

LE OBIETTIVE CONDIZIONI DI INCERTEZZA NORMATIVA DETERMINANO LA DISAPPLICAZIONE DELLE SANZIONI

Comm. Trib. Prov. Palermo, sez. VII, sentenza n.5432, emessa l'11.5.2015 e depositata il 7.10.2015

A fronte della discrasia esistente tra la competenza economica/fiscale e la scelta aziendalistica del "management" per quanto attiene i ricavi extrabudget il Collegio ritiene che debba trovare applicazione l'art. 8 del D. Lgs. 546/1992.

In applicazione del principio di affidamento e di buona fede, il legislatore ha riconosciuto al giudice il potere di disapplicare le sanzioni non penali nell'ipotesi in cui l'oggettiva incertezza della disposizione di legge abbia tratto in errore il contribuente.

Ai fini dell'applicazione dell'art. 8 del D. Lgs. n. 546/1992 si rende necessario apprezzare non solo il profilo oggettivo dell'incertezza normativa, ma anche l'aspetto soggettivo, vincolato alla condizione psicologica del trasgressore (es. buona fede).

In ossequio al consolidato principio espresso dalla Suprema Corte, secondo cui il processo tributario non è annoverabile tra i processi di "impugnazione – annullamento" bensì tra quelli di "impugnazione – merito", il giudice, nel caso di un'infondatezza parziale della pretesa dell'amministrazione, dovrà quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dal "petitum" delle parti.

La sentenza che si annota affronta il tema della disapplicazione delle sanzioni tributarie in presenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni violate.

La Commissione tributaria provinciale di Palermo si pronuncia sulla corretta imputazione temporale dei corrispettivi c.d. "extra budget" che, in alcuni casi, spettano alle case di cura convenzionate con il Servizio Sanitario Nazionale, in deroga a quanto pattuito nei contratti con le Aziende Sanitarie.

I giudici, condividendo la tesi dell'Agenzia delle Entrate, ritengono che i ricavi derivanti dalle prestazioni rese *extra budget* debbano essere imputati al periodo d'imposta in cui è stata stipulata la convenzione. Tuttavia, con riguardo al profilo sanzionatorio, affermano che "a fronte della discrasia esistente tra la competenza economica/fiscale e la scelta aziendalistica del «management» per quanto attiene i ricavi *extra budget*", nella fattispecie in esame "debba trovare applicazione l'art. 8 del D. Lgs. n. 546/1992".

Invero, per il principio della competenza economica, pur rappresentando i corrispettivi *extrabudget*, ricavi dell'esercizio, "di contro su detti ricavi è estremamente aleatorio il pagamento".

La Commissione tributaria provinciale di Palermo, nella fattispecie in esame, ri-

I. CATALANO – LE OBIETTIVE CONDIZIONI DI INCERTEZZA NORMATIVA DETERMINANO ...
tiene non applicabili, ai sensi dell'art. 8 del D. Lgs. n.546/1992, le sanzioni tributarie per la sussistenza di "*obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce*".

Le questioni affrontate dai giudici per giungere a tale conclusione possono così essere sintetizzate: 1) la rilevanza della condizione psicologica del trasgressore e la buona fede come indice o sintomo della condizione di incertezza; 2) la disapplicazione delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza in assenza di un'istanza di parte.

Le obiettive condizioni di incertezza normativa come causa di non punibilità del trasgressore sono disciplinate da tre diverse disposizioni così formulate: 1) l'art. 8, comma 1, del D. lgs. n. 546/1992 prevede 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*"; 2) l'art. 6, comma 2, del D. Lgs. n. 472/1997 prevede che "*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*"; 3) l'art. 10, comma 1, n. 1, della L. n. 212/2000 prevede "*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*".

La giurisprudenza di legittimità ha interpretato la locuzione "*obiettive condizioni di incertezza*" attribuendo rilevanza soltanto all'incertezza giuridica qualificabile come "*oggettiva*". Con ciò escludendo, quindi, che la buona fede o la condizione psicologica del trasgressore possano interferire con l'applicazione dell'esimente. Muovendo da tale premessa i giudici della Suprema Corte hanno indicato una serie di fatti che sono stati qualificati come i "*sintomi*" dell'incertezza normativa oggettiva, quali, a mero titolo esemplificativo, le difficoltà nella individuazione delle disposizioni normative, la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà o, ancora, la mancanza di precedenti giurisprudenziali (Cfr., sul punto, Cass. n. 24670/2007, che costituisce il *leading case* cui si è uniformata la giurisprudenza successiva. Più recentemente, cfr. Cass., n.14080/2013, Cass. n.5210/2013, Cass. n.5207/2013; Cass. n.17250/2014).

La Commissione tributaria provinciale di Palermo, nella sentenza che si annota, pur richiamando la nozione di "*oggettiva incertezza della disposizione di legge*" compie uno sforzo interpretativo per attribuire rilevanza anche all'aspetto soggettivo, facendo riferimento "*alla condizione psicologica del trasgressore, come ad esempio la buona fede*".

L'organo giudicante affronta, seppure in modo sfumato, un altro profilo relativo all'applicazione dell'art. 8 del D. Lgs. n.546/1992.

I. CATALANO – LE OBIETTIVE CONDIZIONI DI INCERTEZZA NORMATIVA DETERMINANO ...

Invero, i giudici, pur non affermandolo in modo espresso, sembrano riconoscere che nel caso concreto possa procedersi alla disapplicazione delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza anche in assenza di un'istanza di parte, ritenendosi, quindi, che tale questione sia rilevabile d'ufficio.

Nella sentenza che si annota, invero, pur non essendovi alcun riferimento ad una richiesta in tal senso da parte del ricorrente, la Commissione tributaria, muovendo dalla premessa secondo cui il processo tributario non è annoverabile tra quelli di “*impugnazione – annullamento*”, bensì tra quelli di “*impugnazione – merito*”, ritiene rispondente ad un “*criterio di equità fiscale*” la non applicazione di alcuna sanzione.

Tale posizione appare difforme dall'orientamento più recente della Corte di Cassazione, secondo cui il giudice può procedere d'ufficio alla disapplicazione delle sanzioni per violazione di norme tributarie soltanto laddove vi sia una specifica domanda da parte del trasgressore (cfr., *ex pluribus*, Cass. 24510/2015; Cass. 15294/2015; Cass. 24060/2014).

Tuttavia, non può non rilevarsi come la posizione espressa sul punto nella sentenza che si annota appare più rispondente alla formulazione letterale dell'art.8 del D. Lgs. n. 546/1992, secondo cui è proprio “*la Commissione tributaria*” che “*dichiara non applicabili le sanzioni*”.

Avv. Isabella Catalano