



CAMMINO DIRITTO

Rivista di informazione giuridica
<https://rivista.camminodiritto.it>



INCERTEZZA NORMATIVA E SANZIONI TRIBUTARIE

L'incertezza obbiettiva della norma tributaria è un esimente di carattere soggettivo o oggettivo?

di **Andrea Bazzichi**

IUS/09 - ISTITUZIONI DI DIRITTO PUBBLICO

Articolo divulgativo - ISSN 2421-7123

Direttore responsabile

Raffaele Giaquinto

Pubblicato, Mercoledì 5 Giugno 2019

Sommario: 1) Premesse generali 2) i canoni che regolano l'interpretazione tributaria 3) La distinzione tra mancata conoscenza ed incertezza obbiettiva 4) I presupposti per l'applicazione dell'esimente e il ruolo delle cause sintomatiche- Cass 10126/2019 5) Annullamento delle sanzioni-risvolti di carattere processuale. 6) Riflessioni conclusive.

1) Premesse generali

La sanzione è la reazione dell'ordinamento alla violazione di un comando o di un divieto contenuto in una norma o disposizione di legge. Se ciò è vero, necessariamente l'interpretazione, ovvero l'attività che conduce o dovrebbe condurre al corretto significato del precetto normativo, deve essere innanzitutto uniforme. Tale esigenza, in verità propria di tutti i settori dell'ordinamento, è ancor più sentita nell'ambito del diritto tributario, materia che in primo luogo si caratterizza per il carattere trasversale come denota l'uso di termini e concetti sia giuridici sia economici¹. Un approdo unitario oltre che a garantire un tasso di maggior prevedibilità sull'esito dei giudizi, e dunque a svolgere una funzione deflattiva del contenzioso, a ben vedere riveste un ruolo altrettanto importante nella fase stragiudiziale. La presenza di un pensiero omogeneo circa l'interpretazione delle disposizioni consente una più facile applicazione delle medesime. Tale auspicio però, rappresenta soltanto un obbiettivo ideale che si confronta con una realtà fatta invece di una normativa spesso in divenire, di disposizioni che devono coordinarsi tra loro, quando non sono in contrasto. Come sottolineato da autorevole dottrina² il diritto tributario, ben prima del diritto penale ha conosciuto l'esimente dalla sanzione in virtù dell'incolpevole ignoranza e/o incertezza della norma. In queste premesse, si può porre come primo elemento che l'obbiettiva incertezza investe un errore non sul fatto, ma sul precetto. L'errore riguarda appunto, il significato, la porta ed i destinatari della norma. Il discrimine, e l'evoluzione legislativa n'è testimone³, è se tale valutazione debba essere compiuta sulla base di parametri soggettivi, anche se riferita ad un destinatario od una categoria modello, oppure su criteri oggettivi. In ogni caso, solo l'analisi del caso concreto potrà permettere tale accertamento. Per quanto riguarda la normativa più recente, ed attualmente in vigore, seppur con formulazione leggermente diversa, l'esimente dell'obbiettiva incertezza normativa è contenuta in tre disposizioni : a) art 8 Dlgs 546/1992- b) art 10 3° comma L 212/2000- c) art 6 2° comma Dlgs 472/19974. Sul campo si prospettano differenti alternative che possono restringere od ampliare la sfera di applicazione dell'esimente. Infatti, se si ritiene che la condizione di obbiettiva incertezza permanga solo laddove non sia possibile giungere ad alcun significato della disposizione interpretata, è di tutta evidenza che si resti entro i confini della mancanza della giusta e dovuta tassatività della medesima. Al contrario, se lo stato di incertezza è correlato al possibile spettro di soluzioni interpretative tutte possibili e parimenti apprezzabili, l'esimente subisce una portata estensiva. Nel contempo, laddove venga seguito questo indirizzo, sorge il quesito se in questo modo la valutazione sulla sussistenza dell'esimente

resti ancorato a parametri oggettivi o decada verso requisiti soggettivi. Non si può dimenticare, comunque, che secondo la disciplina dettata dal D.lgs 472/1992 per le sanzioni di carattere non penale si risponde solo a titolo di dolo e/o di colpa⁵. Ciò deve far dedurre che, per quanto si possono elaborare parametri oggettivi, la condizione di obbiettiva incertezza non può risolversi in una responsabilità oggettiva che sarebbe assolutamente inammissibile.

2) I canoni che regolano l'interpretazione tributaria

Sul piano del diritto processuale si ha a disposizione una norma che regola i rapporti tra processo tributario e processo civile. Infatti, l'art 1 del D.lgs 546/1992 dispone che le norme del processo civile si applicano, se ed in quanto incompatibili al processo tributario. Al contrario per quanto concerne il diritto sostanziale non vi è un'analogia norma, tant'è che la domanda, a cui l'opinione assolutamente prevalente ha dato risposta positiva, è se anche per la materia tributaria valgono i canoni interpretativi posti dall'art 12 disp preliminari c.c.⁶. Non si può che convenire con tale impostazione, vuoi perché se la specialità del diritto tributario è stata limitata soltanto al versante processuale e non anche a quello sostanziale, ciò testimonia la precisa volontà del legislatore. E vuoi perché nell'ambito delle disposizioni sull'interpretazione della legge, l'art 14 prevede che l'unica eccezione rispetto ai normali criteri sia solo quella afferente al divieto di analogia in materia penale. Di conseguenza a fronte della norma tributaria, l'interprete dovrà muoversi secondo i normali criteri interpretati dati: a) interpretazione letterale b) logico-sistematica- c) analogica. Seppur come detto, il divieto di analogia sia stabilito espressamente per la sola materia penale, l'indirizzo prevalente ritiene che tale forma di interpretazione non sia comunque utilizzabile a livello tributario⁷. Viene ammessa, invece l'interpretazione estensiva anche sulla scorta di una lettera storico-evolutiva della disposizione che non fa altro che adeguare il dettato legislativo a quella che è l'evoluzione dei tempi. Più problematico si prospetta la risoluzione del quesito se il criterio letterale sia prevalente rispetto a quello logico-sistematico e, se in definitiva l'art 12 nel tracciare le regole di interpretazione segua un ordine gerarchico⁸. Comunque, più frequente sono le ipotesi in cui, allorquando l'interpretazione letterale non dia risultati totalmente appaganti il ricorso ad altre forme di interpretazione che altro non sono che la combinazione delle regole poste dall'art 12.⁹ In giurisprudenza, il criterio di stretta interpretazione letterale viene applicato alle fattispecie di esenzione da un tributo, in quanto questa rappresenta un'eccezione rispetto alla regola generale di applicazione del tributo.

3) La distinzione tra mancata conoscenza ed incertezza obbiettiva

La demarcazione tra mancata conoscenza ed incertezza obbiettiva viene risolta dalla giurisprudenza su un piano ancor prima logico e pregiudiziale che di contenuto¹⁰. La

seconda segue la prima, poiché è stato seguito un procedimento di individuazione e di interpretazione corretto, ma ciò nonostante non è possibile addivenire ad uno stato di conoscenza sicura della norma. Va ricordato come la mancata conoscenza e l'errata conoscenza siano situazioni sostanzialmente analoghe, per cui da tale premessa si deve ricostruire il margine di operatività dell'incertezza obbiettiva. Se, ai fini pratici, l'art 6 D.lgs 474/1997 per entrambe le fattispecie dispone la non applicazione delle sanzioni, i presupposti delle medesime sono assai differenti. Per evitare un impiego troppo ristretto, l'incertezza obbiettiva non può restare confinata nell'angusto spazio della norma tributaria a cui non può essere dato contenuto alcuno, in cagione della formulazione assolutamente oscura. Peraltro, siffatta eventualità assume più i caratteri del caso di scuola, posto che nella realtà dei casi, è quasi impossibile trovare una disposizione a cui non si riesca ad attribuire un significato. Al tempo stesso, però, l'incertezza obbiettiva non può essere raffigurata nella sfera dell'errata conoscenza posto che questa attiene ad elementi soggettivi propri del destinatario della norma, ed in definitiva si risolve nella mancata conoscenza e dunque nell'ignoranza incolpevole. Per recuperare la valenza di un discrimine posto a livello normativo, si deve giungere a conclusioni differenti. Di fronte all'incertezza obbiettiva, assistiamo ad una corretta individuazione delle disposizione ed un corretto processo di interpretazione delle medesime. Ciò nonostante, i risultati possono divergere tra loro, tant'è che sovente come si è illustrato in precedenza, si procede anche per il tramite della combinazione dei vari criteri interpretativi. Se dunque il contribuente propone un'interpretazione della disposizione pienamente plausibile, ed altrettanto apprezzabile di quella che poi viene adottata in giudizio od in sede di accertamento, è del tutto logico che l'ordinamento preveda la non applicazione delle sanzioni. Tra l'altro, il carattere obiettivo dell'incertezza è legato al fatto che quell'interpretazione che non ha trovato accoglimento, era del tutto legittima e non legata alle condizioni soggettive del destinatario.

4) I presupposti per l'applicazione dell'esimente e il ruolo delle cause sintomatiche- Cass 10126/2019

Il recente arresto dato da Cass 10126/2019 ribadisce quelli che sono da tempo i principi elaborati dalla giurisprudenza. L'incertezza obbiettiva può essere rilevata solo dal Giudice unico soggetto a ciò deputato e legittimato, in quanto tale si rivolge nei confronti di tutti, e prescinde dalle condizioni soggettive dei destinatari della disposizione¹¹. E' bene tenere a mente che tale incertezza deve essere valutata in concreto, e soprattutto ex ante al momento della violazione. Quest'ultima è una soluzione quasi obbligata, poiché l'incertezza potrebbe essere successiva od antecedente alla violazione. Se tale stato sopraggiunge dopo che la violazione è stata commessa, in tutta coerenza l'esimente non può essere applicata posto che all'epoca l'incertezza non era presente. Al contrario, se l'incertezza posteriormente viene meno, ma esisteva al momento della violazione, l'esimente deve essere applicata. Per corroborare di contenuti l'elemento oggettivo

dell'obiettività, da tempo la giurisprudenza ha sviluppato una serie di cause sintomatiche, il cui cospetto funge da spia per l'accertamento dell'esimente in questione¹². Non si tratta di un catalogo chiuso di parametri, e come tale è suscettibile di ulteriori integrazioni ed aggiunte. Neppure occorre che tutti o più di uno siano contemporaneamente presenti, anche perché a volte l'uno esclude l'altro. In verità, seppur mossi dal pregevole intento di garantire un'applicazione uniforme sulla valutazione dell'esimente dell'obiettiva incertezza, tali criteri sono tutto fuorchè risolutivi. Infatti, si può convenire che la confezione di una legge di interpretazione autentica, ammesso che tale carattere sia formalmente espresso, è la prova manifesta che visto in retrospettiva vi fosse uno stato di incertezza obbiettiva. Si prenda ad esempio la mancanza di precedenti giurisprudenziali o di prassi amministrativa. Ciò può derivare sia perché un'incertezza non sussiste, sia perché la normativa è di recente introduzione. Non meno dubbi solleva la causa sintomatica del contrasto tra prassi amministrativa ed orientamento giurisprudenziale, se si parte dal presupposto che il giudice è l'unico soggetto deputato a rilevare lo stato di incertezza.

5) Annullamento delle sanzioni-risvolti di carattere-risvolti di carattere processuale.

Di maggiore interesse, a questo punto dell'evoluzione giurisprudenziale, è stabilire se la mancata applicazione delle sanzioni, in presenza di una condizione di obbiettiva incertezza, possa essere disposta d'ufficio dall'organo giudicante o necessariamente su domanda del ricorrente. L'orientamento favorevole alla prima soluzione, indubbiamente trova forza in ragione del dato normativo fornito dall'art 8 D.lgs 546/1992 che non subordina il potere di annullato ad alcuna domanda del contribuente¹³. Al contrario l'indirizzo largamente maggioritario sottolinea come in un processo di tipo impugnatorio come quello tributario, il giudice possa e debba decidere esclusivamente sulla base delle domande e dei motivi proposti. Se vi fosse un intervento d'ufficio, inoltre, si avrebbe la violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato di cui all'art 112 cpc¹⁴ e delle regole che disciplinano il riparto dell'onere della prova. Appare del tutto condivisibile il pensiero di chi evidenzia come nel momento in cui il contribuente espone un'interpretazione della norma tributaria ma lui più favorevole, e diversa rispetto a quella dell'ente impositore, implicitamente rimarca come l'altra tesi-se pur esatta, si colloca in un quadro contraddistinto da un'incertezza normativa¹⁵. Sul punto è opportuno aggiungere qualche considerazione. Se il giudice è l'unico soggetto deputato a rilevare lo stato di incertezza normativa, in quanto questo esiste in sé, e prescinde dalle condizioni soggettive del destinatario del precetto normativo, il principio dell'onere della prova è del tutto mal invocato. Diversamente opinando, l'esimente dell'incertezza obbiettiva rischierebbe di essere confluita nell'esimente dell'errore incolpevole. E' del tutto logico che laddove il contribuente promuova l'argomento dell'errore incolpevole debba soddisfare l'onere della prova. L'esimente, in questo caso attiene esclusivamente ad un elemento soggettivo del medesimo. Al contrario, ciò non può dirsi di fronte all'incertezza obbiettiva, posto che essa si rivolge nei confronti di tutti. Inoltre, non si individua alcuna violazione del

principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, dal momento che il contribuente laddove chiede l'annullamento dell'atto, in forza del carattere accessorio delle sanzioni, chiede anche la caducazione di queste. Oltre tutto se in tema di spese legali, il giudice nel motivare circa la compensazione, tra i vari argomenti può ricorrere all'incertezza della normativa, al contrasto giurisprudenziale, alla novità della questione, non si comprende come nell'annullamento delle sanzioni ci si possa muovere diversamente. In siffatti ipotesi, la contraddizione del sistema sarebbe di plastica evidenza. Peraltro, sul piano processuale il contribuente che oltre che chiedere l'annullamento dell'atto, in via subordinata domanda anche l'annullamento delle sanzioni rilevando come vi sia incertezza normativa dettata dalla presenza di altre e diverse interpretazioni rispetto a quella da lui promossa, sicuramente vedrebbe indebolita di non poco; la propria posizione processuale. Di queste problematiche, è ben consapevole il legislatore, tant'è che un esempio assai aderente lo si ritrova nella mediazione tributaria. Infatti, l'art 9 del D.lgs 156/2015 ha abolito l'obbligo di presentazione nel corpo dell'atto di ricorso/reclamo dell'istanza di mediazione. Se il reclamo produce gli effetti del successivo ricorso, era palese come fosse indebolita la posizione del ricorrente che nello stesso chiede l'annullamento dell'atto e poi formula una proposta al ribasso. In concreto il contenuto dell'istanza di mediazione per tali ragioni, riproduceva fedelmente le conclusioni del ricorso/reclamo.

Infine, se l'applicazione dell'esimente dipendesse dalla domanda del contribuente, nei fatti si verrebbe a trattare nello stesso modo situazioni, invece diverse.

La situazione di incertezza obbiettiva esiste o non esiste, e questo non dipende certamente dalle domande o dai motivi contenuti in un ricorso.

6) Riflessioni conclusive.

In conclusione, l'esimente dell'incertezza obbiettiva, per non incorrere in confusioni terminologiche, non è una forma di responsabilità oggettiva, ma deve essere misurata su parametri oggettivi. Tale valutazione deve essere compiuta ex ante, in riferimento al momento in cui la violazione è stata commessa. L'accertamento non può che prendere a modello il caso concreto, e le cause sintomatiche elaborate dalla giurisprudenza svolgono un ruolo ausiliario ma non sono risolutive. Al fine di evitare un'applicazione troppa ristretta dell'esimente, si deve escludere che questa comprenda solo i casi in cui la disposizione tributaria sia così oscura da rendere assolutamente impossibile l'attribuzione di un significato. Nel contempo, non può aver riguardo agli elementi soggettivi propri del destinatario della norma, anche per evitare che rappresenti un doppione dell'esimente dell'ignoranza inevitabile. In questa ottica merita apprezzamento al ricostruzione che pone l'incertezza obbiettiva in un'ideale posizione mediana rispetto all'errata o mancata

conoscenza ed alla piena consapevolezza del significato della norma tributaria. Riguardo, ai profili di carattere processuale in forza del dato normativo fornito dall'art 8 D.lgs 546/1992 e delle argomentazioni correlate, non sembra che vi possano essere dubbi sull'applicazione, anche d'ufficio della norma. Indubbiamente, il tema è in continuo divenire come denota il catalogo delle cause sintomatiche, suscettibile di integrazioni e di modificazioni. Anche lo stesso tema dell'interpretazione tributaria, seppur giunto ad approdi condivisi, è sempre di attualità. Basti pensare al quesito se l'interpretazione letterale abbia o meno carattere sovraordinato rispetto al criterio dell'interpretazione logico-sistematica. Se l'interpretazione estensiva, non solo quando favorevole al contribuente, sia lecita o no. E' chiaro che se si muta il quadro degli strumenti interpretativi, si modifica anche il risultato, ovvero il significato della norma tributaria.

Note e riferimenti bibliografici

1In tal senso si richiama: Camilla Di Iasi, introduzione alla prima edizione della Rassegna semestrale Tributaria, ove si sottolinea il carattere altamente specialistico del diritto tributario che, in quanto tale esige l'approdo ad un'interpretazione il più possibile uniforme, pag 16 e ss al link:

www.cortedicassazione.it/cassazione.../TRIBUTARIA_rassegna_2_sem_definitivo.pdf

2Il diritto tributario ben prima del diritto penale, ad esempio, ha previsto l'esimente per l'incolpevole ignoranza e l'incertezza della norma: Maurizio Lagozzo, La scusante dell'illecito tributario per obiettiva incertezza della legge, <>, 2012; (Aprile): 387-413.

3L'esimente dell'obbiettiva incertezza della norma ha mutato nel corso del tempo la propria formulazione, passando dal concetto di gravi dubbi a quello di obbiettiva incertezza, Maurizio Lagozzo Ibidem.

4Si riporta il testo delle norme citate, per i fini che qui interessano:

Art 8 dlgs 546/1992: “ La commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obbiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce”.

Art 10 L. 212/2000: “ Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obbiettive condizioni di incertezza sulla porta e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

Art 6 Dlgs 472/1997: “Non e' punibile l'autore della violazione quando essa e' determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonche' da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento”.

5L'art 5 1° comma del D.lgs 472/1992 così prevede: “Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa.

6La specialità del diritto tributario e il tecnicismo della materia non involgono un uso di particolari criteri interpretativi che non siano quelli riconducibili all'art 12 disp prel. Cc, Rosario Giordano, introduzione alla prima edizione della Rassegna semestrale Tributaria, pag 36 e ss, in www.cortedicassazione.it/cassazione.../TRIBUTARIA_rassegna_2_sem_definitivo.pdf

7La motivazione trova fondamento nella considerazione circa la struttura solitamente rigida delle disposizioni tributarie, nonché nel carattere impositivo delle stesse che quindi non è suscettibile di un'interpretazione analogica, Rosaria Giordano, ibidem

8Sul tema si rinvia a : Luigi Viola, Interpretazione della legge con modelli matematici, Centro studi Diritto Avanzato 2017, pag 23 e ss, che individua nel criterio dell'interpretazione letterale il criterio principe rispetto agli altri che sono quindi residuali rispetto al primo.

9Si tratta delle cd interpretazioni composte, tra cui le più conosciute sono: l'interpretazione evolutiva, costituzionalmente orientata, sistematica, per combinato disposto, Luigi Viola, ibidem, pag 41 e ss.

10Secondo Cass 10126/2019 che rinvia per relationem a Cass 19638/2009: “L'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza ingiustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato di ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria”

11Si riporta il passo maggiormente significativo di Cass. 10126/2016: “L'incertezza normativa oggettiva tributaria è la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, di individuare con sicurezza ed univocamente, al

termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie e comporta una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria”.

12Si riproducono i canoni guida stilati da Cass 19638/2009 ed acquisiti dalle successive pronunce: “1) difficoltà nell'individuazione delle disposizioni normative- 2) difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica.- 3) Difficoltà di determinare il significato della formula dichiarativa individuata- 4) mancanza di informazioni amministrative o loro contraddittorietà- 5) mancanza di prassi amministrativa o contraddittorietà della stessa- 6) mancanza di precedenti giurisprudenziali- 7) contrastanti precedenti giurisprudenziali- 8) formazione di un consolidato indirizzo giurisprudenziale- 9) contrasto tra prassi amministrativa ed orientamento giurisprudenziale- 10) contrasto tra opinioni dottrinali- 11) adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente.

13Sul punto si segnala la sentenza n 5432/07/2015 CTP di Palermo che oltre ad applicare d'ufficio l'esimente di cui all'art 8 D.lgs 546/1992 ma considera rilevante anche l'aspetto soggettivo di buona fede del contribuente che viene tratto in errore dall'incertezza della norma: “Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'art 8, si rende necessario non solo apprezzare il profilo oggettivo dell'incertezza normativa (se la disposizione violata sia oggettivamente di difficile interpretazione), ma anche il citato aspetto soggettivo, vincolato alla condizione psicologica del trasgressore, come ad esempio la buona fede.

14Ex multis si indicano Cass. 18718/2018- Cass 7753/2019: “ Inoltre, trattandosi di un'esimente prevista dalla legge a favore del contribuente, l'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi di confusione, qualora, effettivamente esistenti, grava sul contribuente secondo le regole generali in materia di onere della prova”

15Mario Cicala, Esclusione delle sanzioni per incertezza della portata della norma tributaria. Brevi note pratiche.; Roma 15 settembre 2015, in www.fondazione nazionalecommercialisti.it.