

# Non sono diversi fatti-indice per disapplicare le sanzioni

## CONTENZIOSO

Un solo elemento è spesso considerato insufficiente per applicare l'istituto

Tra le «prove» a carico orientamenti difforni e assenza di prassi

A cura di **Giorgio Gavelli** e **Renato Sebastianelli**

Disapplicazione delle sanzioni come conseguenza dell'obiettiva incertezza sull'applicazione della norma. Anche nel 2019, con una serie di pronunce, la Corte di cassazione ha delineato i connotati caratteristici di questo istituto, che la giurisprudenza di merito applica col contagocce, forse perché il sistema tributario italiano è per sua natura "obiettivamente incerto" e, pertanto, in linea di principio le sanzioni non si applicherebbero quasi mai.

### Le quattro norme...

Paradossalmente, nel nostro ordinamento esistono addirittura quattro disposizioni che disciplinano il principio, praticamente nella stessa forma, come se il legislatore volesse "garantirne" l'applicazione:

- l'articolo 6, comma 2, del Dlgs 472/1997, 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»;
- l'articolo 10, comma 3, della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente), in base al quale «le san-

zioni 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; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria»;

- l'articolo 8, comma 1, del Dlgs 546/92, che, in tema di contenzioso tributario, afferma che «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»;
- in ambito penal-tributario, l'articolo 15 del Dlgs 74/2000, in base al quale «al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione».

### ...e i fatti-indice

La Suprema corte ha generalmente cercato di delimitare le ipotesi applicative, affermando (ad esempio con la recente ordinanza 11084/2019) che per incertezza normativa oggettiva deve intendersi la situazione giuridica caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, di individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica applicabile al caso di specie e che è rilevabile attraverso una serie di "fatti indice", quali:

- la difficoltà d'individuazione o

## LA SENTENZA

### L'elemento soggettivo non dev'essere trascurato

In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai fini della responsabilità del contribuente (articolo 5 Dlgs 472/1997) occorre, da un lato che l'azione od omissione che è causa della violazione sia volontaria, ossia compiuta con coscienza e volontà e dall'altro che la condotta sia connotata da colpa, ossia compiuta con dolo o negligenza. Nella recente ordinanza 12901/2019, la Cassazione ha affermato il principio in base al quale, nelle ipotesi in cui il contribuente abbia la piena consapevolezza di commettere un'omissione rispetto a precisi obblighi posti dall'ordinamento tributario, si rendono applicabili le sanzioni previste.

Il contribuente, nel corso del giudizio, aveva sostenuto che il fatto contestatogli dall'amministrazione finanziaria, riferito all'adesione alla disciplina del condono e al mancato pagamento delle relative rate, era esclusivamente addebitabile a terzi, ossia al proprio consulente fiscale che aveva predisposto e presentato l'istanza al contribuente.

Per la Suprema Corte, tuttavia, il solo elemento soggettivo della colpa consente l'irrogazione delle sanzioni. E, il pagamento della prima rata del condono da parte del contribuente non dimostra la sua buona fede costituendo, in realtà, elemento di prova contraria.

d'interpretazione di disposizioni normative;

- l'assenza o contraddittorietà d'informazioni o prassi amministrative;
- la formazione di orientamenti giurisprudenziali difformi;
- il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale o tra opinioni dottrinali;
- l'adozione di norme d'interpretazione autentica od esplicative di norma implicita preesistente.

L'esistenza di un solo elemento è spesso insufficiente, ma più "fatti-indice" sono individuabili nel caso concreto più è probabile che il giudice valuti positivamente la disapplicazione delle sanzioni (emblematico il caso della soggettività trap di professionisti e piccoli imprenditori, Cassazione 25853/2016). Tale individuazione è a carico del contribuente, il quale, sempre secondo la Corte (ordinanza 18718/2018) «ha l'onere di allegare la ricorrenza degli elementi che giustificano l'esenzione per incertezza normativa oggettiva». Secondo la prassi ministeriale (circolare 180/E/1998), sussiste «incertezza obiettiva di fronte a previsioni normative equivoche, tali da ammettere interpretazioni diverse e da non consentire, in un determinato momento, l'individuazione certa di un significato determinato. Una tale situazione, non infrequente rispetto alle norme tributarie assai spesso complesse e non univoche, si può verificare, ad esempio, in presenza di leggi di recente emanazione rispetto alle quali non si sia formato un orientamento interpretativo definito, ovvero coesistano orientamenti contraddittori». E, contrariamente a quanto comunemente affermano gli uffici locali dell'Agenzia, la circolare chiarisce che «il potere di non applicare le sanzioni, oltre che al giudice tributario, è attribuito anche agli uffici e al giudice ordinario».



Le verifiche. La possibilità di disapplicare scatta con prescrizioni conflittuali

## LA GIURISPRUDENZA

### CONTENUTO, OGGETTO E DESTINATARI DELLA NORMA INCERTI

L'incertezza normativa oggettiva che costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, richiede una condizione di **inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari** della norma tributaria, ovvero **l'insicurezza ed equivocità del risultato** conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa

**Cassazione:** sentenze 10126/2019, 18405/2018, 24588 e 13076 del 2015; 4154/2014, 7718 e 4522 del 2013 e 22252/2011; ordinanze 10313, 11084, 3277 e 4069 del 2019; 31294, 21307 e 18718 del 2018; 12301/2017; 4394/2014; 29401/2011

### LA PLURALITÀ DI PRESCRIZIONI

L'inapplicabilità delle **sanzioni** opera quando la disciplina normativa di riferimento si articola in una **pluralità di prescrizioni** (disposizioni), il cui coordinamento si rileva concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto

**Cassazione:** sentenze 4522/2013, 4031/2012 e 22252/2011; ordinanze 25853/2016, 7067/2015 e 4394/2014

### GLI INDICI DELL'INCERTEZZA NORMATIVA

Il contribuente deve individuare uno dei tanti "fatti indice" per chiedere la **disapplicazione delle sanzioni**:

- 1) difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al **difetto di esplicite previsioni di legge**;
- 2) difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica;
- 3) difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata;
- 4) **mancanza di informazioni amministrative**;
- 5) **mancanza di una prassi amministrativa** o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti;
- 6) **mancanza di precedenti giurisprudenziali**;
- 7) formazione di **orientamenti giurisprudenziali contrastanti**;
- 8) **contrasto** tra prassi amministrativa e giurisprudenza;
- 9) contrasto tra opinioni dottrinali;
- 10) adozione di **norme di interpretazione autentica** o meramente esplicative di norma implicita preesistente

**Cassazione:** sentenze 18405/2018, 13076/2015, 4685/2012 e 24670/2007; ordinanze 10313 e 4069/2019, 31294/2018, 12301 e 4047 del 2017 e 17250/2014

### SANZIONE INAPPLICABILE IN CASO DI FORZA MAGGIORE

Per invocare la scriminante della forza maggiore è necessario che esista un **fatto imponderabile, imprevisto e imprevedibile**, che esuli del tutto dalla condotta del soggetto; non potendo quindi ricollegarsi in alcun modo a un'azione od omissione cosciente e volontaria

**Cassazione:** ordinanze 1972/2019 e 22153/2017

### L'INCERTEZZA NON È FONDATA SULL'IGNORANZA

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

**Cassazione:** ordinanze 4047 e 3277 del 2019, 21307, 18718 e 7719 del 2018, 12301/2017; sentenze 18405/2018, 13076/2015, 4685/2012, 7765/2008 e 24670/2007

### L'ELEMENTO OGGETTIVO E L'ONERE DELLA PROVA

Il **giudice non può** disporre la disapplicazione delle sanzioni **d'ufficio**. Il **contribuente** ha l'onere di **dimostrare** gli elementi che giustificano l'inapplicabilità delle sanzioni per l'esistenza di incertezza normativa oggettiva

**Cassazione:** ordinanze 3277/2019, 18718/2018, 4047/2017, 25853 e 14402 del 2016, 7076/2015; sentenze 19412 e 15294 del 2015, 24060 e 4154 del 2014, 22524 e 4522 del 2013, 22252/2011 e 14476/2003

### L'ELEMENTO SOGGETTIVO E L'ONERE DELLA PROVA

L'**onere probatorio** relativo all'insussistenza dell'**elemento soggettivo** dell'illecito ricade sull'autore del fatto e non può essere rilevato d'ufficio, attesa la presunzione di colpevolezza derivante dall'accertamento dell'evento illegittimo da parte dell'amministrazione

**Cassazione:** sentenze 22329/2018, 13068/2011 e 4171/2009; ordinanza 12901/2019

### LA DISAPPLICAZIONE DELLE SANZIONI DECISA DAL GIUDICE

Il **giudice** è l'unico soggetto a cui spetta di **accertare e valutare** la ragionevolezza di una determinata interpretazione

**Cassazione:** sentenze 18405/2018, 19412 e 13076 del 2015, 4522/2013, 4685/2012 e 7765/2008; ordinanze 18718/2018 12301/2017 e 17250/2014

## ULTIMO COMMA

LA GESTIONE «MODIFICA» LA DIVISIONE EREDITARIA

di **Angelo Busani** e **Elisabetta Smaniotto**

Se della massa ereditaria oggetto di divisione tra i coeredi fa parte anche un'azienda, il suo valore è pari a quello che essa ha al momento della divisione, a meno che l'azienda sia stata gestita da uno solo dei coeredi (o da taluno di essi) dall'apertura della successione in avanti, caso nel quale gli incrementi e l'avviamento dell'azienda imputabili a questa attività di gestione svolta solo da taluno dei coeredi sono imputabili unicamente a costoro (e così, viceversa, anche i decrementi) e, pertanto, il valore da considerare nella divisione è quello che l'azienda aveva al momento di apertura della successione. È quanto deciso dalla Cassazione nella sentenza 10188 dell'11 aprile 2019.

Il caso riguarda un farmacista che aveva venduto la sua farmacia a uno dei figli. Moltissimi anni dopo, questo contratto di compravendita è stato dichiarato nullo, con la conseguenza che la farmacia era ritornata in proprietà del padre venditore, nel frattempo defunto. Di conseguenza, la farmacia era stata compresa nella massa oggetto di trasmissione ereditaria dal padre farmacista a tutti i suoi figli, tra i quali si è poi venuto a instaurare un giudizio divisionale, nel quale si è dunque discusso quale fosse il valore da attribuire alla farmacia nel contesto della divisione, posto che il figlio (il quale aveva comprato la farmacia con il contratto poi dichiarato nullo) dopo averla gestita prima della morte del padre, in forza del contratto nullo, aveva comunque continuato a gestirla anche dopo la morte del padre.

In altre parole si è discusso se la farmacia dovesse essere valutata per il suo valore nel momento di instaurazione del giudizio divisionale o per il suo valore al momento dell'apertura della successione, posto che la gestione del figlio farmacista aveva provocato un aumento di valore della farmacia, sia in quanto alle sue dotazioni, sia in quanto al suo avviamento.

La Cassazione motiva la sua decisione osservando che, nell'ipotesi della presenza di un'azienda nell'asse ereditario, si hanno le seguenti possibili casistiche:

- gli eredi non gestiscono l'azienda e si comportano da semplici comproprietari: in tal caso, altra alternativa non vi è se non che cessino l'attività del defunto (e dismettano i cespiti che la componevano) o che concedano in affitto l'azienda o che la vendano;
- tutti gli eredi continuano l'attività aziendale del defunto: in questo caso, gli eredi (fino a che non regolarizzano la situazione formalizzando l'avvenuta costituzione di una società "regolare") sono da considerare come soci di una società "di fatto" nella quale essi hanno conferito l'azienda;
- solo taluno degli eredi continua l'attività aziendale del defunto: in questo caso, costui assume la qualità di imprenditore (se si tratta di una pluralità di soggetti tra essi si instaura una società di fatto) mentre coloro che non concorrono all'esercizio dell'attività aziendale ereditata rimangono semplici comproprietari, con la conseguenza che la comunione dell'azienda tra tutti gli eredi concerne l'azienda stessa nella consistenza in cui essa si trovava al momento di apertura della successione, mentre gli incrementi (ad esempio, per maggiori dotazioni e per maggior avviamento) verificatisi dopo la data di apertura della successione competono a quegli eredi che hanno portato avanti l'attività dopo il decesso del defunto.

Perciò, nel caso esaminato dalla Cassazione, il valore dell'azienda da considerare ai fini della divisione non doveva tener conto delle migliorie (o dei decrementi) che rappresentavano il frutto della gestione della farmacia effettuata da uno degli eredi dopo la morte del defunto.

## AVVISO A PAGAMENTO

# Dalla PARTE delle Imprese

La Pubblica amministrazione in campo per lo sviluppo imprenditoriale



Arriva a Bari domani 16 luglio, alle ore 9:30, presso la Camera di Commercio in corso Cavour 2, "Dalla PARTE delle imprese", il roadshow promosso dal Sottosegretario per la Pubblica Amministrazione Mattia Fantinati, in collaborazione con il Ministro per il Sud, il Ministero per lo Sviluppo Economico e l'Agenzia per la Coesione Territoriale, per aiutare le piccole e medie imprese ad accedere ai fondi europei e a spenderli bene. L'evento è aperto al pubblico. L'Italia è sestultima nella spesa dei fondi comunitari. Per questo, il governo ha lanciato "Dalla PARTE delle imprese", per favorire l'innovazione tecnologica e la digitalizzazione della PA e per sburocratizzare l'Italia e renderla più efficiente e a misura d'impresa.

"Stiamo incontrando PA e aziende in ogni Regione, per spiegare loro tutte le opportunità offerte dalla programmazione europea, a cominciare dalla diffusione di progetti per la creazione di impresa e il digitale, fondamentali per dare competitività all'Italia", commenta il Sottosegretario Fantinati, che inaugurerà la giornata domani.

"La burocrazia soffoca le aziende; ogni anno costa 31 miliardi; carte e modulistica varie costano alle Pmi mediamente 7.000 euro all'anno. Spendere i fondi per sburocratizzare è fondamentale; inoltre, puntiamo a sostenere le imprese più innovative", aggiunge Fantinati. "In questa direzione vanno misure chiave, appro-

vate dal governo, come quelle per incentivare le venture capital, e l'istituzione del Fondo nazionale Innovazione, fortemente voluto dal vice premier Di Maio", nota il sottosegretario.

Il lancio del progetto si è svolto il 2 luglio presso la sede della Presidenza del Consiglio dei Ministri di Palazzo Vidoni, in Roma, alla presenza di numerose aziende e amministrazioni. Domani parteciperanno al convegno l'assessore allo Sviluppo Economico della Regione Puglia Cosimo Borraccino, il direttore dell'Agenzia per la Coesione Territoriale Antonio Caponetto, il direttore della Camera di Commercio di Bari Alessandro Ambrosi e il direttore di Puglia Sviluppo Antonio De Vito e tanti altri. Centrale sarà il confronto con gli imprenditori; per raccogliere richieste ed esigenze, durante l'evento, sarà diffuso anche un questionario tramite una app dedicata.

Il roadshow include anche attività di comunicazione, come il lancio del sito web [www.dallapartedelleimprese.it](http://www.dallapartedelleimprese.it) e gli omonimi canali Facebook, Twitter e Instagram, attraverso i quali rafforzare il contatto fra cittadini e PA, per rimanere aggiornati su opportunità e formarsi attraverso la lettura di documenti e tutorial che spieghino, con linguaggio semplice e immediato, le procedure per richiedere e rendicontare i progetti europei.

Le prossime tappe, in tutte le Regioni, saranno indicate sul sito web.