



ESCLUSIONE DELLE SANZIONI PER INCERTEZZA DELLA PORTATA DELLA NORMA TRIBUTARIA. BREVI NOTE PRATICHE

Mario Cicala

Sommario: 1. Applicazione del diritto, interpretazioni “evidenti”, interpretazioni “incerte”. – 2. Le obiettive condizioni d’incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della legge. – 3. Incertezza del diritto e poteri di accertamento del Giudice. – 4. Spunti giurisprudenziali.

1. Applicazione del diritto, interpretazioni “evidenti”, interpretazioni “incerte”

La certezza del diritto, cioè la agevole conoscibilità delle regole, costituisce uno dei primi obiettivi di ogni compagine statale, tanto che ad essa vengono sovente sacrificate le stesse esigenze di giustizia. E la dialettica certezza-justitia rappresenta uno degli snodi centrali di ogni sistema giuridico.

L’ enunciazione di regole rigide favorisce la certezza e quindi il traffico giuridico, mentre la aspirazione alla giustizia del caso concreto sospinge verso disposizioni legislative e prassi giurisprudenziali più articolate che, ad esempio, consentano di valutare la situazione specifica in cui si è mosso l’autore di un illecito, sottraendolo magari alle sanzioni; con una elasticità che soddisfa esigenze umane ma che complica le procedure di accertamento e talvolta offre speranze di impunità ai più astuti.

Presupposto essenziale di questa tematica è comunque un’ipotesi, che gli operatori del diritto, ed in primo luogo il legislatore, debbono tener per vera. Cioè che l’interpretazione della legge possa giungere a risultati univoci¹, ed almeno in un gran numero di casi, a risultati evidenti.

Tanto evidenti da consentire il rigetto con la procedura di cui all’art. 375 c.p.c. del ricorso per cassazione per manifesta infondatezza, ove il ricorrente proponga una interpretazione contraria a tale “evidenza”, e per converso l’accoglimento per “manifesta fondatezza” del ricorso che a tale “evidenza” si adegui. E il giudizio circa la pretestuosità di una iniziativa giudiziaria può spingersi fino alla sua qualificazione come “lite temeraria”, foriera di responsabilità civile ai sensi dell’art. 96 c.p.c., per l’improvvido che abbia promosso la controversia infondata, o di responsabilità disciplinare per il giudice che abbia emesso un provvedimento extra legem. Ed analoghe questioni sorgono ove si debba quantificare il danno subito da un cliente che abbia perso una causa per ragioni meramente procedurali,

¹ Cfr. l’articolo di E. De Mita, in Il Sole 24 ore del 1° luglio 2016. In effetti, la dignità del “ragionar di diritto” poggia su un’ipotesi, che tutti gli operatori dobbiamo tener per vera: l’interpretazione della legge può produrre risultati univoci, ed almeno in un gran numero di casi, persino evidenti. Se così non fosse verrebbe meno il presupposto stesso della “scienza giuridica” e tutto il nostro “sapere” si tradurrebbe in una mera “tecnica”; utile per rivestire di panni seducenti quella soluzione che meglio collima con la nostra soggettiva visione “politica”, o - più banalmente - con il nostro interesse.

dovute a negligenza del professionista (che abbia ad esempio lasciato scadere un termine perentorio).

Il legislatore afferma dunque che esistono disposizioni di legge la cui interpretazione è “evidente”; o per lo meno lo diventa a seguito dell’intervento della giurisprudenza della Corte di Cassazione (art. 360 bis c.p.c.²); ma ammette anche che vi sono norme la cui interpretazione evidente non è. Saggiunge poi con saggio realismo, a ciò spinto e confortato da una sentenza della Corte Costituzionale (n. 364 del 24 marzo 1988³), che vi sono norme la cui interpretazione è talmente oscura ed incerta, da scusare (e quindi esentare da pena) il soggetto che violi la norma stessa, adeguandosi ad una interpretazione diversa rispetto a quella vera; o per meglio dire qualificata come vera dal giudice o dalla amministrazione.

In questo filone si colloca l’ art. 8 del D. Leg. 546/1992 che recita: “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”.

A sua volta l’art. 10 terzo comma dello Statuto del contribuente, con parole non del tutto identiche, ribadisce: “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”. Mentre l’art. 6 2° comma del D. Legs. 472/1997, afferma “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”.

A queste disposizioni che consentono al giudice, e riterrei anche alla Amministrazione⁴ di escludere la applicazione delle sanzioni in caso di “obbiettiva incertezza” sulla portata della norma (quindi sembrerebbe a fronte di un “modo di essere” della norma stessa), se ne affiancano altre in cui questa possibilità poggia su una circostanza di fatto: essersi il contribuente “conformato a indicazioni contenute in atti dell’amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall’amministrazione medesima”, o “il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell’amministrazione stessa”, oppure l’errore del contribuente sia stato cagionato da “indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento”. Ed ancor più incisive sono le conseguenze che derivano dalla risposta data dalla Amministrazione ad uno specifico “interpello” (art. 11 dello Statuto

² Che fulmina addirittura con la sanzione processuale della inammissibilità il ricorso “quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l’esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l’orientamento della stessa”

³ Che ha dichiarato illegittimo, per violazione degli art. 2, 3 1° e 2° comma, 25 2° comma, 27 1° e 3° comma cost., l’art. 5 c.p., nella parte in cui dichiarava inescusabile anche l’ignoranza inevitabile della legge penale.

⁴La sentenza della Cassazione n. 13076 del 24 giugno 2015 sembra escludere che la valutazione possa essere compiuta dalla P.A. ma si tratta con tutta evidenza di un obiter.

del contribuente) in quanto il contribuente che a tale risposta si adegui non sfugge soltanto alle sanzioni; è posto al riparo anche dei possibili avvisi di accertamento.

In questo secondo gruppo di ipotesi il contribuente si giova non della difficoltà interpretativa della norma bensì della indicazione favorevole della Amministrazione, anche quando quest'ultima sia incorsa in un plateale errore a danno dell'Erario (di cui magari il funzionario dovrà rispondere in sede disciplinare o avanti alla Corte dei Conti).

Per quanto attiene all'esclusione delle sanzioni per difficoltà obiettive nella interpretazione delle norme, cui sono dedicate queste sommarie note, siamo di fronte a una pluralità di disposizioni che si collocano, a loro volta, sicuramente fra quelle di oscura e difficile interpretazione; che danno luogo a pronunce della Cassazione non agevolmente fra loro coordinabili.

2. Le obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della legge

Abbiamo dato atto che le norme cui si è accennato nel precedente paragrafo possono essere collocate in due distinti filoni: vi sono quelle che escludono le sanzioni in quanto la norma violata è di interpretazione incerta; e quelle che "scusano" il contribuente in quanto sia incorso nella infrazione a seguito di una errata o confusa informazione proveniente dal Fisco. La distinzione è apparentemente netta, l'incertezza interpretativa parrebbe una caratteristica obiettiva delle norme applicabili valutabile dalla cassazione ai sensi dell'art. 360 n.3 c.p.c. (violazione di legge) mentre la sussistenza di un comportamento della Amministrazione tale da giustificare il contribuente è frutto di una valutazione in cui hanno largo spazio elementi di fatto, e le considerazioni in proposito del giudice di merito possono essere contestate in cassazione solo nei termini e nei limiti di cui all'art. 360 n.5) cpc (vizio di motivazione).

In effetti è ricorrente nella giurisprudenza della Corte di Cassazione l'affermazione secondo cui la verifica della condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria non implica un giudizio di fatto, ma una questione di diritto, laddove riferita, beninteso, a fatti già accertati nel giudizio di merito (sentenza n. 17985 del 19 ottobre 2012).

Vi è però da considerare che nella concreta applicazione dell'art. 8 e delle analoghe disposizioni già citate, la giurisprudenza suole spostare l'attenzione dalla testo della norma alla possibilità o meno per il pratico di acquisire dati di fatto (precedenti giurisprudenziali, circolari, dottrina...) tali da consentirgli un'agevole conoscenza della esatta interpretazione della legge (o meglio la conoscenza di quella interpretazione che alle Autorità appare

corretta).

La Corte perciò emana, per un verso, talvolta pronunce che arrogano a se stessa il potere di decidere in ordine alla applicazione della predetta normativa, affermando in primo ed unico grado le non debenza delle sanzioni. Mentre, sotto altro profilo la Cassazione, sembra talvolta sostenere che la valutazione di scusabilità della violazione tributaria emessa dal giudice di merito è sindacabile in sede di legittimità per difetto di motivazione (Cass. 30 ottobre 2003, n. 16338: l'errore di diritto disciplinato dall'art. 8 d.lgs. n. 546/1992, è rilevante solo quando venga fornita una prova delle obiettive condizioni di incertezza esegetica della norma; tuttavia la scriminante può essere applicata anche d'ufficio dal giudice, almeno in primo grado, Cass. n. 19848 del 12 ottobre 2005).

In realtà questi due diversi profili possono risultare entrambi, a seconda dei casi, giustificati. È infatti ragionevole ritenere che in sede di prima applicazione di una legge appena emanata le "condizioni obbiettive di incertezza" vadano ricercate esclusivamente nel contesto della norma, nella imprecisione della terminologia legislativa (Cass. 29 settembre 2003, n. 14476, ritiene l'esimente sussista «quando la disciplina normativa si articoli in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto derivante da elementi positivi di confusione»). E dunque non vi è incertezza quando la legge sia di chiara e piana lettura; quando sia ad essa applicabile il brocardo "in claris non fit interpretatio" (invero non del tutto esatto: "in claris fit interpretatio" ma la interpretazione logica coincide con quella letterale).

Con il formarsi di dottrina, giurisprudenza, circolari, l'oscurità della norma può però sciogliersi attraverso l'applicazione uniforme di essa, cioè attraverso un "diritto vivente" ben conoscibile dal cittadino, o almeno dal professionista, diligenti.

Oppure può accadere che questo "diritto vivente" stenti a solidificarsi, ed allora l'incertezza è supportata da elementi (di diritto, di fatto?) che concorrono a rendere dubbia l'applicazione della legge: sentenze contrastanti, circolari imprecise...

È in proposito ricorrente nella giurisprudenza della Corte l'affermazione secondo cui:

L'essenza del fenomeno "incertezza normativa oggettiva" si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente: 1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; 2) nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà; 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici

comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale; 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali; 10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente. Tali fatti indice devono essere accertati ed esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili.

Dunque il giudice giunge all'affermazione dell'esistenza di uno stato di incertezza attraverso un insieme di valutazioni in cui assumono rilievo elementi (le opinioni dottrinali, le circolari amministrative) che appare difficile non classificare come "di fatto".

Tuttavia, lo ribadisco, può considerarsi come ormai consolidata l'affermazione secondo cui l'accertamento della incertezza normativa è questione di diritto.

3. Incertezza del diritto e poteri di accertamento del giudice

La giurisprudenza secondo cui la problematica di cui ci andiamo occupando rientra nell'ambito delle questioni di diritto consente, o dovrebbe consentire, un più incisivo intervento del giudice, anche della cassazione. È però comunque necessario che il punto sia stato implicitamente o esplicitamente sottoposto alla valutazione del magistrato.

Perciò il giudice non può escludere l'applicazione delle sanzioni ove il ricorso introduttivo non contenga la deduzione dell'incertezza del dato normativo, elemento costitutivo del beneficio, dovendosi escludere che il giudice tributario possa decidere di applicare l'esimente ricercandone d'ufficio i presupposti (sentenza della Cassazione n. 18434 del 26 ottobre 2012). E tale condizione sicuramente manca ove il contribuente impugni l'atto impositivo deducendo la insussistenza di una valida notifica, o un qualche vizio formale dell'atto stesso; e non una più favorevole interpretazione della norma impositiva.

Mentre, a mio avviso, ove il contribuente sostenga un'interpretazione della norma impositiva diversa ed a lui più propizia rispetto a quella accolta dall'ente impositore, la affermazione secondo cui la tesi dell'ufficio è errata, contiene in sé la tesi secondo cui la interpretazione adottata dall'Ufficio - se pur esatta - si colloca nel quadro di una incertezza normativa tale da giustificare la esclusione delle sanzioni.

Tuttavia mi pare di constatare una certa ritrosia dei giudici, ed in particolare della Cassazione, a prendere in esame il tema della incertezza normativa ove essa non sia stata articolatamente dedotta dalla difesa del contribuente (come emerge dalla giurisprudenza allegata). Si tratta, in verità di una questione che viene sovente dedotta dai difensori solo marginalmente e quasi distrattamente; e che il giudice, dopo aver deciso le magari lunghe e complesse questioni centrali sulla debenza del tributo, tende a scartare.

In questo quadro, ci si può domandare se la Cassazione possa far diretta applicazione della

esimente in questione.

La sentenza n. 24670 del 28 novembre 2007 con interpretazione “*praeter legem*” indica la Corte di Cassazione fra i soggetti legittimati ad applicare l’art. 8 del D. Leg. 546/1992 .

L’affermazione scavalca la lettera della legge che parla solo di commissioni tributarie; e si giustifica con considerazioni sistematiche. Se la Corte di Cassazione è chiamata fornire l’interpretazione uniforme della legge, è anche logicamente il più qualificato giudice dell’incertezza in ordine alla portata ed all’ambito di applicazione della legge stessa.

La risposta può lasciare qualche perplessità. Anche se essa trova sostegno nella tendenza ad accrescere le valutazioni di merito devolute alla Corte di legittimità, con il chiaro scopo di garantire una maggiore celerità dei processi evitando gli ulteriori anni necessari per la riassunzione avanti al giudice di rinvio. Quindi la Cassazione talvolta applica la scriminante facendo discendere la incertezza della norma da elementi in fatto estranei alla norma stessa; e che dunque potrebbero richiedere una valutazione riservata al giudice di merito.

L’opportunità di simile intervento decisorio della Corte è in particolar modo evidente quando l’incertezza derivi da contrasti giurisprudenziali all’interno della Corte stessa (Cass., 3 luglio 2003, n. 10495: si dà luogo alla configurabilità di un errore sulla norma tributaria - rilevante, ai sensi dell’art. 8 d.leg. 31 dicembre 1992 n. 546, ai fini di escludere l’applicazione delle sanzioni nelle ipotesi in cui le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della disposizione stessa dipendano dalla presenza di un orientamento giurisprudenziale) .

4. Spunti giurisprudenziali

Il concetto di incertezza normativa

La sentenza della Cassazione n. 19638 del 11 settembre 2009 ha affermato:

nel diritto tributario vige, in forza dell'art. 8 del D. Legs 546/1992, la norma secondo cui le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da incertezza normativa oggettiva tributaria, cioè dal risultato equivoco dell'interpretazione delle norme tributarie accertato dal giudice, anche di legittimità"; intendendosi per "incertezza normativa oggettiva tributaria" la situazione giuridica oggettiva, che si crea, nei confronti di tutti, nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie ultima o, se si tratta del giudice di legittimità, del fatto di genere già categorizzato dal giudice di merito; è perciò esclusa qualsiasi rilevanza sia delle condizioni soggettive individuali sia delle condizioni soggettive categoriali in quanto l'incertezza normativa oggettiva non è in alcun modo rapportabile, non solo ad un singolo soggetto, cioè ad un soggetto di specie ultima, ma a nessuna classe di soggetti, cioè a nessuna categoria, perché essa è, invece, rapportabile solo allo stesso ordinamento giuridico cui appartiene la normazione da interpretare, con la conseguente necessità dell'intervento autoritativo del giudice. L'incertezza normativa oggettiva, non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria. L'essenza del fenomeno "incertezza normativa oggettiva" si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente: 1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; 2) nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà; 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale; 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali; 10)

nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente. Tali fatti indice devono essere accertati ed esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili. E ove il giudice di merito faccia applicazione della norma di cui all'art. 8 del D. Legs. 546/1992 (mancata applicazione delle sanzioni in caso di incertezza normativa oggettiva) senza provvedere ad una specifica motivazione non è necessario per la ammissibilità del ricorso per cassazione che il ricorrente indichi quali sono i procedimenti d'interpretazione normativa adottati e quali siano le norme contrastanti che ne hanno costituito i risultati e la denuncia della violazione delle norme regolative del fenomeno è sufficientemente e fondatamente esposta con l'indicazione della norma di diritto lesa (la sentenza 19638 ribadisce ed amplia le considerazioni già svolte delle decisione 21 marzo 2008, n. 7765 e n. 24670 del 28 novembre 2007: cfr. le sentenza della Corte n. 26142 del 13 dicembre 2007; n. 13076 del 24 giugno 2015; l'ordinanza della Cassazione n. 6190 del 12 marzo 2013).

Costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, solo una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ossia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso la sua interpretazione (cfr ordinanza della Cassazione n. 4394 del 24 febbraio 2014, sentenza della Cassazione n. 3113 del 12 febbraio 2014; sentenza della Cassazione n. 13076 del 24 giugno 2015 sentenza della Cassazione n. 4683 del 23 marzo 2012).

Per "incertezza normativa oggettiva tributaria" deve intendersi la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie (sentenza della Cassazione n. 13076 del 24 giugno 2015).

L'errore scusabile dipendente da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria – previsto dall'articolo 10, terzo comma, della legge 212/00 quale presidio del principio di collaborazione e di buona fede al quale sono improntati rapporti tra contribuente amministrazione finanziaria (e che, peraltro, rileva ai soli fini della non irrogazione delle sanzioni) – presuppone una incertezza normativa oggettiva, vale a dire una condizione di dubbio non evitabile sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovvero sia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano

capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (ordinanza n. 11880 del 27 maggio 2014; sentenza n. 2339 del 31 gennaio 2013; sentenza della Cassazione n. 4683 del 23 marzo 2012; sentenza della Cassazione n. 3113 del 12 febbraio 2014; sentenza della Corte di Cassazione n. 17985 del 19 ottobre 2012; sentenza della Cassazione n. 208 del 9 gennaio 2014).

Presupposti processuali della applicazione della esimente per incertezza della norma tributaria

La sentenza n. 12768 del 19 giugno 2015 della Corte di Cassazione ha affermato:

la generica richiesta di accertamento della non debenza delle sanzioni, contenuta nelle conclusioni del ricorso introduttivo con cui il contribuente contestava la legittimità della cartella sostenendo che essa era stata emessa dopo la scadenza del termine di legge, non può valere, in un giudizio di tipo impugnatorio-misto, qual è quello tributario (in cui l'oggetto del giudizio è circoscritto dalle ragioni della pretesa fiscale riportate nell'atto opposto e dagli "specifici" motivi di opposizione proposti dal contribuente), a ricomprendere nel thema decidendum anche la esclusione delle sanzioni per incertezza normativa; di conseguenza, la pronuncia della CTR che ha giustamente rigettato la tesi della decadenza sollevata dal contribuente ed ha annullato il ruolo e la cartella in relazione alla irrogazione delle sanzioni pecuniarie, applicando ex officio la "esimente" di cui all'art. 8 Dlgs n. 546/1992, esula dai limiti imposti dal "tantum devolutum" ed incorre pertanto nella violazione dell'art. 112 c.p.c., dovendo ritenersi esclusa, in considerazione del modello impugnatorio-misto adottato dal Legislatore per il giudizio tributario, la rilevabilità di ufficio - in assenza di specifica eccezione del contribuente - dei presupposti applicativi della esimente).

Il giudice non può escludere l'applicazione delle sanzioni ove il ricorso introduttivo non contenga la deduzione dell'incertezza del dato normativo, trattandosi dell'elemento costitutivo del beneficio riconoscibile a favore del contribuente nel trattamento sanzionatorio della violazione tributaria, l'onere della deduzione cade esclusivamente a carico di quest'ultimo, - dovendo escludersi che il giudice tributario possa decidere di applicare l'esimente in esame, ricercandone d'ufficio i presupposti (sentenza della Cassazione n. 18434 del 26 ottobre 2012).

Esimente per incertezza della norma tributaria e giudizio di cassazione

L'accertamento di uno stato di incertezza normativa è censurabile in sede di legittimità per violazione di legge, non implicando un giudizio di fatto, riservato all'esclusiva competenza del giudice di merito, ma una questione di diritto, nei limiti in cui la stessa risulti proposta in riferimento a fatti già accertati e categorizzati nel giudizio di merito (Ordinanza della Cassazione n. 4394 del 24 febbraio 2014; sentenza n. 11452 del 23 maggio 2014; sentenza della Corte di Cassazione n. 17985 del 19 ottobre 2012)

L'onere di allegare la ricorrenza di elementi di equivocità nell'interpretazione di un determinato testo normativo e la verifica sulla sussistenza dello stato di incertezza normativa è censurabile in sede di legittimità per violazione di legge, non implicando un giudizio di fatto, riservato all'esclusiva competenza del giudice di merito, ma una questione di diritto, nei limiti in cui la stessa risulti proposta in riferimento a fatti già accertati e categorizzati nel giudizio di merito (sentenza della Cassazione n. 208 del 9 gennaio 2014; n. 11946 del 13 luglio 2012).

Alla luce dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111, comma 2, Cost., qualora i giudici di merito non si siano pronunciati su una questione di mero diritto, ossia non richiedente nuovi accertamenti di fatto, la Corte può decidere la questione purché su di essa si sia svolto il contraddittorio, dovendosi ritenere che l'art. 384, secondo comma, cod. proc. civ, come modificato dall'art. 12 della legge n. 40 del 2006, attribuisca alla Corte di cassazione una funzione non più soltanto rescindente ma anche rescissoria e che la perdita del grado di merito resti compensata con la realizzazione del principio di speditezza. Quindi la Corte può valutare se sussistano i presupposti per dichiarare non applicabili le sanzioni, ai sensi del citato art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997; nonché dell'art. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 10, comma 3, della legge n. 212 del 2000 (sentenza della Cassazione n. 208 del 9 gennaio 2014).

Costituisce requisito di ammissibilità del ricorso per cassazione che il ricorrente indichi quali sono i procedimenti d'interpretazione normativa adottati e quali siano le norme contrastanti che ne hanno costituito i risultati. Quando il giudice di merito abbia ommesso qualsiasi motivazione per giustificare la sua decisione di accertamento dell'incertezza normativa oggettiva, la denuncia della violazione delle norme regolative del fenomeno è sufficientemente esposta con l'indicazione della norma di diritto lesa. La fondatezza della censura relativa all'incertezza normativa oggettiva risulta, invero, dalla totale mancanza dell'indicazione, dell'accertamento e della valutazione, ad opera delle contribuenti nel corso del giudizio di merito e delle Commissioni tributarie nelle loro sentenze, di qualsiasi fatto

indice (ordinanza della Cassazione n. 6190 del 12 marzo 2013).

La verifica circa la sussistenza della incertezza normativa oggettiva è censurabile in sede di legittimità per violazione di legge, non implicando un giudizio di fatto, riservato all'esclusiva competenza del giudice di merito, ma una questione di diritto, nei limiti in cui la stessa risulti proposta in riferimento a fatti già accertati e categorizzati nel giudizio di merito; viene perciò cassata la sentenza che aveva escluso la "sanzionabilità nella fattispecie, caratterizzata da un comportamento del contribuente sicuramente dipendente da una situazione di non conoscenza della norma e quindi di incertezza in ordine alla portata ed al suo ambito di applicazione". Senza che risultasse accertato - né, del resto, vi era stata una richiesta in tal senso, che la pretesa ignoranza della normativa in esame fosse stata "inevitabile" (sentenza della Cassazione n. 3113 del 12 febbraio 2014)

Incertezza normativa oggettiva ed altre analoghe figure giuridiche

L'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto come emerge dall'art. 6 DLgs 18 dicembre 1997, n. 472, che distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla amministrazione (sentenza della Cassazione n. 13076 del 24 giugno 2015)

Incertezza normativa oggettiva: casistica

Deve essere rigettato il ricorso avverso la statuizione del giudice di merito relativa all'inapplicabilità delle sanzioni per obiettiva incertezza normativa, ove tale pronuncia sia fondata sulla farraginosa legislazione riguardante l'imposta con il susseguirsi di leggi statali, regionali, decreti, delibere che comporta una obiettiva incertezza nella interpretazione normativa sì da imporre la disapplicazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 10, comma 3, l. n. 212 del 2000. Invero l'esame del quadro completo del susseguirsi di norme sulla determinazione e (criteri di) rivalutazione dei canoni concessori dalla cui misura dipende poi la misura dell'imposta rende manifesta la difficoltà per il contribuente di determinarsi lungo giusti percorsi di definizione e quantificazione dell'importo dovuto che possano poggiarsi su solide basi normative di chiara ed immediata lettura (Sentenza della Cassazione n. 11653 del 5 giugno 2015).

Deve essere respinta la tesi secondo cui, in assenza di una giurisprudenza di riferimento consolidata il comportamento trasgressivo del contribuente cui non sia imputabile colpa o mancanza di buona fede andrebbe esente da sanzioni. Ciò in quanto l'incertezza normativa oggettiva che costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità

amministrativa tributaria, postula una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria ovvero sulla l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa riferibile non già ad un generico contribuente o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione. Peraltro, la tesi sostenuta dal contribuente porterebbe alla conclusione assurda secondo la quale le violazioni dei precetti tributari sarebbero sempre incolpevoli fino a quando non si formi un consolidato indirizzo giurisprudenziale (Sentenza n. 2192 del 16 febbraio 2012).

Può ritenersi che una norma abbia un significato oggettivamente incerto, quando l'interpretazione che di essa abbia dato la giurisprudenza sia oscillante tra risultati ermeneutici differenti e non univoci; caso che non ricorreva nella specie, tenuto conto dell'inesistenza di precedenti specifici (sentenza della Corte di Cassazione n. 17985 del 19 ottobre 2012).

Per incertezza normativa obiettiva, quale causa di esenzione del contribuente da responsabilità, deve intendersi in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione delle norme, il cui accertamento è rimesso all'esclusiva valutazione del giudice; tale incertezza era ravvisabile, nel caso in esame, giusta le motivazioni espresse dalla CTR, in assenza anche di precedenti specifici della Corte di Cassazione, all'epoca dei fatti contestati (ordinanza della Cassazione n. 14080 del 4 giugno 2013).

Sussistono gli estremi per l'inapplicabilità delle sanzioni per obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria violata (L. n. 212 del 2000, art. 10 e D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6), ove la definizione dell'imposta applicabile richieda complesse ed incerte argomentazioni e la stessa Amministrazione finanziaria solo in epoca successiva, rivedendo la propria precedente posizione, abbia espresso l'orientamento adottato dal giudice di merito; quindi la Corte accoglie il motivo di ricorso, e decidendo nel merito, dichiara non dovute le sanzioni irrogate (sentenza della Cassazione n. 30722 del 30 dicembre 2011).

Deve essere confermata la decisione che, sia pure in modo sintetico, ma sufficiente, dia conto della complessa articolazione della normativa in materia di regime IVA dei pubblici spettacoli, alla quale, implicitamente ed evidentemente si riferisce nel motivare l'esonero dall'applicazione delle sanzioni amministrative (sentenza della Cassazione n. 12280 del 12 giugno 2015).

L'incertezza normativa è correttamente ravvisata in ordine alle prime applicazioni dell'IRAP ai professionisti posto che sulla questione relativa alla sussistenza del presupposto

impositivo IRAP, a far data dal 2007, si è consolidato un orientamento giurisprudenziale inequivoco (Ordinanza della Cassazione n. 4394 del 24 febbraio 2014).

La "difficoltà interpretativa" sussiste nella individuazione della esatta portata del termine "enti ospedalieri", adoperato dall'art. 6 del d.P.R. n. 601 del 1973, e alla possibilità che in tale categoria siano comprese le USL, in quanto la norma presenta oggettive difficoltà, tanto che il giudice di cassazione ha dovuto ricorrere ad una ricostruzione storico-sistematica della normativa di settore; perciò la Corte decidendo nel merito, dichiara non dovute le sanzioni (sentenza della Cassazione n. 208 del 9 gennaio 2014).

Sentenza n. 14913 del 20 luglio 2016: non sussiste incertezza oggettiva circa l'ambito di applicazione della norma tributaria che possa giustificare la mancata applicazione delle sanzioni, ex art. 8 del d.lgs. n. 546/92 (e benché per gli anni precedenti analoghi avvisi siano stati annullati in autotutela), quando il regolamento comunale stabilisca con chiarezza che l'esenzione dell'ICI sussiste solo in caso di utilizzo diretto da parte del titolare del bene, in ragione di proprietà o altro diritto reale, mentre la società cooperativa abbia concesso in comodato l'immobile ad una società sportiva (anch'essa senza scopo di lucro).

Una circolare non è idonea a determinare quello stato di incertezza sulla portata delle norme che giustifica l'esclusione delle sanzioni ex art. 8 D. Legs. 546/1992, quando la circolare stessa sia superata da successivi interventi giurisprudenziali (sentenza della Cassazione n. 7718 del 27 marzo 2013).

Sentenza n. 4683 del 23 marzo 2012: può ritenersi che una norma abbia un significato oggettivamente incerto, quando l'interpretazione che di essa abbia dato la giurisprudenza non sia appagante, in termine di certezza, poiché oscillante tra risultati ermeneutici differenti e non univoci in ordine al significato da attribuirsi alle norme (artt. 1 e 3 della l. n. 504/92) in materia di assoggettabilità all'ICI dei suoli comunali concessi in superficie ad aziende o istituti, per la realizzazione di immobili di edilizia economica e popolare, si è formato un indirizzo consolidato della giurisprudenza della Corte di Cassazione — in punto determinazione dei presupposti di applicabilità del tributo ed individuazione dei soggetti passivi — in epoca ben precedente l'annualità di imposta in discussione; da ciò discende, dunque, che la normativa in parola non poteva considerarsi oggettivamente incerta ai fini dell'applicabilità dell'esimente di cui all'art. 6 del d.lgs. n. 472/97.

Può ritenersi che una norma abbia un significato oggettivamente incerto, quando l'interpretazione che di essa abbia dato la giurisprudenza non sia appagante, in termine di certezza, poiché oscillante tra risultati ermeneutici differenti e non univoci (sentenza della Cassazione n. 4683 del 23 marzo 2012).

La Corte accoglie il ricorso dell'ente impositore cassa la sentenza di merito e rigetta il ricorso proposto in primo grado dal contribuente fondato sulla presunta oggettiva difficoltà di

interpretazione della norma, relativa al tributo speciale di deposito in discarica, di cui all' art.30 bis comma 2 della L. R. Toscana n.25/1998, il cui testo — nella lettera che si assumeva vigente all'epoca di realizzazione del presupposto d'imposta di cui qui trattasi- non era ormai più rinvenibile nel sito della Regione Toscana e neppure era stato prodotto in giudizio dalla parte qui ricorrente nella sua fonte ufficiale(ordinanza della Cassazione n. 6190 del 12 marzo 2013).