

La Cassazione delinea i confini dell'incertezza normativa oggettiva in materia tributaria

Norme dubbie, stop a sanzioni

Diverso è il caso della soggettiva ignoranza incolpevole

Pagina a cura
di SERGIO TROVATO

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 oggettiva che giustifica l'esclusione delle sanzioni può derivare da contrasti giurisprudenziali, dottrinali e da prese di posizione non univoche espresse con note e circolari ministeriali sugli obblighi tributari. L'importante principio è stato affermato dalla Corte di cassazione, con la sentenza 18405 del 12 luglio 2018.

Per i giudici di legittimità, si è in presenza di incertezza normativa oggettiva in materia tributaria quando è impossibile «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'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto». Viene precisato nella pronuncia che l'articolo 6 del decreto legislativo 472/1997 «distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e perciò l'accentramento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla amministrazione». Incertezza normativa oggettiva non vuol dire ignoranza giustificata, ma impossibilità di pervenire «allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria». 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. Secondo la Cassazione costituisce «causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria».

La regola dello Statuto del contribuente. L'esclusione delle sanzioni per i contribuenti, dunque, si rende necessaria se il legislatore con vari interventi normativi modifica più volte le regole di

Incertezza giuridica e conseguenze

Riferimenti normativi:	<ul style="list-style-type: none"> • articolo 6 decreto legislativo 472/1997 • articolo 10 legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) • articolo 8 decreto legislativo 546/1992
Non è punibile l'autore della violazione quando è determinata:	<ul style="list-style-type: none"> • da obiettive condizioni di incertezza di una norma di legge • da indeterminatazza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento
Ipotesi di obiettive condizioni di incertezza:	<ul style="list-style-type: none"> • difficoltà d'individuare le disposizioni normative e il loro significato • mancanza di informazioni amministrative o loro contraddittorietà • assenza di precedenti giurisprudenziali o esistenza di orientamenti tra loro contrastanti • divergenza di opinioni dottrinali • adozione di norme di interpretazione autentica
Cause di esclusione delle sanzioni secondo le commissioni tributarie:	<ul style="list-style-type: none"> • 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

I giudici di merito adottano la linea soft

In passato non sono stati in linea con l'interpretazione della Cassazione i giudici di merito, che hanno assunto delle posizioni più elastiche sullo stato di forza maggiore. Per le commissioni tributarie costituiscono cause di esclusione delle sanzioni, per forza maggiore, le difficoltà economiche momentanee, che possono dipendere da vari fattori. 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 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 temporanea di liquidità dovuta alle obiettive difficoltà economiche.

condotta e gli adempimenti 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 decreto 472 sopra citato, 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 interviene 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.

La 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 impreveduto, 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». Inoltre, hanno precisato i giudici di legittimità, «sotto il profilo naturalistico, la forza maggiore si atteggia come una causa esterna che obbliga la persona a comportarsi in modo difforme da quanto voluto, di talché essa va configurata, relativamente alla sua natura giuridica, come una esimente poiché il soggetto passivo è costretto a commettere la violazione a causa di un evento impreveduto, imprevedibile e irresistibile, non imputabile a esso contribuente, nonostante tutte le cautele adottate». La tesi della Cassazione, già sostenuta con la sentenza 22153/2017, è piuttosto rigida in ordine alle cause di esonero da responsabilità per forza maggiore. Ha posto l'accento, infatti, solo sull'imprevedibilità e irresistibilità dell'evento.