 10 CE nella misura in cui lo Stato membro – pur avendo riconosciute le proprie sovrane potestà in materia tributaria – non ha discrezione nell'osservanza dell'obbligo di assicurare il corretto adempimento delle prescrizioni del sistema comune dell'Iva e di garantire l'effettiva riscossione delle risorse della Comunità Europea. Sotto tale profilo, i Giudici comunitari hanno censurato la disciplina del condono (artt. 8 e 9 citati) in quanto le misure de quibus si traducono e risolvono in una rinuncia generalizzata all'esercizio dell'accertamento della pretesa fisci.

Vi è da dire che le difficoltà di interpretazione del diritto comunitario hanno di fatto influenzato i giudici di merito, che si sono dimostrati spesso restii ad applicare d'ufficio il diritto comunitario, preferendo la via del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, ex art. 234 del Trattato.

Un esempio di tale *modus operandi* si può rinvenire nella materia dei cd. incentivi all'esodo previsti dal comma IV-bis dell'art. 19 del TUIR, introdotto dall'art. 5, comma 1, lett. d), n. 2, del d. lgs. n. 314/1997 e successivamente abrogato dal cd. decreto Bersani (d. l. 4 luglio 2006, n. 223).

La sentenza della Corte di Giustizia UE, pronunciata il 21 luglio 2005 (causa C-207/04) ha sottolineato l'evidente disparità di trattamento tra uomini e donne, in merito all'agevolazione fiscale prevista ai fini dell'incentivo all'esodo (la sentenza de qua è stata poi confermata da ord. Corte di giustizia, sez. VII, 16/01/2008, n. C/128/07).

Difatti, la normativa nazionale prevedeva l'applicazione di un'aliquota IRPEF pari alla metà di quella applicabile al TFR, a favore di tutti quei lavoratori che avessero optato per la cessazione volontaria e anticipata del rapporto di lavoro: in particolare, tale agevolazione era riconosciuta ai lavoratori che, alla data del richiesto prepensionamento, avessero compiuto l'età di 55 anni, per gli uomini, e di 50 anni, per le donne.

Nello specifico, il previgente comma IV-bis del predetto art. 19 sanciva che “per le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori che abbiano superato l'età di 50 anni se donne e di 55 anni se uomini, di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), l'imposta si applica con l'aliquota pari alla metà di quella applicata per la tassazione del trattamento di fine rapporto e delle altre indennità e somme indicate alla richiamata lettera a) del comma 1 dell'articolo 16”.

In relazione a tale previsione normativa, è stata sollevata questione pregiudiziale davanti alla Corte di Giustizia UE, da parte della C.T.P. di Novara che, adiva il Giudice Europeo, al fine di verificare se la predetta disposizione di legge fosse incompatibile con il principio di non discriminazione tra sessi, quale postulato di diritto comunitario operante nell'ambito del rapporto di lavoro, e precisamente contenuto negli artt. 1, 2 (n. 1), e 5 (n. 1) della direttiva 76/205/CEE.

Nello specifico, tali articoli dispongono che :

- (Articolo 1):

“1. Scopo della presente direttiva è l'attuazione negli Stati membri del principio della parità di trattamento fra uomini e donne per quanto riguarda l'accesso al lavoro, ivi compreso la promozione, e l'accesso alla formazione professionale, nonché le condizioni di lavoro e, alle condizioni di cui al paragrafo 2, la sicurezza sociale. Tale principio è denominato qui appresso « principio della parità di

trattamento » ”.

- (Articolo 2):

“1. Ai sensi delle seguenti disposizioni il principio della parità di trattamento implica l'assenza di qualsiasi discriminazione fondata sul sesso, direttamente o indirettamente, in particolare mediante riferimento allo stato matrimoniale o di famiglia .”

- (Articolo 5):

“1. L'applicazione del principio della parità di trattamento per quanto riguarda le condizioni di lavoro, comprese le condizioni inerenti al licenziamento, implica che siano garantite agli uomini e alle donne le medesime condizioni, senza discriminazioni fondate sul sesso.”

Alla luce di tale direttiva, la Corte di Giustizia UE, con sentenza 21 luglio 2005, ha considerato fondata la questione sollevata dalla C.T.P. di Novara, evidenziando come il suindicato comma IV-bis dell'art. 17 cit. fosse incompatibile con le disposizioni comunitarie in materia di parità fra i sessi, nella parte in cui esso non prevedeva il medesimo limite minimo di età per uomini e don-

ne lavoratori, che volessero beneficiare della tassazione agevolata prevista per l'incentivo all'esodo.

Pertanto, la Corte di Giustizia, al punto 34 della predetta sentenza, ha stabilito che “tale differenza di trattamento costituisce una discriminazione fondata sul sesso” e, pertanto, ha concluso stabilendo che la direttiva citata deve essere interpretata nel senso che essa “osta ad una norma quale quella controversa nella causa principale che consente, a titolo di incentivo all'esodo, il beneficio della tassazione con aliquota ridotta alla metà delle somme erogate in occasione dell'interruzione del rapporto di lavoro ai lavoratori che hanno superato i 50 anni, se donne e i 55, se uomini”.

In seno alla sentenza, la Corte di Giustizia ha precisato, inoltre, al punto 27, che il termine “licenziamento”, contemplato nell'articolo 5 della summenzionata direttiva, deve essere inteso in senso ampio, in modo da comprendere anche l'interruzione volontaria del rapporto di lavoro.

Sulla base di quanto sentenziato dalla Corte di Giustizia UE, conseguentemente la CTP di Novara (sentenza n. 75 del 12/12/2005, depositata il 24/01/2006 - Sez. VI), nel pronunciarsi sul merito della questione, riconosceva come legittimo il diritto al rimborso delle somme trattenute indebitamente al contribuente, laddove affermava che:

- nel caso in oggetto (del tutto identico alla fattispecie per cui è causa), “la norma di

diritto interno (art. 17, comma IV-bis TUIR – ora art. 19) deve essere disapplicata, perché non conforme alla direttiva comunitaria del 9 febbraio 1976, n. 76/207/CEE”;

- la disapplicazione deve riguardare “la parte che discrimina sfavorevolmente i lavoratori uomini in base all’età, rispetto alle donne”;
- era necessaria, a tal fine, la disapplicazione di quella parte del predetto art. 17, comma IV-bis del TUIR, “nella parte che prescrive il superamento dell’età di 55 anni per gli uomini, per cui l’agevolazione dell’aliquota va applicata ai lavoratori sia uomini sia donne che abbiano superato l’età di 50 anni”.

Nello stesso senso della Commissione piemontese si sono pronunciate CTR della Campania n. 262 del 19/03/2009 e CTP Lecce n. 234 del 16/04/2008.

C) DISAPPLICAZIONE DELLE SANZIONI TRIBUTARIE NON PENALI

1. Premessa

Ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. 546/92, in presenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma fiscale, "la commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali " previste dalla legge.

Tale norma è espressione di un principio giuridico generale, correlato ad altre disposizioni del sistema quali:

- l'art. 6 c. 2 del DLgs 472/97, secondo cui "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 il pagamento ";
- l'art. 10 c. 3 della L. 212/2000 (c.d. "Statuto dei diritti del Contribuente"), per effetto del quale "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 d'imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria ".

2. Disapplicazione delle sanzioni e autonomia degli atti impositivi L'art. 19 del D.Lgs. 546/92 stabilisce che ogni atto impositivo può essere

impugnato solo per vizi propri.

In base a ciò, la richiesta di disapplicazione può essere avanzata, nel caso di sanzioni irrogate unitamente all'avviso di accertamento, in sede di ricorso contro tale atto, e non nel gravame contro la successiva cartella di pagamento (Cass. 9.8.2002 n. 12067).

3. Disapplicazione delle sanzioni e onere della prova

Ai fini della disapplicazione, la sussistenza dell'obiettiva incertezza deve essere dimostrata dal contribuente (Cass. 26.2.2009 n. 4598).

4. Obiettiva incertezza normativa

La "obiettiva incertezza normativa" richiesta dalla norma quale condizione per poter procedere alla disapplicazione delle sanzioni amministrative è collegata alla intrinseca difficoltà interpretativa che può incontrare un uomo di media esperienza, scienza e diligenza. Ciò che rileva, pertanto, è che la disposizione violata presenti incertezze tali da ammettere interpretazioni diverse o da ostacolare l'individuazione certa di un significato sufficientemente definito.

Con le recenti sentenze 28.11.2007 n. 24670 e 21.3.2008 n. 7765, la Corte di Cassazione ha chiarito l'ambito di applicazione dell'obiettiva incertezza normativa.

Quali fatti sintomatici dell'obiettiva incertezza la Cassazione menziona:

- la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative, dovute al difetto di esplicite previsioni di legge;
- la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà;
- la mancanza di una prassi amministrativa o l'adozione di prassi amministrative contrastanti;
- la mancanza di precedenti giurisprudenziali;
- la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte Costituzionale;
- il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;
- il contrasto tra opinioni dottrinali;
- l'adozione di norme di interpretazione autentica o esplicative di norme preesistenti.

Chiarimenti ufficiali

Con la C.M. 23.4.96 n. 98, il Ministero delle Finanze ha specificato che, ai fini della

disapplicazione:

- deve sussistere un'incertezza di tipo oggettivo (come, ad esempio, nelle ipotesi di divergenze di contenuto tra atti ufficiali dell'amministrazione);
- e non anche un'incertezza derivante da condizioni soggettive del ricorrente.

E' da sottolineare l'art. 8 esprime un concetto più ampio e comprensivo di quello di non colpevolezza assumendo connotati schiettamente oggettivi divenendo criterio utilizzabile al di là dell'errore sul divieto. Di conseguenza, per l'applicazione dell'esimente non si impone una valutazione mirata dell'elemento soggettivo, essendo sufficiente una ricognizione oggettiva della difficoltà applicativa, atteso che l'autore può anche rappresentarsi la possibile eventuale violazione in esito al comportamento, ma se la previsione calpesta i principi di chiarezza e certezza nessuna sanzione può essere ugualmente irrogata, non essendo egli rimproverabile neppure per mancanza di diligenza o perizia. Secondo Cassazione n. 24670/2007 la disposizione in questione "assume come giuridicamente rilevante, non lo stato di conoscenza insufficiente e insicura di un soggetto, quale che sia, ma l'esistenza di un'incertezza in sé e per sé, oggettivamente considerata"

5. Casistica

La disapplicazione può concernere sanzioni amministrative relative ad ogni tributo, ivi incluse, secondo parte della dottrina, le sanzioni accessorie.

A titolo esemplificativo, la disapplicazione è stata concessa nei seguenti casi:

- decreto ministeriale di approvazione del bollettino di pagamento di determinate ritenute operate dai sostituti d'imposta riportante termini di versamento diversi da quelli previsti da altre norme (Cass. 23.8.2001 n. 11233);
- orientamento giurisprudenziale, solo successivamente superato, favorevole all'esclusione dell'imponibilità del contributo per differenza canone di locazione e per l'indennità di trasferta (Cass. 3.7.2003 n. 10495);
- omessa esecuzione di ritenute su contributi erogati dalla Cassa del Mezzogiorno, posto che, in merito a tale questione, il ricorrente aveva chiesto un parere all'Avvocatura dello Stato la quale, a sua volta, si era rivolta al Ministero delle Finanze, che ha risposto dopo sei anni - i giudici hanno sancito che tale "tormentato iter" è sintomatico di obiettiva incertezza - (C.T.R. Roma 4.3.98 n. 49);
- imperfetta formulazione di modelli di dichiarazione predisposti dall'Amministrazione (C.T.C. 5.10.92 n. 5177);
- disconoscimento dei costi relativi ai compensi erogati agli amministratori di

società, stante l'incertezza relativa alla possibilità del sindacato sulla congruità degli stessi (C.T.P. Torino 10.6.2009 n. 79);

- in una lite relativa a tributi doganali, incertezza della normativa europea in ordine alla delineazione del concetto di "carne salata" (C.T.R. Genova 7.5.2008 n. 32);

- in materia di detrazione dell'Iva dal reddito d'impresa stante l'incertezza interpretativa dell'art. 35 del DPR n. 633/1972 prima del chiarimento espresso con r.m. n. 9/2055 del 20/9/1980 (CTC 11/11/1991 n. 7463);

- controversia relativa alla violazione della legge sull'Iva per oscurità delle previsioni concernenti l'assoggettamento all'imposta delle prestazioni sanitarie (CTR Lazio n. 531 del 21/12/1998);

- controversia relativa alle sanzioni previste dalla legge sull'Invim in quanto nell'anno 1992 l'interpretazione della legislazione relativa agli estimi catastali appariva oscura e di difficile applicazione (CTR Lombardia n. 172 del 6/7/1999).

Esempio. Si ritiene opportuno riportare la fattispecie oggetto della sentenza 24670/2007 della Corte di Cassazione. La controversia riguardava la corretta interpretazione dell'art. 10 del D.Lgs. 504/92 (nella versione antecedente alla modifica apportata dalla L. 296/2006), secondo cui il curatore del fallimento è tenuto al versamento dell'imposta comunale sugli immobili dovuta per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data in cui il prezzo è stato incassato. L'interpretazione di tale norma richiede "la combinazione di più disposizioni tratte da diversi sistemi normativi settoriali (quello sostanziale dell'Ici; quelli, sostanziale e processuale, del fallimento; quello processualcivilistico)" in quanto "si è dovuto far ricorso a considerazioni sistematiche per attribuire alla parola incasso un significato tecnico, specifico del diritto tributario e del diritto fallimentare, diverso da quello comune ed usuale" (Cass. 24670/2007). Infatti, nel caso di specie, il termine "incasso" ha dato luogo a notevoli incertezze, posto che, nell'ambito della procedura concorsuale, quest'ultimo non coincide con il versamento del prezzo da parte dell'acquirente, ma richiede l'ulteriore condizione dell'intervenuto decreto di aggiudicazione del Tribunale, siccome solo a seguito di ciò il cedente entra in possesso dell'importo in precedenza versato.

Non a caso, per effetto dell'art. 1 c. 173 lett. c della L. 296/2006, l'attuale versione della norma dispone che il curatore debba effettuare il versamento "entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili". Esempio. Un'altra fattispecie esaminata questa volta da CTP Lecce n. 167/02/11 riguarda la

disciplina, oggi abrogata, concernete il cd. ammortamento accelerato. L'art. 67, c. 3. del TUIR consentiva di dedurre quote di ammortamento in misura maggiore rispetto a quella risultante dall'applicazione dei coefficienti ministeriali e in particolare in misura proporzionale alla più intensa utilizzazione dei beni rispetto a quella normale del settore. Orbene, l'indeterminatezza e la difficoltà di applicazione dei concetti di "intensa utilizzazione" e di "settore" ha spinto il Collegio leccese a riconoscere nel caso di specie, concernente la contestazione di quote di ammortamento di un'azienda olearia, la ricorrenza della "obiettiva incertezza normativa". Incertezza normati-va, tra l'altro, deve ritenersi che sia stata riconosciuta dallo stesso legislatore, il quale ha proceduto con la finanziaria del 2008 all'abrogazione dell'istituto dell'ammortamento accelerato.

Si riportano qui di seguito alcune fattispecie in cui è non è stato rinvenuta la condizione della obiettiva incertezza normativa:

- errore del contribuente causato da notizie rinvenute su quotidiani giuridici, ove, nel caso di specie, era stato riportato erroneamente un comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate con cui essa avrebbe dato notizia di un rinvio dei termini di versamento (C.T.P. Bologna 9.10.2006 n. 303);
- applicazione della normativa sui parametri contabili (C.T.P. Pistoia 1.2.2006 n. 85);
- mancata presentazione della denuncia di variazione nonché della dichiarazione IVA dovuta allo stato di salute e all'ignoranza del contribuente (Cass. 27.2.2009 n. 4765);
- emanazione di una norma interpretativa da parte del legislatore, nella specie relativa all'imponibilità dei proventi illeciti (Cass. 3.8.2007 n. 17105);
- soggettiva ignoranza e difficoltà di comprensione delle disposizioni normative tributarie (Cass. 28.5.2007 n. 12442).

6. Disapplicazione delle sanzioni e abuso del diritto

La giurisprudenza di legittimità è concorde nel ritenere sussistente un principio antielusivo generale, per cui l'ufficio è legittimato a disconoscere gli effetti fiscali di operazioni economiche poste in essere con il principale fine di ottenere un indebito risparmio d'imposta.

La C.T. Reg. Firenze, con la sentenza 1.4.2009 n. 26, ha ritenuto non applicabili le sanzioni amministrative in un accertamento fondato sul c.d. abuso del diritto posto che, nella specie, sussiste l'obiettiva incertezza normativa: "L'incertezza della

giurisprudenza sull'ambito e la portata del divieto dell'abuso di diritto, avvertita maggiormente con riguardo all'estensione ai tributi non armonizzati del principio già affermato dalla Corte di giustizia europea per l'ordinamento comunitario riguardo all'IVA, legittima la non sanzionabilità delle condotte che si concretizzano nell'abuso di diritto per "obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria" ai sensi dell'art. 10 della legge n. 212/2000".

Nello stesso senso si è espressa la Corte di Cassazione con la sentenza 25.5.2009 n. 12042.

Invece, a prescindere dalla questione circa l'obiettiva incertezza normativa, Cass. 19.5.2010 n. 12249 ha sancito che negli accertamenti "antiabuso" l'ufficio può irrogare le sanzioni amministrative.

7. Eccezione di disapplicazione

La richiesta di disapplicazione delle sanzioni deve, a titolo cautelativo, essere formulata dal contribuente in sede di stesura del ricorso introduttivo.

Ciò premesso, secondo C.M. 23.4.96 n. 98/E, il giudice, in presenza di obiettive condizioni di incertezza, potrebbe procedere d'ufficio alla disapplicazione delle sanzioni.

Posizione della giurisprudenza

La giurisprudenza si è espressa in maniera contrastante in merito alla necessità, ai fini della disapplicazione, dell'istanza di parte.

Infatti, alcune sentenze hanno specificato che:

- l'obiettiva incertezza sussiste, tra l'altro, quando la disciplina si articola in una pluralità di prescrizioni, e che l'onere di allegare tali elementi di confusione spetta al contribuente (Cass. 25.10.2006 n. 22890; Cass. 15.9.2008 n. 23633 e Cass. 25.6.2009 n. 14987);
- la mancata formulazione, da parte del contribuente, della domanda di disapplicazione comporta l'impossibilità, per il giudice, di dichiarare non applicabili le sanzioni (Cass. 12.10.2005 n. 19848);
- la potestà di disapplicazione delle sanzioni è discrezionale, per cui non è rilevabile dalla parte per la prima volta nei motivi di appello (Cass. 11.12.2000 n. 15563).

In altre occasioni, la Corte di Cassazione ha invece stabilito che:

- il potere di dichiarare non applicabili le sanzioni è attribuito direttamente al giudice (Cass. 21.3.2001 n. 4053);

- la disapplicazione delle sanzioni può avvenire in ogni stato e grado del processo (Cass. 10.4.90 n. 2981).

8. Cause di non punibilità previste all'art. 6 del d.lgs. n. 472/1997.

Le cause di non punibilità previste dall'art. 6 sono le seguenti:

- errore sul fatto (semprechè l'errore non sia determinato a colpa);
- obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono;
- indeterminatezza delle richieste di informazioni;
- indeterminatezza dei modelli per la dichiarazione;
- indeterminatezza dei modelli per il pagamento (distinte, deleghe, bollettini);
- omesso pagamento del tributo per fatto denunciato all'Autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi;
- ignoranza inevitabile della legge;
- forza maggiore;
- violazioni formali;
- rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori;
- valutazioni estimative.

8.1 Errore sul fatto

Tanto i fatti quanto le norme possono essere oggetto di errore. Il primo comma dell'articolo 6 tratta dell'errore "sul fatto" in cui si incorre quando si consideri accaduto un fatto diverso da quello reale.

Come sottolineato dall'Amministrazione finanziaria con la c.m. n. 180 del 10/07/1998, l'errore sul fatto si verifica quando il soggetto ritiene di tenere un comportamento diverso da quello vietato dalla norma sanzionatoria. Se tuttavia l'errore dipende da imprudenza, negligenza, imperizia, non rileva ai fini dell'esclusione della responsabilità.

8.2 Rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori

Non danno luogo a violazioni punibili le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili. L'esimente in parola potrebbe trovare applicazione, ad esempio, nel caso di violazioni alla competenza "fiscale" e all'inerenza dei costi e ricavi (se l'impresa, pur commettendo la violazioni fiscali, ha eseguito le rilevazioni contabili nel rispetto della continuità

dei valori di bilancio e secondo corretti principi).

Il richiamo alle "rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili" sembra quasi rinviare alle norme civilistiche in materia di bilancio e, in particolare, all'articolo 2423-bis che, nel prevedere quali siano i principi di redazione del bilancio, ricorda, tra gli altri, che "i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro", prevedendo anche che deroghe al predetto principio "sono consentite in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico".

8.3 Valutazioni estimative

La punibilità è inoltre esclusa per le violazioni commesse a seguito di "valutazioni", se queste sono effettuate "secondo corretti criteri di stima". In tal caso, quindi, se risulta che la valutazione è stata eseguita secondo corretti criteri di stima le sanzioni fiscali non sono mai applicabili.

Nelle valutazioni estimative, inoltre, è concessa una sorta di nicchia di non colpevolezza, qualora le valutazioni eseguite dal contribuente divergano da quelle accertate fino al cinque per cento, anche nelle ipotesi delle operazioni straordinarie disciplinate dal D.Lgs. 358/1997 (trattasi di operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni).

8.4 Obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria; indeterminatezza delle richieste di informazioni, dei modelli per la dichiarazione e dei modelli per il pagamento.

L'art. 6, c. 2, del d.lgs. n. 472/1997 conferisce rilevanza esimente alla obiettiva incertezza della norma tributaria nonché, nell'ambito dei principi di buona fede e di legittimo affidamento, ai seguenti atti amministrativi:

- richieste di informazioni (questionari, inviti, ecc.);
- modelli per la dichiarazione e per il pagamento.

Strettamente connessa con questa disposizione è la causa di non punibilità sancita dall'art. 10, c. 2, della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente), in base al quale non possono essere irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora:

- egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'Amministrazione stessa;
- il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'Amministrazione.

In tali casi, l'esimente opera non perché il contribuente è stato tratto in errore incolpevole dall'incertezza del dettato normativo o dalle richieste dell'Amministrazione finanziaria ma perché egli si è conformato alle indicazioni della stessa Amministrazione o la violazione è dovuta a "ritardi, omissioni od errori" dell'Amministrazione stessa.

Per quanto concerne l'esimente costituita dalle obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria, si rimanda alla disamina dell'esimente prevista dall'art. 8 del d.lgs. n. 546/1992 svolta più sopra.

In questa sede interessa porre l'attenzione sulle disposizioni in materia di interpello recate dall'art. 11 dello Statuto del contribuente, secondo il quale ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'Amministrazione finanziaria, che risponde entro 120 giorni, circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, "qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse".

La sussistenza di tali "obiettive condizioni di incertezza" rappresenta il presupposto per la validità dell'istanza di interpello. In mancanza, l'istanza è inammissibile.

La risposta dell'Amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello e limitatamente al richiedente. Qualora essa non pervenga al contribuente entro il termine di 120 giorni, si intende che l'Amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente.

Pertanto, il contribuente che aderisce alla risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate in sede di interpello non può essere sanzionato, neppure qualora dovesse in seguito emergere che l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria fosse errata. Inoltre, limitatamente alla questione oggetto dell'istanza di interpello, non possono essere irrogate sanzioni nei confronti del contribuente che non abbia ricevuto risposta dall'Amministrazione finanziaria entro il termine predetto. L'art. 11, comma 1, dello Statuto del contribuente, a conferma di quanto prevede l'art. 10, comma 2, della stessa legge, dispone che "qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta, anche se desunta

si sensi del periodo precedente, è nullo”.

8.5 Omesso pagamento del tributo per fatto denunciato all’Autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi.

Il comma 3 dell’articolo 6 stabilisce che “il contribuente, il sostituto e il responsabile dell’imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all’autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi”.

È da ricordare che, nel caso in cui l’inosservanza degli adempimenti fiscali a carico del contribuente, sia quelli formali sia quelli sostanziali, dipendono unicamente dal comportamento del consulente, le sanzioni non possono trovare applicazione non solo per effetto di quanto prevede l’art. 6, comma 3 (che si riferisce alle violazioni di mancato versamento di tributi) ma per carenza dell’elemento soggettivo, cioè per la mancanza di colpa (Cass. n. 17579 del 20/11/2003).

I presupposti di applicazione della scriminante di cui al comma 3 dell’articolo 6 sono due:

- 1) che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all’autorità giudiziaria;
- 2) che tale mancato pagamento sia addebitabile esclusivamente a terzi. Tale norma deve essere integrata con la L. 11 ottobre 1995, n. 423 (e con il D.M. 2 febbraio 1996) in cui viene stabilito che quando la condotta illecita, penalmente rilevante, derivante dall’omesso (ritardato o insufficiente) versamento, sia ascrivibile a dottori commercialisti, ragionieri e consulenti del lavoro, iscritti negli appositi albi, in dipendenza del loro mandato professionale, il contribuente o il sostituto d’imposta potranno presentare, unitamente alla copia della denuncia del fatto illecito all’autorità giudiziaria o ad un ufficiale di polizia giudiziaria, istanza per la sospensione della riscossione delle sanzioni.

La sospensione è disposta dal responsabile della Direzione Regionale delle Entrate territorialmente competente, che provvede su istanza del contribuente o del sostituto d’imposta, da presentare unitamente alla copia della denuncia del fatto illecito all’autorità giudiziaria o ad un ufficiale della polizia giudiziaria, dopo il pagamento dell’imposta ancora dovuta, e sempre che il contribuente dimostri di aver provveduto il professionista delle somme necessarie al versamento omesso, ritardato o insufficiente.

A questo punto, ottenuta la sospensione, quando interverrà la sentenza irrevocabile

di condanna (o di applicazione della pena su richiesta delle parti), con la quale sarà stata accertata l'esistenza del reato a carico del professionista che aveva ricevuto mandato ad effettuare il versamento, l'ufficio potrà commutare l'atto di irrogazione delle sanzioni direttamente a carico del professionista disponendo lo sgravio a favore del contribuente.

Qualora intervenga una sentenza declaratoria di amnistia o di intervenuta prescrizione del reato o di non doversi procedere per motivi di natura processuale, il contribuente continuerà ad avvalersi della sospensione del pagamento delle soprattasse e delle pene pecuniarie a condizione che promuova azione civile entro tre mesi dalla sentenza, fornendone prova all'ufficio tributario competente. In tale ipotesi, alla sospensione consegue lo sgravio del pagamento delle soprattasse e delle pene pecuniarie qualora il professionista sia condannato nel giudizio civile con sentenza irrevocabile.

Nel caso in cui l'azione penale nei confronti del professionista si concluda con una sentenza assolutoria, l'ufficio tributario revoca il provvedimento di sospensione e procede alla riscossione delle sanzioni a carico del contribuente con una maggiorazione pari al 50 per cento delle stesse.

La procedura prevista dalla legge n. 423/1995 incide anche sull'imposta prevedendo la sospensione della relativa riscossione nei confronti dei contribuenti e dei sostituti d'imposta per i quali sussistono comprovate difficoltà di ordine economico. La sospensione è disposta per i due anni successivi alla scadenza del pagamento e alla fine del biennio è prevista la dilazione in dieci rate dello stesso carico. La sospensione e la rateazione sono disposte previo rilascio di apposita garanzia nelle forme di cui all'articolo 38-bis, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, e di durata corrispondente al periodo dell'agevolazione concessa.

Per quanto concerne le sanzioni, l'art. 6, c. 3, del d.lgs. n. 472/1997 deve ritenersi prevalente rispetto alla disciplina recata dalla legge n. 423/1995, per la parte relativa agli aspetti sanzionatori. Infatti, in presenza dei presupposti indicati nella norma, l'art. 6 dispone che il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta "non sono punibili". Secondo Cass. n. 25136/2009, in presenza delle condizioni di cui all'art. 6, l'Ufficio deve astenersi dall'applicazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di versamento, a prescindere dalla sussistenza delle condizioni previste dalla legge n. 423/1995.

Rispetto alla citata legge, l'esimente di cui all'art. 6 del d.lgs. n. 472/1997 assume

confini più ampi dal punto di vista soggettivo: esso, infatti, ricomprende anche il responsabile d'imposta, e, non essendo più circoscritto alle figure professionali del commercialista, del ragioniere e del consulente del lavoro che siano iscritti negli albi professionali e che agiscano in dipendenza del mandato professionale ricevuto, si riferisce anche al fatto dei terzi in senso lato.

Ciò premesso, il vero profilo problematico relativo all'applicazione della causa di non punibilità riguarda la "dimostrazione" dell'esclusiva addebitabilità del fatto al terzo: l'art. 6, c. 3, cit., sembrerebbe infatti muoversi nel senso di una semplificazione rispetto alla lunga procedura di cui all'art. 1 della l. n. 423 del 1995, in quanto per ottenere lo sgravio delle sanzioni non sarebbe più necessario presentare l'istanza corredata da copia della denuncia formalizzata da-vanti all'autorità giudiziaria dovendo necessariamente aspettare la sentenza penale irrevocabile di condanna o di patteggiamento che accerti l'esistenza del reato, normalmente di appropriazione indebita. Occorrerebbe semplicemente munirsi di copia della denuncia e dimostrare che il fatto è esclusivamente addebitabile a terzi.

Tuttavia, è anche vero che, per quanto riguarda la dimostrazione dell'esclusivo addebito del fatto al terzo, la mera presentazione della denuncia sporta all'autorità giudiziaria potrebbe non essere sufficiente, perché, se è indubbio che la previsione della proposizione di una denuncia può aver lo scopo di responsabilizzare il contribuente distogliendolo da richieste pretestuose, in ogni caso essa non si risolve automaticamente nella dimostrazione della responsabilità penale del consulente, la quale scaturirebbe sempre e comunque da un procedimento penale conclusosi con una sentenza passata in giudicato.

Pertanto, secondo questa prospettiva, la dimostrazione dell'esclusivo addebito del fatto a terzi soccorrerebbe solo dopo l'intervenuta sentenza penale, potendo la denuncia querela semmai rappresentare un indizio della responsabilità del terzo, ma non costituendo la dimostrazione dell'estraneità del contribuente al fatto, come invece richiesto dal 3° comma dell'articolo 6 cit.

In questo senso si è pronunciata la C.T.R. del Lazio, con sentenza 29 giugno 2007, n. 316, la quale ha affermato che "non vi è prova del dedotto comportamento fraudolento; tale non può ritenersi infatti la querela di parte prodotta in atti in quanto non supportata dall'esito dell'eventuale giudizio penale instauratosi (è da ritenere, possibile, anzi, che la querela sia stata addirittura archiviata)".

In questa direzione si è mossa anche Cassazione n. 884 del 2009, la quale ha ritenuto applicabile la causa di non punibilità "del fatto del terzo" perché comunque

era intervenuta una sentenza di patteggiamento, risultando quindi "documentalmente provato che il mancato pagamento del tributo è dovuto a fatto e colpa del terzo, denunciato, accertato e punito dalla magistratura".

Viceversa, la precedente sentenza della Cassazione n. 26848 del 2007 si mostrava più favorevole a garantire al contribuente truffato una tutela più immediata: infatti la Corte aveva affermato che "l'art. 6, 3° comma, del d.lgs. n. 472 del 1997 contempla, dunque, una disciplina autonoma ed autosufficiente, che non va integrata con quella di cui all'articolo unico della l. n. 423 del 1995, che è norma che opera sul diverso piano della riscossione e della commutazione del ruolo in capo al professionista responsabile", di modo che "la non punibilità del contribuente, in sede contenziosa, presupponga esclusivamente la convincente dimostrazione del fatto che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto addebitabile esclusivamente a terzi e denunciato all'autorità giudiziaria, indipendentemente dalla ricorrenza delle ulteriori condizioni previste dall'art. 1...".

Così affermando, la Cassazione, limitandosi a richiedere la "convincente dimostrazione del fatto" "indipendentemente dalla ricorrenza delle ulteriori condizioni previste dall'art. 1", parrebbe sganciare il giudizio tributario dall'esito del giudizio penale o dall'eventuale giudizio civile; sarebbero quindi sufficienti all'applicazione dell'art. 6, 3° comma, cit., solamente la (convincente) dimostrazione del non avvenuto versamento del tributo per fatto denunciato all'autorità giudiziaria, e dell'esclusivo addebito del fatto al terzo, senza che sia medio tempore intervenuta sentenza penale di condanna.

Da ultimo è da citare la recentissima sentenza del Tribunale di Bologna del 23/02/2011, che ha così statuito: "L'operatività della scriminante ex art. 6, comma terzo, D.Lgs. n. 472 del 1997, secondo cui il contribuente può essere sollevato dal pagamento delle sanzioni dovute per il tardivo o omesso adempimento degli obblighi tributari, qualora provata la circostanza che ciò sia dipeso da un fatto già denunciato all'Autorità Giudiziaria ed addebitabile a terzi, richiede non già unicamente la semplice denuncia dei fatti di cui innanzi, ma altresì che il fatto e la colpa del terzo, determinanti l'omesso versamento delle imposte, sia stato accertato e punito dalla magistratura. Ragionando al contrario si perverrebbe, invero, all'assurda conseguenza di consentire a chiunque ometta di pagare le imposte di avvalersi della esimente in forza della semplice allegazione del fatto del terzo, ancorché questo non sia stato successivamente provato e punito".

8.6 Ignoranza inevitabile della legge

L'art. 6, comma 4, del d. lgs. n. 472/1997 stabilisce che "l'ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile". L'errore "inevitabile", così definito dalla pronuncia della Corte Costituzionale n. 364/1988, si configura quando "da un comportamento positivo degli organi amministrativi o da un complessivo pacifico orientamento giurisprudenziale, l'agente abbia tratto il convincimento della correttezza dell'interpretazione normativa e, conseguentemente, della liceità del comportamento tenuto" (Cass. SS.UU. n. 8154/1994).

8.7 Forza maggiore.

Nel concetto di forza maggiore è dubbio se possano essere inclusi anche i casi di assoluta indigenza e, comunque, i casi in cui il contribuente non abbia le capacità "economiche" per provvedere al pagamento delle sanzioni irrogate.

Con sentenza della CTP Lecce n. 352/2010, è stata riconosciuta al contribuente la causa di non punibilità in oggetto, contribuendo a fare chiarezza sulla portata applicativa di tale esimente. Per i giudici pugliesi: "La forza maggiore è una forza esterna, che determina la persona o la società, in modo inevitabile a compiere un atto non voluto. In definitiva per quanto concerne la "forza maggiore", espressamente citata e prevista nell'art. 6 citato, essa può ricorrere in caso di fatti imprevedibili ed inevitabili da parte di terzi soggetti, che hanno impedito al contribuente di rispettare le norme fiscali". "In definitiva, la società ha dimostrato che nell'anno 2004, per il grave stato di crisi aziendale, dovuto a fatti in-dipendenti dalla propria volontà e capacità aziendale, in quanto determinati da fattoci esterni (la crisi del TAC e la crisi del suo principale cliente), ha avuto difficoltà ad affrontare tutte le scadenze previste per la liquidazione IVA e per il saldo del Mod. Unico".

Il concetto di "forza maggiore" appena espresso si mostra in linea con la giurisprudenza comunitaria (in particolare Corte di Giustizia 18/12/1997, n. C-314/06) la quale ha precisato che la nozione di forza maggiore riguarda circo-stanze estranee al soggetto, anormali e imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso da parte sua.

8.8 Violazioni formali

L'art. 10, c. 3, dello Statuto del contribuente stabilisce che non possono essere

applicate 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”.

In attuazione di tale disposizione, il d.lgs. n. 32/2001 ha aggiunto all’art. 6 del d.lgs. n. 472/1997 il comma 5bis, in base al quale non sono punibili le violazioni che “non arrecano pregiudizio all’esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell’imposta e del versamento del tributo”.

Orbene, ai sensi delle due disposizioni citate, la violazione si considera meramente formale qualora:

- non incida sulla determinazione della base imponibile, dell’imposta e del versamento del tributo;
- non pregiudichi l’attività di controllo dell’Amministrazione finanziaria. Secondo C.M. n. 77/E del 3/08/2001 “Ai fini della punibilità della commessa violazione, le condizioni negative appena richiamate devono intendersi alternative e non concorrenti, con la conseguenza che non può configurarsi una violazione meramente formale ove manchi in concreto una sola di esse”.

In altri termini, nel caso in cui la violazione incida sulla determinazione della base imponibile, dell’imposta o sul versamento del tributo oppure sia di ostacolo all’attività di controllo, la stessa non si considera “meramente” formale e, quindi, non può trovare applicazione l’esimente in parola.

L’Amministrazione finanziaria ha individuato una serie di violazioni che non possono essere considerate meramente formali, le quali sono di conseguenza punibili. Si tratta di:

- a) violazioni che hanno per oggetto la presentazione, entro termini predefiniti normativamente, di atti che, per definizione, sono soggetti a controllo (ad esempio, dichiarazioni);
- b) violazioni per le quali l’esistenza del pregiudizio all’attività di controllo è palese per essere quest’ultima già iniziata. Si pensi alla mancata o tardiva restituzione di un questionario inviato al contribuente o all’inottemperanza all’invito a comparire in ufficio.

Inoltre, sono considerate violazioni idonee a pregiudicare l’attività di controllo anche le seguenti:

- omessa tenuta di scritture contabili prescritte dalle leggi in materie di imposte dirette e di IVA;
- rifiuto di esibizione delle scritture contabili in sede di accesso.

9. Soggetto legittimato alla disapplicazione delle sanzioni

Posizione della Corte di Cassazione

La Corte di Cassazione ha specificato che il potere di disapplicazione è attribuito ai soli giudici tributari.

In particolare, l'assunto viene motivato sulla base del fatto che:

- "è da escludere che l'incertezza oggettiva sia da rapportare all'ufficio tributario, perché il titolare del potere d'imposizione tributaria deve svolgere continuamente un'attività di interpretazione normativa, del cui risultato si deve dichiarare certo a prescindere dalle difficoltà incontrate " (Cass. 28.11.2007 n. 24670);
- alla Pubblica Amministrazione non è attribuito il potere di dichiarazione del diritto (Cass. 21.3.2008 n. 7765).

Posizione dell'Amministrazione finanziaria

La C.M. 10.7.98 n. 180 ha affermato che l'art. 6 del D.Lgs. 472/97, a differenza dell'art. 8 del D.Lgs. 546/92, "abbraccia un ambito più vasto, attribuendo il potere di non applicare le sanzioni, oltre che al giudice tributario, anche agli uffici ".

Considerazioni

La Corte di Cassazione afferma che il potere di disapplicazione delle sanzioni è riservato alla giurisdizione tributaria, in quanto l'ufficio "al pari del giudice, ma in ragione di un dovere diverso - non può avere incertezze, perché è tenuto il dovere d'ufficio amministrativo - a dare attuazione alla norma giuridica tributaria, dopo averla previamente individuata " (Cass. 24670/2007).

L'assunto de quo è stato sottoposto a varie critiche.

In primo luogo, è ben vero, come sostenuto dalla Cassazione, che solo l'art. 8 del D.Lgs. 546/92 demanda tale potere espressamente al giudice e che le altre due norme (art. 6 del d.lgs. n. 472/1997 e art. 10, c. 3, dello Statuto del contribuente) "si esprimono, quanto al destinatario dell'attribuzione del potere di disapplicazione delle sanzioni, in modo elusivo ", ma ciò non comporta, automaticamente, che le norme debbano essere "interpretate come rivolte esclusivamente al giudice ".

In secondo luogo, il compito di applicazione delle sanzioni è affidato dalla legge agli organi dell'Amministrazione finanziaria a ciò deputati, i quali a tal fine devono utilizzare tutti i criteri previsti dalla norma, ivi compreso quello di verificare la sussistenza di cause di non punibilità.

17 giugno 2011

Maria Leo