

Il contribuente non è punito sulla situazione incerta se si adegua alla prassi

di **Gianfranco Antico**

Convegno di aggiornamento

Accertamento e statuto del contribuente: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Il **D.Lgs. 87/2024, di riforma del sistema sanzionatorio**, introduce una nuova **causa di non punibilità** nell'ambito dell'[articolo 6, D.Lgs. 472/1997](#). Il **comma 2, dell'articolo 6, D.Lgs. 472/1997**, prevede la **non punibilità** dell'autore della violazione *"quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento"*. Nella giurisprudenza di legittimità, i criteri con i quali condurre l'accertamento della scriminante in questione sono stati più volte **indagati e circoscritti**.

Sul versante delle regole e principi, senza scomodare una serie di precedenti uniformi, sicuramente è la **sentenza n. 24512/2015**, quella con cui la **Corte di cassazione** – nell'affrontare la questione relativa alla causa di non punibilità amministrativa, per incertezza normativa, che viene esclusa quando deriva da condizioni soggettive del contribuente – enuncia una **serie di fondamentali principi di diritto**:

- per **"incertezza normativa oggettiva tributaria"** deve intendersi *"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, 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"*;
- l'**incertezza normativa oggettiva** costituisce *"una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto come emerge dall'art. 6 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla amministrazione"*;
- l'**incertezza normativa oggettiva 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"**;

- l'essenza del fenomeno "*incertezza normativa oggettiva*" si può rilevare attraverso una serie di **fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo**, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente:
1. nella **difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative**, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge;
 2. nella difficoltà di **confezione della formula dichiarativa** della norma giuridica;
 3. nella difficoltà di **determinazione del significato** della formula dichiarativa individuata;
 4. nella **mancanza di informazioni** amministrative o nella loro contraddittorietà;
 5. nella **mancanza di una prassi amministrativa** o nell'adozione di prassi amministrative **contrastanti**;
 6. nella **mancanza di precedenti giurisprudenziali**;
 7. nella formazione di **orientamenti giurisprudenziali contrastanti**, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale;
 8. nel **contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale**;
 9. nel **contrasto** tra opinioni **dottrinali**;
 10. nell'adozione di norme di **interpretazione autentica** o meramente esplicative di norma implicita preesistente. Tali fatti indice devono **essere accertati ed esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi** della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili, (Cassazione n. 4394/2014, Cassazione n. 3113/2014)".

La stessa Amministrazione finanziaria, con la [circolare n. 180/E/1998](#) ha chiarito che "si deve reputare che sussista incertezza obiettiva di fronte a **previsioni normative equivocate**, tali da ammettere interpretazioni diverse e da non consentire, in un determinato momento, l'individuazione certa di un **significato determinato**. Una tale situazione, non infrequente rispetto alle norme tributarie assai spesso complesse e non univoche, si può verificare, ad esempio, in presenza di leggi di recente emanazione rispetto alle quali non si sia formato un orientamento interpretativo definito, ovvero coesistano orientamenti contraddittori."

Oggi, il legislatore delegato, per le condizioni di **obiettiva incertezza in relazione alla portata e all'ambito di applicazione della norma tributaria**, ha introdotto nell'[articolo 6, D.Lgs. 472/1997](#), **il comma 5-ter**, che ha reso **non punibile il contribuente** che si adegua alle indicazioni rese dall'Amministrazione competente con i documenti di prassi riconducibili alle tipologie di cui all'[articolo 10-sexies, comma 1, lett. a\) e b\), L. 212/2000](#), e, quindi, alle **circolari interpretative e applicative**, e alle **risposte rese in sede di consulenza giuridica**. Ciò a condizione che il contribuente provveda, **entro i successivi 60 giorni dalla data di pubblicazione** delle stesse, alla **presentazione della dichiarazione integrativa** e al **versamento dell'imposta dovuta**. In altri termini, l'**adeguamento spontaneo alla prassi determina la non sanzionabilità**.