

CONTENZIOSO

Niente sanzioni se vi è un'oggettiva incertezza della norma tributaria

di **Francesco Rizzi**

La **Cassazione** ha di recente ribadito, confermando alcuni suoi **precedenti** orientamenti, cosa debba intendersi per **"incertezza normativa oggettiva tributaria"** e quali possano essere i **fatti indicatori** di tale fattispecie ai fini della **disapplicazione** delle **sanzioni non penali**.

Di fatti, con la [sentenza n. 18405 del 12.07.2018](#), i giudici di vertice hanno **disapplicato** le **sanzioni** irrogate dall'Ufficio al contribuente a motivo della riconosciuta **"obiettiva incertezza"** nell'applicazione della norma tributaria ed **elencato**, sebbene a titolo **esemplificativo** e non esaustivo, una serie di **circostanze** che possono ritenersi **indice** di **obiettiva incertezza** della norma.

Nello specifico, nel **caso** esaminato dalla Suprema Corte, la **norma** oggetto di **diversa** lettura da parte dell'Amministrazione Finanziaria e del contribuente era l'[articolo 60 Tuir](#) (*ratione temporis* vigente) relativo alla **valutazione** delle **rimanenze finali** di opere, forniture e servizi di durata ultra annuale.

In particolare, l'Ufficio riteneva nel caso di specie che le **rimanenze** avrebbero dovuto valutarsi in base ai corrispettivi **"liquidati"** rientrando la fattispecie concreta nella **casistica** normata dall'[articolo 60, comma 2, ultima parte, Tuir](#); il contribuente, invece, reputava che le **rimanenze** avrebbero dovuto valutarsi in base ai corrispettivi **"pattuiti"** (sostenendo che gli importi **incassati** avrebbero dovuto considerarsi dei meri **acconti** e **non** alla stregua di corrispettivi **liquidati** in **corrispondenza** di specifici **stati di avanzamento dei lavori**) ritenendo che la **casistica** di riferimento fosse quella normata dall'[articolo 60, comma 2, prima parte, Tuir](#).

Il contribuente **domandava** in via **subordinata** anche la **disapplicazione** delle **sanzioni** per **incertezza** del dato normativo e contestava che, sul punto, la Commissione Regionale **non** avesse fornito una sufficiente **motivazione** ed avesse **violato** la legge.

In tale fattispecie, la **Corte** ha ravvisato un caso di **obiettiva** incertezza della norma tributaria in quanto:

- la norma ([articolo 60 Tuir](#)) **non** era chiara nella sua **esposizione**, **non** consentendo di giungere alla **distinzione** basata su dati obiettivi dei **pagamenti** effettuati in corrispondenza di specifici **stati di avanzamento dei lavori** e di quelli effettuati a titolo di **acconto**;

- sul punto sussistevano **incertezze** sia nella **prassi** dell'Amministrazione Finanziaria (circolari e note) che in **dottrina**.

Conseguentemente, in **applicazione** del disposto dell'[articolo 8 D.Lgs. 546/1992](#) e dell'[articolo 6, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997](#), i giudici, decidendo nel merito, hanno **disapplicato** le **sanzioni** irrogate dall'Ufficio e hanno ribadito il **principio di diritto** secondo cui, in sintesi, *“per **incertezza normativa oggettiva tributaria**” deve intendersi la situazione giuridica **oggettiva** che si crea nella **normazione** ... e che è **caratterizzata dall'impossibilità**, esistente **in sé ed accertata dal giudice**, d'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 (ovvero effettuare, ad opera del **giudice**, la **riconduzione** di una determinata fattispecie nella **casistica** prevista da una **norma** di legge) ... ; **l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità** ... di pervenire comunque allo stato di **conoscenza sicura** della norma giuridica tributaria”.*

Con l'occasione i giudici di legittimità hanno anche indicato, a titolo **esemplificativo** e non esaustivo, i seguenti **fatti** che possono ritenersi **indicatori** di una situazione di **incertezza normativa oggettiva**:

- **difficoltà d'individuazione** delle disposizioni normative, dovuta magari al **difetto** di **esplicite** previsioni di legge;
- **difficoltà di confezione** della formula dichiarativa nella **norma** giuridica;
- **difficoltà di determinazione del significato** della formula dichiarativa individuata;
- **mancanza di informazioni** amministrative o loro **contraddittorietà**;
- **mancanza di prassi** amministrativa o esistenza di prassi **contrastanti**;
- **assenza** di precedenti **giurisprudenziali** o esistenza di orientamenti **contrastanti**, magari accompagnati dalla **sollecitazione**, da parte dei giudici, di un intervento **chiarificatore** della **Corte Costituzionale**;
- **contrasto** tra **prassi** amministrativa e **orientamento** giurisprudenziale;
- **contrasto** tra **opinioni dottrinali**;
- adozione di norme di **interpretazione autentica** o meramente **esplicative** di norme implicite **preesistenti**.

In conclusione, come efficacemente espresso in sentenza, *“costituisce, quindi, causa di **esenzione** del contribuente dalla **responsabilità** amministrativa tributaria una condizione di **inevitabile incertezza sul contenuto**, sull'**oggetto** e sui **destinatari** della norma tributaria, ossia l'**insicurezza ed equivocità** del risultato conseguito attraverso la sua **interpretazione**”.*

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)