



Approfondimento n. 5 – 30 marzo 2022

IRROGAZIONE DELLE SANZIONI E CIRCOSTANZE ESIMENTI

Simone Pellegrin



#AreaTributi
#AreaContabilità
#AreaPersonale
#AreaAziendePubbliche



Premessa e contesto normativo

Il presente approfondimento analizza le condizioni che determinano la non irrogabilità delle sanzioni nell'ambito dell'emissione degli avvisi di accertamento dei tributi locali, con particolare riferimento al concetto di incertezza normativa oggettiva: partendo dal contesto normativo che disciplina la disapplicazione delle sanzioni e dalla giurisprudenza in tema di incertezza oggettiva della norma, vengono analizzati nello specifico la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti quale causa di non punibilità del contribuente e la possibilità anche per l'ente impositore, e non solo per il giudice, di valutare le circostanze esimenti.

Di seguito sono riportate le norme dalle quali trae origine il principio di "incertezza normativa oggettiva" indicato dalla Corte di Cassazione quale motivo di inapplicabilità delle sanzioni amministrative:

- Decreto Legislativo n. 546/1992 - art. 8 "Errore sulla norma tributaria"

"1. 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";

- Decreto Legislativo n. 472/1997 - art. 6, comma 2 "Cause di non punibilità"

"2. 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";

- Legge n. 212/2000 - art. 10, comma 3 "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente"

"3. 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; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto".

Il principio di incertezza normativa oggettiva

Le norme in materia di non irrogabilità delle sanzioni, riportate al paragrafo precedente, utilizzano la medesima formula "*obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni*", ad eccezione dell'art. 10 comma 3 della Legge 212/2000 che sostituisce il termine "disposizioni" con "norma tributaria".

A tal proposito, la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 24670/2007, sostiene che:

"le formule legislative "obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni" e "obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria" possono, e devono, essere convertite nella seguente: "obiettive condizioni di incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria". [...] Si deve riconoscere che nella

*formula proposta si può ben sostituire la parola "norma" con "interpretazione normativa", onde la formula legislativa può più precisamente essere convertita in questa: "obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione normativa tributaria". Per comodità di espressione si può, infine, sempre in via provvisoria, comprimere l'espressione "obiettive condizioni" nella qualificazione di "oggettivo" e ridurre l'espressione "interpretazione normativa" al solo aggettivo "normativa", cosicché il fenomeno di cui si deve determinare la natura può essere più brevemente indicato come quello dell'**incertezza normativa oggettiva tributaria**".*

Dunque, come sopra chiarito, il termine "normativa" designa nell'interpretazione normativa e quindi nella norma l'oggetto dell'incertezza; quest'ultima viene definita in termini generali dalla Cassazione come *"uno stato intellettuale del soggetto rispetto ad un dato oggetto che, tipicamente, si caratterizza per la sua collocazione mediana tra la conoscenza piena e sicura e l'ignoranza, e che, strutturalmente, si caratterizza, sotto il profilo quantitativo, per la sua insufficienza e, sotto il profilo qualitativo, per la sua insicurezza o per la sua equivocità. Essa, pertanto, non è ignoranza, non è assenza totale di conoscenza, ma è una conoscenza insufficiente ed insicura, o equivoca"*, mentre sotto il profilo giuridico l'incertezza diventa una *"situazione in cui si viene a trovare un soggetto quando, dopo aver percorso tutte le fasi proprie del procedimento d'interpretazione normativa, giunge a confezionare più norme, cui si connettono necessariamente più significati, o a confezionare una norma alla cui formula linguistica sia possibile attribuire più significati, senza avere, in entrambi i casi, la sicurezza che il risultato conseguito sia l'unico tecnicamente possibile"*.

All'incertezza normativa viene poi applicata la qualificazione di "oggettiva": ciò, come ribadito nella sentenza in commento, significa che:

"[...] essa assume come giuridicamente rilevante, non lo stato di conoscenza insufficiente e insicura di un soggetto, quale che sia, ma l'esistenza di un'incertezza in sé e per sé, oggettivamente considerata appunto. [...] essa di differenza dalla conoscibilità, o conoscenza potenziale, che, pur collocandosi in un'altra posizione mediana tra ignoranza e conoscenza tout court, è strutturalmente diversa dall'incertezza oggettiva. Infatti, la conoscibilità è lo stato nel quale si trova il soggetto che è ancora ignorante, ma che, impegnandosi nello sforzo di associarsi alla conoscenza di altri ed adottando un idoneo comportamento, può acquisire la conoscenza resagli possibile e transitare dall'ignoranza alla conoscenza effettiva; l'incertezza oggettiva, invece, non è più ignoranza, perché è conoscenza insicura ed equivoca di qualcosa, ma chi si trova calato in essa non è in grado di addivenire ad una conoscenza effettiva, piena e sicura".

Secondo la Cassazione, la legge impiega un ossimoro in quanto inserisce nella stessa locuzione parole che fanno riferimento a concetti contrari: per risolvere tale problema *"è conveniente ragionare per assurdo e ipotizzare che, dato il legame necessario, per la natura delle cose, tra l'incertezza, come stato cognitivo, e il soggetto, possa aver senso parlare di incertezza normativa oggettiva solo se si afferma che l'incertezza normativa è così generale da estendersi a tutti i soggetti dell'ordinamento giuridico"*.

L'orientamento giurisprudenziale in commento (Cass. n. 24670/2007; Cass. 7765/2008; Cass. 19638/2009;) assume rilievo dal momento che individua, a titolo esemplificativo, fatti-indice, riassunti di seguito, attraverso i quali è possibile rilevare situazioni di incertezza normativa oggettiva che ammettono la mancata applicazione delle sanzioni:

- 1) la difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge;
- 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica;
- 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa;
- 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà;
- 5) la mancanza di una prassi amministrativa o l'adozione di prassi amministrative contrastanti;
- 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali;
- 7) la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti;**
- 8) la formazione di un consolidato orientamento giurisprudenziale;
- 9) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;
- 10) il contrasto tra opinioni dottrinali;
- 11) l'adozione di norme d'interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente.

La formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti come motivo di inapplicabilità delle sanzioni

Come anticipato al paragrafo precedente, la giurisprudenza individua tra le motivazioni di legittima inapplicabilità delle sanzioni per incertezza normativa oggettiva, la presenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti. A tal proposito, nella sentenza 4685/2012, la Cassazione affermava che nella fattispecie di cui si trattava era configurabile *"una difficoltà delle disposizioni normative applicabili, ratione temporis, che giustifica la non applicazione delle sanzioni"*.

Sul tema, i giudici hanno chiarito che *"per escludere l'incertezza nella portata di una norma occorre che la sua formulazione sia assolutamente chiara o, in mancanza di ciò, che si sia formato sulla norma stessa un orientamento giurisprudenziale al quale il contribuente possa uniformare la propria condotta"* (Cass. 9240/1990).

A maggior ragione, dunque, la presenza di incertezza normativa dovrà essere riconosciuta allorché sulla disposizione che si assume violata siano stati espressi contrastanti indirizzi giurisprudenziali, causa di disorientamento interpretativo¹: a tal proposito, la dottrina ritiene che se le decisioni discordanti risultano emesse da giudici del medesimo grado, l'incertezza andrà certamente riconosciuta, mentre se le decisioni provengono da giudici di grado diverso, varrà il criterio della sovraordinazione.²

¹ A. Baldassarre, *Le obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione normativa tributaria e la disapplicazione delle sanzioni amministrative*, 2009

² M. Logozzo, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, 173

È però opportuno precisare che si è in presenza di una giurisprudenza fuorviante che deve essere considerata idonea a giustificare l'errore su una norma tributaria, rendendolo non sanzionabile, anche nel caso di sentenze pronunciate da giudici di grado diverso. Sul punto infatti, la Suprema Corte, nella sentenza 14378/2007 si è così espressa:

"[...] sussiste l'errore sulla norma tributaria 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 fuorviante (solo successivamente superato)".

La dottrina in materia evidenzia inoltre che il principio di incertezza normativa è strettamente collegato al concetto di funzione afflittiva delle sanzioni, applicate, in quanto tali, nei confronti del responsabile che ha posto in essere la violazione: **"pare evidente che anche la punibilità fiscale presupponga necessariamente la responsabilità (rectius rimproverabilità) del soggetto contribuente, difficilmente riscontrabile qualora non si presentino condizioni tali da poter esigere dallo stesso il comportamento che egli non ha tenuto. E' proprio l'ipotesi della ridetta oggettiva incertezza normativa, accertata la quale risulta improbabile la configurazione di siffatta responsabilità; in tali occasioni, pertanto, si considera indispensabile eliminare l'applicabilità della sanzione amministrativa che ad essa è subordinata"**. Ragionevolmente, dunque, la valutazione in merito al comportamento del contribuente, caduto in errore nell'applicazione della disciplina, non può essere parametrata al valore della sua diligenza, giacché è necessario considerare che, in assenza di un'interpretazione univoca e certa delle disposizioni normative, l'intera collettività si sarebbe trovata nella medesima situazione di incertezza e quindi di violazione della disposizione³. Nella sostanza dunque, pur ammettendo l'errore del contribuente, occorre valutare gli elementi oggettivi di rimproverabilità ai quali legare la comminazione delle sanzioni poiché, in presenza di incertezza normativa, non vi sono le condizioni per poter pretendere dal contribuente una corretta applicazione della disciplina.

Si pensi ad esempio all'assoggettabilità alla Tassa Rifiuti delle aree pubbliche destinate a parcheggio (c.d. strisce blu): la presenza di pronunce contrastanti sul tema, sebbene provenienti da giudici anche di grado diverso, evidenzia una situazione di incertezza normativa che giustificerebbe, sulla base di quanto detto fin qui, l'inapplicabilità delle sanzioni per omessa dichiarazione di detenzione di dette aree, che il soggetto passivo potrebbe non aver considerato assoggettabili anche in forza di pronunce giurisprudenziali in tal senso.

Il soggetto legittimato ad accertare l'incertezza normativa oggettiva

In relazione al potere di rilevare situazioni di equivocità normativa e quindi di disapplicare le sanzioni, chi scrive non concorda con quanto sostenuto dalla Cassazione.

Secondo la Cassazione infatti **"[...] l'incertezza normativa è rilevante giuridicamente in quanto sia riferita soggettivamente ai soli giudici"**: tale principio si basa sulla convinzione che i giudici sono i soli ad avere l'autorità di accertare la sussistenza delle condizioni di equivocità ai fini della

³ E. Colla, *L'oggettiva incertezza normativa e la conseguente inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, 2013

disapplicazione delle sanzioni, escludendo quindi la possibilità che l'incertezza possa essere rapportata al contribuente (a prescindere dal fatto che sia capace di interpretazione normativa qualificata) né tantomeno all'Amministrazione finanziaria⁴ poiché in quest'ultimo caso "il titolare del potere d'imposizione tributaria deve svolgere continuamente un'attività d'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" (Cass. 24670/2007).

In successiva sentenza (7765/2008) la Corte ha inoltre ribadito che:

"Il riconoscimento dell'esistenza di una situazione giuridica oggettiva di incertezza normativa è compito affidato esclusivamente al giudice, anche a quello di legittimità, e sottratto specificamente agli organi amministrativi, perché essi sono sforniti del potere di dichiarazione del diritto".

Sul punto, buona parte della dottrina ritiene impropria l'interpretazione da parte dei giudici degli artt. 6 comma 2 del D. Lgs. 472/1997 e 10 comma 3 della L. 212/2000 che espressamente, in presenza di obiettive condizioni di incertezza, riconducono all'Amministrazione finanziaria il potere di non irrogabilità delle sanzioni:

"è ben vero che l'amministrazione, in quanto emana un provvedimento impositivo, o, comunque, accerta una violazione della legge tributaria, giunge sempre ad una (soggettiva) certezza in ordine all'individuazione della norma, ma la sua situazione non differisce, per questo aspetto, da quella del giudice che, anch'esso, decide la controversia dopo aver raggiunto la (soggettiva) certezza in ordine alla ricostruzione della norma, senza che ciò gli impedisca di valutare, ex post, l'esistenza di difficoltà ricostruttive che si risolvono nell'incertezza obiettiva"⁵

Si osservi infatti che proprio il comma 3 citato dispone che "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": qualora il legislatore avesse voluto intendere che solo il Giudice ha il potere di disapplicazione delle sanzioni, non avrebbe previsto che le stesse "non sono comunque irrogate" ma semmai che esse "sono disapplicate": la possibilità di non *facere* non può essere attribuita al Giudice, il quale nel caso specifico, non ha nemmeno la disponibilità del *facere*. In altre parole è l'Amministrazione che può non irrogare (a priori) e non il Giudice, il quale semmai interviene solo in un momento successivo all'irrogazione, appunto, per disapplicare.

La Cassazione estrapola dalle diverse disposizioni in vigore sopra richiamate un principio giuridico generale che stabilisce la non punibilità nel caso di obiettive condizioni di incertezza normativa, riducendo i vari enunciati legislativi ad un unico soggetto, il giudice, che espressamente però ha un ruolo preponderante soltanto in una delle tre disposizioni normative richiamate, quella che disciplina la disapplicazione delle sanzioni in fase processuale (art. 8 del D.

⁴ A. Baldassarre, *Le obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione normativa tributaria e la disapplicazione delle sanzioni amministrative*, 2009

⁵ F. Batistoni Ferrara, *L'incertezza obiettiva quale causa di non punibilità ed i poteri del Fisco*, Corr. Trib., 2008, 209

Lgs. 546/1992), al fine di renderlo "destinatario" anche del potere disciplinato dalle restanti due disposizioni⁶, impropriamente.

L'orientamento dottrinale secondo il quale il summenzionato potere appartenga anche all'ente impositore, che qui si condivide, si fonda in particolare sul differente dettato normativo contenuto negli artt. 6 del D. Lgs. 472/1997 e 8 del D. Lgs. 546/1992 dai quali emergerebbe un differente destinatario. Se il secondo è espressamente rivolto al giudice tributario, il primo non garantisce indicazione alcuna circa la destinazione dei poteri di disapplicazione delle sanzioni: ciò dovrebbe eliminare ogni residuo dubbio in ordine alla possibilità per l'amministrazione di divenire, al pari dei giudici, accertatrice dell'obiettiva incertezza normativa. Diversamente, si dovrebbe sottintendere una radicale differenza tra l'applicazione del diritto da parte del giudice, che interpreta, e l'applicazione del diritto da parte dell'amministrazione, che non potrebbe interpretare: tale concezione però si scontra con il potere interpretativo che è riconosciuto (senza alcun dubbio) all'amministrazione dalla disciplina dell'interpello di cui all'art. 11 comma 1 lett. a) dello Statuto dei diritti del contribuente proprio nei casi in cui vi sono "*condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni*".⁷

Si evidenzia infine che il principio della Cassazione sembra sottintendere che la rilevazione delle condizioni di obiettiva incertezza della norma sia funzionalmente collegata soltanto al potere di disapplicare la sanzione già irrogata, non anche al potere di applicarla per la prima volta: sembra quindi necessario che l'amministrazione individui e contesti la violazione, applichi la norma e la sanzione, perché si possa porre il problema dell'ingiustizia di una punizione che deriva dalla equivocità della formulazione della norma.

Conclusioni

Per riassumere quanto detto fin qui, la normativa vigente consente la non irrogazione delle sanzioni quando sussistono obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni che la giurisprudenza identifica come "incertezza normativa oggettiva".

Al fine di rendere più agevole l'individuazione di circostanze normativamente incerte, le diverse pronunce della Corte di Cassazione succitate hanno identificato una serie di fatti-indice che giustificano la disapplicazione delle sanzioni, tra cui trova spazio il contrasto giurisprudenziale.

Come visto sopra, parte della dottrina e la giurisprudenza non concordano in merito al soggetto legittimato a stabilire l'effettiva presenza di cause di non punibilità: se da un lato la dottrina riconduce anche all'Amministrazione finanziaria il potere di accertare la sussistenza delle condizioni per l'inapplicabilità delle sanzioni in sede di emissione dell'avviso di accertamento, slegando tale potere dall'esistenza di un contenzioso in atto, dall'altro la Cassazione sembra

⁶ A. Mondini, *L'obiettiva incertezza della norma tributaria e la disapplicazione delle sanzioni amministrative tra primato del giudice e prospettive comunitarie*, 2009

⁷ A. Mondini, *L'obiettiva incertezza della norma tributaria e la disapplicazione delle sanzioni amministrative tra primato del giudice e prospettive comunitarie*, 2009

piuttosto netta nel ribadire che il giudice sia l'unico soggetto che può legittimamente disporre la disapplicazione delle sanzioni, vincolando quindi tale potere alla necessaria irrogazione della sanzione da parte dell'Ente impositore.

A parere di chi scrive tuttavia appare limitativo e non in linea con le disposizioni normative l'orientamento in base al quale la facoltà di determinare l'inapplicabilità delle sanzioni sia legata soltanto all'esistenza di un contenzioso in atto e non sia utilizzata invece come misura di prevenzione del contenzioso stesso, nei casi in cui sia possibile riconoscere circostanze esimenti; Diverso sarebbe il caso in cui l'ufficio tributario non riconoscesse l'esistenza di una situazione normativa incerta e conseguentemente decidesse di applicare le sanzioni; in tal caso, infatti, non vi sarebbe alcun dubbio che l'ultima parola spetti al giudice.

Concludendo possiamo affermare che il ruolo della PA è certamente quello di applicare le sanzioni come prescritte dalla normativa in essere, valutando però sempre la situazione specifica, in funzione di perseguire l'equità all'interno di una cornice che preveda anche un ragionevole riconoscimento dei diritti del contribuente.