

Cass., ord. n. 29401 del 28 dicembre 2011

## Disapplicazione delle sanzioni tributarie: l'interpretazione ministeriale non risolve l'incertezza normativa

di Massimo Gabelli e Davide Rossetti<sup>(\*)</sup>

La Corte di Cassazione, Sez. trib., nell'ord. n. 29401 del 28 dicembre 2011, ha concluso che costituisce causa di esenzione da responsabilità tributaria l'oggettiva incertezza della normativa. Né rilevano le istruzioni ministeriali per la compilazione della dichiarazione dei redditi, che prevedano l'adozione di un comportamento diverso da quello adottato dal contribuente. Infatti, l'interpretazione ministeriale non vincola né i contribuenti, né i giudici, né costituisce fonte di diritto, in quanto essa ha una valenza esclusivamente dottrinale.

### 1. Corte di Cassazione, Sez. trib., n. 29401 del 28 dicembre 2011

Il contribuente **non sconta sanzioni** amministrative se la norma tributaria risulta oggettivamente incerta, anche in presenza di istruzioni ministeriali, emanate per la compilazione della dichiarazione dei redditi e che prevedono l'adozione di un comportamento dallo stesso disatteso.

È questo l'importante chiarimento reso dalla Sez. trib. della Suprema Corte nell'ord. n. 29401 del 28 dicembre 2011<sup>1</sup>, nell'accogliere il ricorso

<sup>(\*)</sup> Partners Morri Cornelli e Associati.

<sup>1</sup> In "il fisco" n. 3/2011, fascicolo n. 1, pag. 389.

presentato da un contribuente al quale era stato notificato un avviso di accertamento, con cui, oltre al recupero dell'Irpef, venivano irrogate le relative sanzioni amministrative.

Contro la decisione dei giudici di prime cure, il contribuente aveva proposto appello dinanzi la competente Commissione tributaria regionale, che aveva rigettato il medesimo. I giudici di secondo grado, infatti, confermando la sentenza di primo grado hanno ritenuto **applicabili** le **sanzioni**, escludendo la ricorrenza della fattispecie di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992 per effetto di indicazioni dell'Amministrazione sufficientemente precise recate nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi.

In altri termini, secondo i giudici di merito non ricorrevano nel 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 stata giustificata da **obiettive** condizioni di **incertezza** sulla portata e sull'ambito applicativo delle disposizioni alle quali essa si riferiva.

Accogliendo il ricorso proposto dal contribuente, la Suprema Corte ha, al contrario, ritenuto fondata la violazione e falsa applicazione del disposto dell'art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 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 per la **compilazione** della dichiarazione dei redditi.

Infatti, secondo i giudici di legittimità, l'incertezza normativa oggettiva che costituisce causa di esenzione per il contribuente dalla responsabilità 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 sono riferibili al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il **potere-dovere** di **accertare** la ragionevolezza di una determinata interpretazione.

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

## 2. L'incertezza normativa rilevante

In materia tributaria, esiste il principio giuridico del c.d. "**diritto mite**", il quale viene desunto per induzione da una serie di disposizioni di carattere generale di natura sostanziale e processuale, secondo cui le sanzioni non sono irrogabili quando la violazione commessa dal contribuente dipende dall'incertezza oggettiva della normativa tributaria accertata dal giudice, anche di legittimità.

Tale incertezza oggettiva della normativa tributaria è la situazione giuridica che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti gli elementi formanti il diritto (tra i quali si annovera, in primo luogo, ma non esclusivamente, la **produzione normativa**) ed è caratterizzata dall'**impossibilità**, esistente in sé e accertata dal giudice, di individuare con sicurezza e univocamente, al termine di un procedimento **interpretativo** metodicamente **corretto**, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie.

**L'obiettiva incertezza della normativa tributaria costituisce, sostanzialmente, una specificazione della tematica più generale dell'"ignoranza inevitabile della legge".**

La stessa deve riguardare la portata e l'ambito di applicazione delle disposizioni cui la violazione si riferisce e sussiste, come detto, di fronte a previsioni normative equivoche, ossia tali da ammettere interpretazioni diverse e da non consentire, in un determinato momento, l'individuazione certa di un significato determinato. Infatti,

l'interpretazione e, prima ancora, la stessa conoscenza delle **leggi tributarie** possono presentare difficoltà non lievi, legate alle peculiarità della legislazione stessa, la quale non è sistematicamente raccolta in un codice, testo unitario, né vi è una legge generale di tutta la materia.

Al diritto tributario, infatti, afferiscono **produzioni normative non coordinate** e molto spesso inquadrate in microsistemi settoriali che rendono particolarmente difficile l'individuazione di principi generali. Di conseguenza, il diritto tributario risulta caratterizzato da iper-legificazione e instabilità.

Al ricorrere di tale situazione, ossia dell'incertezza nell'interpretazione della norma da applicare, il legislatore ha previsto la **rinuncia dello Stato alla sua pretesa punitiva**, non potendo addebitare al contribuente mancanze imputabili esclusivamente all'ordinamento.

Per l'applicazione di detta causa di giustificazione, è però necessario che il contribuente si trovi in una condizione di buona fede soggettiva e che si riscontri – contestualmente – una situazione di incertezza di tipo obiettivo, consistente in un'impossibilità di conoscenza di una norma.

Tale incertezza non può, quindi, dipendere da uno **stato soggettivo del contribuente**, ma deve essere determinata da elementi esterni al trasgressore e idonei comunque ad ingenerare nello stesso uno stato di confusione.

La fattispecie dell'incertezza della normativa tributaria è stata codificata dal legislatore nelle seguenti disposizioni:

- i) l'art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992, in materia di **contenzioso tributario**, secondo cui le commissioni tributarie dichiarano non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione sia giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce;
- ii) l'art. 6, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in materia di **sanzioni amministrative** per violazioni di norme tributarie, che prevede che 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 le dichiarazioni e il pagamento;
- iii) l'art. 10, comma 3, della L. 27 luglio 2000, n. 212, "Statuto per la tutela dei diritti del contribuente", ai sensi del quale le sanzioni non

sono 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.

Dai dettati normativi emerge come l'incertezza normativa oggettiva non trovi il suo fondamento in uno stato di **ignoranza (non inevitabile)**, ma in quello dell'impossibilità – abbandonato lo stato d'ignoranza – di pervenire a una conoscenza sicura della norma tributaria. Tale assunto, viene espressamente riconosciuto dall'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997, il quale distingue in modo netto le due figure:

- i) quella dell'**incertezza normativa oggettiva**;
- ii) e quella dell'**ignoranza**.

Infatti:

- i) al comma 2, lo stesso 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 [...]”;
- ii) mentre nel successivo comma 4, afferma che “L'ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile”.

Dal dettato normativo si evince come il risultato, al fine della **sottrazione** alla responsabilità tributaria sia identico, sebbene i presupposti siano diversi.

D'altra parte, a giustificare l'incertezza normativa oggettiva non varrebbe nemmeno richiamare l'analogia con i fenomeni di giustificazione categoriale dell'ignoranza, come, ad esempio, quella relativa alla diligenza nell'adempimento delle obbligazioni professionali, ai sensi dell'art. 1176, comma 2, del codice civile. Infatti, l'incertezza normativa oggettiva non è in alcun modo rapportabile, non solo ad un singolo soggetto, ma neanche a nessuna classe o categoria di soggetti. Essa è, invece, rapportabile soltanto allo stesso ordinamento giuridico cui appartiene la normazione da interpretare: l'incertezza normativa è oggettiva, perché essa è rilevante in sé, in quanto impossibilità di stipulare una convenzione interpretativa delle norme, con la conseguente necessità dell'intervento autoritativo del giudice.

### **3. L'incertezza normativa non è sanata dall'interpretazione ministeriale**

**Intervenendo più volte in argomento, la Cor-**

**te di Cassazione, nella sent. n. 24670 del 28 novembre 2007<sup>2</sup>, ha precisato che l'incertezza oggettiva della normativa tributaria è uno stato intellettuale del soggetto rispetto a un dato oggetto, 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”.

Secondo la Corte, il sistema giuridico è orientato “verso una concezione dell'incertezza normativa come una situazione oggettiva, che è rilevante giuridicamente in quanto sia riferita soggettivamente ai soli giudici”.

L'incertezza normativa è da ritenersi, dunque, avulsa dall'**interpretazione soggettiva** della norma da parte del contribuente caduto in errore e non può essere rapportata agli uffici finanziari, “perché il titolare del potere di **imposizione tributaria** deve svolgere continuamente un'attività di interpretazione normativa, del cui risultato si deve dichiarare certo a prescindere dalle difficoltà incontrate, con la conseguenza che l'ufficio tributario non disapplicherà mai, di sua iniziativa, le sanzioni amministrative tributarie”.

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

- i) la difficoltà di individuare delle **disposizioni normative**, dovute al difetto di esplicite previsioni di legge;
- ii) la difficoltà di **confezione** della **formula dichiarativa** della norma giuridica;
- iii) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata;
- iv) la mancanza di **informazioni amministrative** o la loro contraddittorietà;
- v) la **mancanza di prassi amministrativa** o l'adozione di prassi amministrative contrastanti;
- vi) la mancanza di **precedenti giurisprudenziali** o la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti;
- vii) la formulazione di un **consolidato orientamento giurisprudenziale**;
- viii) il contrasto tra la prassi amministrativa e l'orientamento giurisprudenziale;

<sup>2</sup> In banca dati “fiscoonline”, commentata da A. Cissello, *Cass. 28 novembre 2007, n. 24670: obiettive condizioni di incertezza e potere di disapplicazione delle sanzioni tributarie*, in “il fisco” n. 46/2007, fascicolo n. 2, pag. 6101.

- ix) il contrasto tra le **opinioni dottrinali**;
- x) l'adozione di norme di interpretazione autentica o esplicative di norme preesistenti.

Inoltre, sempre secondo il consolidato orientamento dei giudici di legittimità<sup>3</sup>, l'interpretazione ministeriale, proveniente di solito da uffici centrali dell'Amministrazione finanziaria e contenuta in circolari o risoluzioni, non vincola né i contribuenti, né i giudici, né costituisce fonte di diritto, con la conseguenza che a detti **atti ministeriali** non si estende il controllo di legittimità esercitato dalla Corte di Cassazione, in quanto essi non sono manifestazione di attività normativa, bensì atti della medesima Pubblica Amministrazione destinati ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli uffici dipendenti, ma inidonei a incidere sul rapporto tributario.

<sup>3</sup> Cass., SS.UU., sent. n. 23031 del 2 novembre 2007, in banca dati "fisconline".

Di talchè, l'interpretazione ministeriale, sia essa recata in circolari o in risoluzioni, non solo non può vincolare il contribuente all'**assunzione** di un comportamento da questo **non condiviso**, ma neppure determinare l'applicabilità del regime sanzionatorio in presenza di una situazione di oggettiva incertezza della normativa tributaria.

Si tratta di una prima, rilevante, sentenza in quanto precisa che una situazione di obiettiva incertezza normativa determina la possibile disapplicazione delle sanzioni da parte del giudice, senza che lo stesso possa ritenersi – come il contribuente – vincolato sotto questo profilo dalla presenza di indirizzi interpretativi dell'Amministrazione, pure univoci; soluzione che rafforza il principio di parità tra Amministrazione e contribuente anche rispetto alle possibili interpretazioni di una norma giudicabile come obiettivamente incerta sulla sua portata e sul proprio ambito di applicazione.