

ACCERTAMENTO

Applicazione delle sanzioni tributarie in caso di buona fede del contribuente

di **Marco Bargagli**

Uno dei **principi cardine dell'ordinamento tributario**, espressamente affermato anche dallo **statuto dei diritti del contribuente**, è quello conosciuto come **"tutela dell'affidamento e della buona fede"**.

In merito, ai sensi dell'[articolo 10 L. 212/2000](#):

- i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria devono essere improntati al **principio della collaborazione e della buona fede**;
- **non sono 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 medesima o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a **ritardi, omissioni od errori dell'Amministrazione stessa**;
- **le sanzioni non sono comunque irrogate** quando la violazione dipende da **obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria** o quando si traduce in una **mera violazione formale senza alcun debito di imposta**.

Conformemente, l'[articolo 6, comma 2, D.Lgs. 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, nonché da **indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento**.

Una volta delineato il **contesto normativo di riferimento** occorre domandarci se, a fronte di un'omissione derivante dal comportamento tenuto dal **contribuente in buona fede**, si rendano comunque applicabili le **sanzioni amministrative** previste in caso di **violazioni tributarie** e contestualmente, **valutare attentamente il riparto dell'onere della prova**.

In merito, **interessanti spunti interpretativi** emergono dalla lettura della [recente ordinanza n. 12901](#) del **15.05.2019**, la quale 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** all'uopo **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 pagamento delle relative rate, era **esclusivamente addebitabile a terzi**, ossia al proprio consulente fiscale che aveva **predisposto e presentato l'istanza a insaputa del contribuente**.

Per tale motivo, il soggetto passivo aveva agito dimostrando la **propria buona fede**.

Sul punto, gli Ermellini hanno compiuto un **approfondito esame** sul **contesto normativo** in **tema di sanzioni tributarie**, con particolare riguardo anche all'indagine cognitiva **riferita all'elemento soggettivo** delle stesse (*i.e. elemento costitutivo della fattispecie* in esame).

Anzitutto è stato affermato che, in tema di **ripartizione dell'onere probatorio** in ordine alla **sussistenza o meno dell'elemento soggettivo** in tema di **sanzioni tributarie**, una volta **integrata e provata dall'autorità amministrativa la fattispecie tipica dell'illecito**, grava sul trasgressore, in virtù della **presunzione di colpa** ex [articolo 3 L. 689/1981](#), l'onere di provare di aver agito in **assenza di colpevolezza**.

Nel **caso risolto in apicibus**, la suprema Corte ha sottolineato che il contribuente **non ha fornito le prove dell'assenza di colpevolezza**: anzi, proprio il pagamento della **prima rata**, riferita all'adesione alla disciplina condonistica, costituisce fatto **di per sé idoneo a provare il contrario**.

I giudici hanno ribadito il **principio di carattere generale applicabile a ogni tipologia di sanzione amministrativa** secondo il quale, **in tema di illeciti amministrativi**, al fine di escludere la **responsabilità dell'autore dell'infrazione**, non basta uno **stato di ignoranza** circa la sussistenza dei relativi presupposti, ma occorre che **tale ignoranza sia incolpevole**, cioè **non superabile dall'interessato con l'uso dell'ordinaria diligenza**.

In buona sostanza, in **tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie**, ai fini della **responsabilità del contribuente** (ex [articolo 5 D.Lgs. 472/1997](#)) occorre, da un lato che **l'azione od omissione causativa 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**.

Di conseguenza, in linea con il **principio generale della colpevolezza** sancito dall'[articolo 3 L. 689/1981](#):

- non è sufficiente la mera **volontarietà del comportamento sanzionato**, ma è richiesta anche la **consapevolezza del contribuente**, al quale deve potersi imputare un **comportamento quanto meno negligente**, ancorché **non necessariamente doloso**;
- **ai fini dell'assoggettamento alla sanzione tributaria**, basta porre in essere una **condotta cosciente e volontaria**, senza che occorra la **concreta dimostrazione del dolo o della colpa**, considerato che la normativa di riferimento pone una **presunzione di colpa** per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso, gravandolo **dell'onere di provare**

il contrario.

In definitiva, **respingendo il ricorso del contribuente**, è stato sottolineato che il **solo elemento soggettivo della colpa** consente l'irrogazione delle sanzioni.

Sul punto, infatti, il **pagamento della prima rata del condono** da parte del contribuente non dimostra la sua **buona fede** costituendo, in realtà, **elemento di prova contraria**.

Inoltre, **l'aver affidato le operazioni relative alla compliance tributaria al proprio professionista**, che non abbia poi **adempiuto ai propri obblighi**, non libera il soggetto passivo d'imposta dal **dovere di sorvegliarne per quanto in suo potere l'operato**, tenendo condotte agevolmente realizzabili senza eccessivo sforzo (es. chiedendo **copia della ricevuta di trasmissione della dichiarazione** o delle **quietanze di pagamento delle imposte presso gli intermediari finanziari**).

Master di specializzazione

**LABORATORIO DI REVISIONE LEGALE: GLI ASPETTI CRITICI DELL'ATTIVITÀ
DI VIGILANZA E REVISIONE AFFIDATA AL COLLEGO SINDACALE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)