

La Cassazione sottolinea l'importanza di avere conoscenza sicura delle norme tributarie

# Oggettive difficoltà, sanzioni ko

## Incertezza o forza maggiore: il contribuente è al riparo

Pagina a cura  
di SERGIO TROVATO

**N**iente sanzioni se le regole fiscali sono incerte. Al contribuente non possono essere irrogate le sanzioni tributarie se sussiste un'incertezza oggettiva sulla corretta interpretazione delle norme di legge. L'incertezza normativa oggettiva non è fondata sull'ignoranza giustificata, ma sull'impossibilità di avere una conoscenza sicura della norma giuridica tributaria. Lo ha affermato la Corte di cassazione, con l'ordinanza 3277 del 5 febbraio 2019.

Per i giudici di legittimità l'incertezza normativa oggettiva, che consente di non applicare le sanzioni, è caratterizzata «dall'impossibilità d'individuare con sicurezza la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie». Tuttavia, «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». E trattandosi di un'esimente, l'onere di dimostrare la ricorrenza di elementi di confusione spetta al contribuente, in base alle regole generali che governano il principio dell'onere della prova.

Dunque, contribuenti esonerati dal pagamento delle sanzioni se le norme di legge non sono chiare e se c'è incertezza oggettiva sugli adempimenti fiscali. L'incertezza che giustifica l'esclusione delle sanzioni può derivare anche da contrasti giurisprudenziali, dottrinali e da prese di posizione non univoche espresse con note e circolari ministeriali sugli obblighi tributari (Cassazione, sentenza 18405/2018). Vengono tenute distinte le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza. L'accertamento è esclusivamente demandato al giudice e non può essere operato dall'amministrazione. Precisano i giudici che incertezza normativa oggettiva non vuol dire ignoranza giustificata, ma impossibilità di pervenire allo stato di conoscenza sicura della norma. Nello specifico rilevano: la difficoltà d'individuare le disposizioni normative e il loro significato; la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; la mancanza di precedenti giurisprudenziali o la presenza di orientamenti tra loro non uniformi; il contrasto tra opinioni dottrinali; l'adozione di norme di interpretazione autentica.

**Le norme a tutela del contribuente.** L'esclusione delle sanzioni per i contribuenti, per esempio, si rende necessaria se il legislatore con vari interventi normativi modifica più volte le regole di condotta e gli adem-

Incertezza e sanzioni	
<b>Riferimenti normativi:</b>	Articolo 6 decreto legislativo 472/1997 Articolo 10 legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) Articolo 8 decreto legislativo 546/1992
<b>Non è punibile l'autore della violazione quando è determinata:</b>	a) da obiettive condizioni di incertezza di una norma di legge b) da indeterminazione delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento
<b>Ipotesi di obiettive condizioni di incertezza:</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• difficoltà d'individuare le disposizioni normative e il loro significato</li> <li>• mancanza di informazioni amministrative o loro contraddittorietà</li> <li>• assenza di precedenti giurisprudenziali o esistenza di orientamenti tra loro contrastanti</li> <li>• divergenza di opinioni dottrinali</li> <li>• adozione di norme di interpretazione autentica</li> </ul>
<b>Cause di esclusione delle sanzioni secondo le commissioni tributarie:</b>	a) ritardi nei pagamenti dei crediti delle imprese da parte dell'amministrazione pubblica b) mancanza momentanea di liquidità dovuta alla crisi economica c) stato di malattia che impedisce il normale svolgimento dell'attività professionale o imprenditoriale

pimenti fiscali, creando incertezza.

In queste situazioni è applicabile il principio generale contenuto nell'articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000) che, per garantire collaborazione e buona fede nei rapporti con il Fisco, esclude l'irrogazione delle sanzioni quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e l'ambito di applicazione di una norma tributaria.

Oltre alla disposizione dello Statuto, poi, c'è un'altra norma che nel nostro ordinamento prevede che il contribuente non debba essere sanzionato se la legge non è chiara. L'articolo 6 del dlgs 472/1997, che contiene i principi generali in materia di

sanzioni fiscali, ammette l'errore dipendente da incertezza oggettiva sul significato della norma di legge e ne fa conseguire la non punibilità. Qualora il contribuente richieda la disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza, l'induzione in errore deve essere desunta dall'impossibilità di comprensione della legge ritenuta tale dal giudice, essendo del tutto irrilevante l'incertezza soggettiva derivante dall'erronea interpretazione della norma da parte del contribuente. In questo modo si è espressa la Cassazione con la sentenza 14910/2016. Ex lege, ricorda la Cassazione (sentenza 13076/2015), rileva solo «l'obiettiva incertezza» della norma reputata tale dal giudice e non già quella «meramente soggettiva»

riferita al contribuente.

Pertanto, l'incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma fiscale deve avere carattere oggettivo. Mentre è assolutamente irrilevante l'incertezza soggettiva, derivante da ignoranza incolpevole.

Va ricordato che l'articolo 8 del decreto legislativo 546/1992 attribuisce al giudice tributario il potere di dichiarare non applicabili le sanzioni. Per poter aver luogo l'applicazione di queste esimenti occorre che sussistano dubbi, per esempio, in ordine all'assoggettamento a tassazione di un determinato bene oppure sull'obbligo di presentazione della dichiarazione o, ancora, che vi siano incertezze interpretative su una determinata disposizione. Le

commissioni tributarie possono annullare le sanzioni quando i dubbi derivano dall'emanazione di una legge interpretativa che intervenga successivamente alla constatazione di una violazione oppure quando la stessa amministrazione si esprima in termini contraddittori con circolari e risoluzioni. In quest'ultimo caso non sono dovuti neppure gli interessi moratori. L'incertezza oggettiva può essere determinata anche da contrastanti decisioni giurisprudenziali e rileva nei casi in cui nulla può essere rimproverato al cittadino per non aver osservato la legge.

**Lo stato di forza maggiore.** Costituisce causa di esonero dal pagamento delle sanzioni anche lo stato di forza maggiore. La forza maggiore va vista come una causa esterna che obbliga il contribuente a comportarsi in modo difforme da quanto voluto e che lo costringe a commettere la violazione tributaria a causa di un evento imprevisto, imprevedibile e irresistibile. Così si è espressa la Corte di cassazione, con l'ordinanza 3049/2018. La Suprema corte ha richiamato nella pronuncia la sentenza della Corte di giustizia Ce C/314/06, secondo cui la nozione di forza maggiore, in materia fiscale, «comporta la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi». La forza maggiore costituisce una causa esterna che obbliga la persona a comportarsi in modo difforme da quanto voluto. Può essere invocata questa esimente solo se l'interessato è costretto a commettere la violazione a causa di un evento a lui non imputabile.

—© Riproduzione riservata—

### Dai ritardi della p.a. alla malattia: la colpa viene meno

È ammessa una difesa ad ampio raggio per i contribuenti destinatari di accertamenti o cartelle di pagamento con le quali il Fisco richiede le sanzioni per il ritardato versamento di imposte e tasse, se la violazione viene commessa per forza maggiore. L'articolo 6 del decreto legislativo 472/1997 esclude la contestazione delle sanzioni se la violazione viene commessa per «forza maggiore». La norma, però, non chiarisce quando ricorre questa circostanza. La giurisprudenza, invece, ha individuato alcuni casi di esonero dalla sanzione, legate a difficoltà economiche momentanee del contribuente, che possono dipendere da vari fattori: ritardi nei pagamenti dei crediti delle imprese da parte dell'amministrazione pubblica, mancanza momentanea

di liquidità dovuta alla crisi economica, stato di malattia che impedisce il normale svolgimento dell'attività professionale o imprenditoriale. Del resto, il legislatore richiede come requisito minimo «la colpa» per assoggettare i contribuenti al pagamento della sanzione. Per esempio, la Commissione tributaria provinciale di Milano (sentenza 313/2008) ha ritenuto che la malattia può dar luogo a una causa di forza maggiore, poiché impedisce il regolare svolgimento di un'attività lavorativa e può determinare difficoltà economiche e di liquidità. E l'interessato non è sanzionabile se riesce a provare che non ha presentato la dichiarazione dei redditi e non ha pagato nei termini. Anche la Commissione tributaria provinciale di Lodi, seconda sezione,

con la sentenza n. 145/2014, ha stabilito che le sanzioni irrogate al contribuente vanno annullate «per difetto di colpa» dipendente dalle condizioni di salute di un familiare, che creano «un comprensibile disinteresse verso obblighi fiscali e tributari». La commissione tributaria regionale di Roma (sentenza 158/2012) ha giustificato il ritardo nel versamento delle imposte, annullando la sanzione, per il mancato pagamento dei crediti dell'impresa da parte di un'amministrazione pubblica. La stessa Commissione regionale (sentenza 540/2011) ha sostenuto che tra le cause di forza maggiore rientra anche la mancanza momentanea di liquidità dovuta alle obiettive difficoltà economiche.

—© Riproduzione riservata—