

Secondo la Corte di legittimità va escluso che il giudice tributario decida d'ufficio

# Sanzioni nulle solo su istanza

## Spetta al contribuente dimostrare l'incertezza oggettiva

Pagina a cura  
di SERGIO TROVATO

Il giudice tributario non è tenuto ad annullare d'ufficio le sanzioni irrogate dal fisco senza un'espressa richiesta del contribuente. Peraltro, la parte interessata è onerata non solo di proporre istanza di annullamento, ma anche di dimostrare quale sia stata l'incertezza oggettiva che ha determinato la violazione. Lo ha affermato la Cassazione, con la sentenza 15172 del 16 luglio 2020.

Per i giudici di legittimità, «va escluso che il giudice tributario di merito decida d'ufficio l'applicabilità dell'esimente, e, di conseguenza, che sia ammissibile una censura avente a oggetto la mancata pronuncia d'ufficio sul punto». In realtà, «va evidenziato che le ricorrenti hanno del tutto omesso di indicare quale fossero le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni». Pertanto, mancava un'espressa richiesta idoneamente motivata sull'annullamento delle sanzioni.

Secondo la Cassazione, «in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il potere delle commissioni tributarie di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme, cui la violazione si riferisce, sussiste quando la disciplina normativa da applicare si articoli in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione».

Tuttavia, «l'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi, se esistenti, grava sul contribuente».

**I poteri del giudice.** In effetti, 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

### I principi in pillole

<b>Poteri del giudice:</b>	non è tenuto a annullare le sanzioni fiscali d'ufficio
<b>Annullamento sanzioni:</b>	solo su istanza del contribuente
<b>Non è punibile l'autore della violazione quando è determinata:</b>	da obiettive condizioni di incertezza di una norma di legge da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento
<b>Ipotesi di obiettive condizioni di incertezza:</b>	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

### Conta il cambio di orientamento

**Il principio del legittimo affidamento del contribuente, sancito dallo Statuto, impone all'amministrazione di non irrogare le sanzioni fiscali se cambia orientamento e ritiene di non riconoscere un'esenzione della quale una società aveva fruito per i 20 anni precedenti. Il tributo, però, è sempre dovuto. Lo ha stabilito la Corte di cassazione, con l'ordinanza 8548 del 27 marzo 2019.**

**Secondo la Cassazione, «il legittimo affidamento del contribuente comporta, ai sensi dell'art. 10, commi 1 e 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'esclusione**

**degli aspetti sanzionatori, risarcitori e accessori conseguenti all'inadempimento colpevole dell'obbligazione tributaria, ma non incide sulla debenza del tributo, che prescinde del tutto dalle intenzioni manifestate dalle parti del rapporto fiscale, dipendendo esclusivamente dall'obiettiva realizzazione dei presupposti impositivi. Il principio di buona amministrazione impone di richiedere l'imposta anche per i periodi pregressi. Il legittimo affidamento, per i giudici di legittimità, vale solo «ai fini delle sanzioni».**

—© Riproduzione riservata—

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. Per la Cassazione, il potere di annullamento non può essere esercitato d'ufficio, ma richiede una domanda ad hoc da parte del soggetto che si ritiene lesa dal provvedimento amministrativo.

**Confusione normativa e incertezza oggettiva.** La regola è che non possono essere contestate sanzioni se le leggi 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'impossibi-

lità di avere una conoscenza sicura della norma giuridica tributaria. La Cassazione, con l'ordinanza 3277 del 5 febbraio 2019, ha chiarito che 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». Però, «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 alla parte interessata, in base al principio dell'onere della prova.

Dunque, i contribuenti sono 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.

**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**

L'accertamento è esclusivamente demandato al giudice e non può essere operato dall'amministrazione. Precisano i giudici che l'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. L'esclusione delle sanzioni, per esempio, si rende necessaria se il legislatore con vari interventi normativi modifica più volte gli adempimenti fiscali.

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 legislativo 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.

In questo modo si è pronunciata 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.

Ne consegue che 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.

—© Riproduzione riservata—