

20 Gennaio 2012, ore 08:56

**Anche in presenza di istruzioni ministeriali**

## **In caso di incertezza normativa non si applicano le sanzioni**

Non paga le sanzioni il contribuente, nel caso in cui la norma risulti oggettivamente incerta, anche in presenza di istruzioni ministeriali emanate per la compilazione della dichiarazione dei redditi. È questo l'importante chiarimento reso dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 29401, depositata lo scorso 28 dicembre 2011.

*di Massimo Gabelli, Roberta De Pirro - Studio Legale e Tributario Morri Cornelli e Associati*

Con la sentenza in parola, la Suprema Corte ha accolto il ricorso presentato da un contribuente, al quale era stato notificato un avviso di accertamento con il quale - oltre al recupero dell'IRPEF - venivano irrogate anche le sanzioni.

Di contro alla decisione dei giudici di prime cure, il contribuente aveva proposto ricorso dinanzi la competente Commissione tributaria regionale, la quale aveva rigettato il medesimo ritenendo applicabili le sanzioni ed escludendo la ricorrenza della fattispecie di cui all'art. 8, D.Lgs. n. 546/1992, attese le precise indicazioni in ordine all'indicazione delle plusvalenze, recate nelle istruzioni ministeriali per la compilazione della dichiarazione dei redditi.

In altri termini, secondo i giudici di merito non ricorrevano con riferimento al caso di specie i presupposti per ritenere non applicabili le sanzioni non penali previste dalla legge tributaria, dal momento che la violazione commessa non era giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali essa

si riferiva.

La Corte di Cassazione ha, invece, accolto il ricorso del contribuente, ritenendo fondata la violazione e falsa applicazione del disposto recato dall'art. 8, D.Lgs. n. 546/1992 da parte dei giudici di merito, laddove i medesimi hanno escluso la sussistenza di obiettive situazioni di incertezza sulla base della presenza delle sole istruzioni ministeriali necessarie per la compilazione della dichiarazione dei redditi.

Infatti, secondo i giudici di legittimità, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'**incertezza normativa oggettiva**, che costituisce causa di esenzione per il contribuente della responsabilità amministrativa tributaria, postula una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, in altri termini l'insicurezza e l'equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile al giudice, unico soggetto dell'ordinamento al quale è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione.

Il disposto dell'art. 8 in commento è espressione di un principio giuridico generale, correlato ad altre disposizioni del sistema quali:

i) l'art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997 secondo il quale non è punibile l'autore della violazione, quando la stessa 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 dichiarazioni ed il pagamento;

ii) l'art. 10, comma 3, legge n. 212/2000 (c.d. Statuto per la tutela dei diritti del contribuente), ai sensi 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.

In argomento, la Corte di Cassazione aveva precisato (nella sentenza n. 24670, depositata il 28 novembre 2007) che l'incertezza è uno stato intellettuale del soggetto rispetto ad un dato oggetto (nel caso di specie, la norma tributaria), e pertanto, la locuzione "**obiettiva incertezza**" rappresenta un ossimoro, in quanto riunisce due termini contraddittori.

All'interprete quindi, il compito di individuare il significato dato "**dall'obiettività di uno stato cognitivo**".

**Quali fatti sintomatici dell'obiettiva incertezza**, la Corte di Cassazione ha ricordato:

- la difficoltà di individuare delle disposizioni normative, dovute al difetto di esplicite previsioni di legge;
- la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica;
- la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata;
- la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà;
- la mancanza di prassi amministrativa o l'adozione di prassi amministrative contrastanti;
- la mancanza di precedenti giurisprudenziali;

- la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti;
- la formulazione di un consolidato orientamento giurisprudenziale;
- il contrasto tra la prassi amministrativa e l'orientamento giurisprudenziale;
- il contrasto tra le opinioni dottrinali;
- l'adozione di norme di interpretazione autentica o esplicative di norme preesistenti.

Sempre secondo quanto si legge nella sentenza n. 29401/2011 in commento, secondo il consolidato orientamento dei giudici di legittimità (cfr. tra le altre, Corte di Cassazione, sentenze n. 21154/2008, n. 24978/2005, n. 14619/2000 e n. 11931/1995), occorre altresì precisare che l'Amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute e, di fronte alle norme tributarie, la stessa ed il contribuente si trovano su un **piano di parità**.

Di talchè, l'**interpretazione ministeriale**, sia essa recata in circolari o in risoluzioni, **non vincola né i contribuenti né i giudici**, né costituisce **fonte di diritto**.

Pertanto, con riferimento al caso di specie, la Corte di Cassazione ha concluso che le istruzioni ministeriali per la dichiarazione dei redditi non costituiscono elemento sufficiente per escludere la ricorrenza della fattispecie di cui all'art. 8, D.Lgs. n. 546/1992 in commento.

La sentenza della competente Commissione tributaria regionale, secondo i giudici di legittimità, deve essere quindi cassata e il ricorso proposto dal contribuente accolto limitatamente, però, all'irrogazione delle sanzioni.

*Copyright © - Riproduzione riservata*

*Corte di Cassazione, sez. trib., ordinanza 28/12/2011, n. 29401*

---

Copyright © 2011 Wolters Kluwer Italia - P.I. 10209790152 -  
Cod. ISSN 2239-0545  
Sviluppato da [OS3 srl](#)