

CONTENZIOSO

Sanzioni tributarie inapplicabili se è obiettiva l'incertezza normativa: giudici da sollecitare sul piano dell'equità?

di **Silvio Rivetti**

OneDay Master

Novità del contenzioso tributario

Scopri di più

L'[art. 8, D.Lgs. n. 546/1992](#), dispone che il **giudice tributario**, sia di I° che di II° grado, è chiamato a dichiarare **inapplicabili le sanzioni tributarie non penali**, quando la violazione delle Leggi tributarie da parte dei contribuenti risulti **giustificata da obiettive condizioni di incertezza** sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni, cui **le violazioni stesse si riferiscono**.

La norma traccia, in termini di diritto positivo, un'importante linea di faglia nel granitico principio giurisprudenziale, desunto dal testo dell'[art. 5, D.Lgs. n. 472/1997](#), e largamente condiviso dall'Amministrazione finanziaria, per cui il **contribuente che violi la normativa tributaria si presume sempre e comunque in colpa** – essendo sufficiente, ai fini della sua responsabilità, la mera coscienza e volontà del suo comportamento (fra le molte, [Cass. n. 22679/2022](#)); consentendosi in ogni caso, agli autori dei contestati illeciti, di rendere **dimostrazione dell'assenza di alcuna negligenza, imprudenza o imperizia nelle proprie azioni od omissioni**.

Ora, se si considera che la disposizione in esame, operativa sul piano strettamente processuale (perché si rivolge al giudice), è tutt'altro che isolata o aliena rispetto al **sistema normativo sostanziale di riferimento** – perché identiche previsioni si riscontano pure nello Statuto del contribuente, Legge n. n. 212/2000 - per il cui [art. 10, comma 3, primo periodo](#), «*Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria*» – nonché nello stesso D.Lgs. n. 472/1997, disciplinante la **materia delle sanzioni tributarie** – per il cui [art. 6, comma 2](#), è previsto che «*Non è punibile l'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*» – allora deve dirsi a dir poco sorprendente il fatto che, dell'applicazione concreta a favore dei contribuenti di tale robusto e monocorde corredo normativo, come predisposto a massimo favore degli stessi, **non vi sia pressoché traccia nella**

giurisprudenza di merito come di legittimità: se non nel senso di un prevalente **rigetto delle eccezioni spese dai ricorrenti** in questo senso.

Appare a dir poco paradossale che, in un sistema normativo notoriamente complesso e ambiguo come quello tributario nazionale, il cui stesso *dominus*, il Legislatore, pare adombrare più di un sospetto sulla chiarezza delle sue stesse norme – al punto di predisporre ben **3 distinte e coerenti previsioni**, per mandare esente da punizione i suoi contribuenti, se le loro violazioni derivano dalle **modalità incomprensibili di stesura delle sue stesse regole fiscali** – in definitiva la tutela del contribuente dal peso eccessivo del carico sanzionatorio su di esso incombente si riduca, nei fatti, a cosa così modesta.

Del resto è notorio come la Cassazione abbia, sul tema in esame, più volte assunto una **linea interpretativa fortemente restrittiva**, evidenziando l'eccezionalità dell'applicazione delle guarentigie in parola, ad esempio solo in presenza di **caratteristiche intrinsecamente e obiettivamente confusive del dato normativo** (a nulla rilevando gli errori interpretativi "soggettivi"), ovvero a fronte di una **pluralità di prescrizioni dal contenuto equivoco**, connotate da elementi di confusione "positivi"; allora tipicamente individuandosi il ricorrere dell'incertezza normativa "oggettiva" da una **serie di indici standard**, quali le **difficoltà di individuare le disposizioni normative** di riferimento o le relative formule dichiarative, o di determinarne il significato; la **manca di informazioni o di prassi amministrative**, o la loro **contraddittorietà**; l'assenza di precedenti giurisprudenziali o l'esistenza di contrasti in giurisprudenza (specie se sollevate questioni di legittimità costituzionale); o infine il **contrasto tra prassi amministrativa e giurisprudenza**, tra opinioni dottrinali, ovvero **l'esistenza di norme d'interpretazione autentica** (o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente: per tutte, [Cass., n. 32779/2022](#)).

Se quanto precede è vero, è plausibile che i ricorrenti non siano, forse, del tutto **esenti da colpa**: trattandosi di eccezioni, quelle in tema di oggettiva incertezza normativa, **non rilevabili d'ufficio** e quindi richiedenti una predisposizione accurata, e **non superficiale e generica**, in sede di ricorso.

Poiché, dunque, l'onere di allegare la ricorrenza dei "positivi" elementi di confusione nella normativa tributaria, o delle "perturbazioni" della sua linea interpretativa nella prassi o nella giurisprudenza, grava sul contribuente, può essere **utile interrogarsi se non giovi**, a questo fine, **il richiamo a un dato normativo positivo**: quello dell'innesto della previsione della disapplicazione delle sanzioni, di cui all'[art. 10, comma 3, Legge n. 212/2000](#), sopra citato, nel corpo di una norma dedicata alla **tutela dell'affidamento del contribuente e ai suoi profili**, insieme oggettivi e soggettivi, di **"buona fede"**. E se il nostro sistema appare univocamente restio a riconoscere, in ambito tributario, una **presunzione sic et simpliciter di buona fede del contribuente**, nondimeno il criterio di buona fede è pur sempre un criterio normativo a tutti gli effetti, che i) il **giudice ben può valorizzare se adeguatamente sollecitato**; e che ii) si può ben provare, facendo riferimento, per esempio, alla **condotta e alla personalità dell'agente**, o ai suoi precedenti, ex [art. 7, D.Lgs. n. 472/1997](#).

È noto che **non è consentito al giudice tributario** di decidere la causa salomonicamente ovvero “**secondo equità**”, non ammettendosi il ricorso a criteri equitativi “sostitutivi” **rispetto a quelli strettamente legali**, che correttamente devono presiedere all’applicazione delle norme disciplinanti un settore, quello fiscale, salvaguardato dalla riserva di Legge relativa ex [art. 23, Costituzione](#).

Nondimeno, la giurisprudenza ammette il giudice tributario, che è pur sempre il giudice del merito del rapporto tributario controverso, a effettuare giudizi “**estimativi**” **quanto alle pretese dell’Amministrazione finanziaria**, integrandosi qui un’ipotesi non di equità “sostitutiva”, bensì “integrativa” e validamente ammessa: potendo il giudice ridurre tali pretese ritenendole parzialmente sfinite di prova, o accogliendo in parte le prove offerte dal contribuente (cfr., [Cass., n. 4442/2020](#)). È da chiedersi se **un giudizio “estimativo”**, che pure è fondato su un dato normativo in senso stretto, oltre che sul merito della pretesa, **non possa essere esperito da parte del giudice** anche sul tema della sanzione, altrimenti da applicarsi come **mero automatismo: sanzione che potrà essere ridimensionata** e financo annullata in **applicazione di precisi criteri normativi**, anche valorizzanti il più ampio contesto di buona fede del contribuente, allorché dimostrabile fattivamente e non solo *verbis*, nell’interpretazione di un contesto normativo oggettivamente e per sua **natura di significativa complessità**.