



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Le fattispecie sintomatiche dell'obiettiva incertezza normativa nella più recente giurisprudenza di legittimità

di Maria Silvestro

ABSTRACT

The topic of the sanctions inapplicability in case of objective uncertainty of tax rule has recently been the matter of several judgments of the Court of Cassation. While confirming the classification of the institution already evident in previous case law, the Court has provided important informations on the assessment of the requirements for the practical application of discriminant.

Decisive for the exclusion of taxpayer's liability is, in fact, the existence of some circumstances considered symptomatic in objective regulatory uncertainty, such as the difficulty of identifying the regulatory provisions applicable to the specific case or the difficulty of reconstructing the meaning of the rule obtainable from the same dispositions.

Within the present paper this jurisprudence will be examined, with particular interest to the decisions which, clarifying the relevance and the limitations of these facts index, will contribute to define the borders of the cause of exclusion of liability in speech.

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. La disciplina dell'istituto e il suo fondamento logico-giuridico - 3. Il concetto di "incertezza normativa" nell'elaborazione della dottrina e nelle pronunce giurisprudenziali - 4. L'oggettività dell'incertezza normativa tributaria - 5. (Segue) Il riferimento soggettivo dell'esimente secondo l'interpretazione della Suprema Corte - 6. Le fattispecie sintomatiche - 7. Portata e confini degli elementi fattuali indicativi dell'obiettiva incertezza normativa nella giurisprudenza più recente - 8. Conclusioni.

1. Premessa.

Il tema della inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria è stato recentemente oggetto di numerose pronunce della Suprema Corte che, pur confermando l'inquadramento dell'istituto già rinvenibile nella precedente giurisprudenza in materia, hanno fornito importanti indicazioni per l'accertamento dei presupposti per la concreta applicazione della scriminante.

È orientamento consolidato in dottrina¹ e giurisprudenza² che la disapplicazione delle sanzioni tributarie amministrative possa essere ricollegata all'accertamento della sussistenza di alcune fattispecie considerate sintomatiche dell'incertezza normativa oggettiva identificate, tra l'altro, con la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative applicabili al caso concreto ovvero di ricostruzione del significato della norma dalle stesse disposizioni ricavabile o, ancora, con altri <<elementi qualificati di confusione>>³, quali il contrasto di opinioni di natura amministrativa, dottrinale o giurisprudenziale.

Ciò che appare decisivo per l'esclusione della responsabilità del contribuente è, tuttavia, la effettiva rilevanza di questi dati fattuali e, quindi, la consistenza che devono assumere affinché gli stessi possano essere considerati espressione di una condizione di incertezza normativa obiettiva.

È sotto questo profilo che le più recenti decisioni della Suprema Corte offrono una interessante chiave di lettura dell'istituto e saranno, pertanto, esaminate nel presente lavoro, essendo dalle stesse desumibili alcuni principi utili alla determinazione della portata e dei confini delle suddette fattispecie indicative di obiettiva incertezza normativa e, quindi, alla delimitazione dell'ambito di operatività della scusante.

Preliminarmente, tuttavia, si ravvisa l'opportunità di ricostruire, sia pur brevemente, la normativa in materia e il percorso seguito dalla dottrina e dalla giurisprudenza nella individuazione dei fondamenti dell'istituto e nella definizione dello stesso concetto di incertezza normativa.

2. *La disciplina dell'istituto e il suo fondamento logico-giuridico.*

L'introduzione dell'esimente in discorso nel nostro ordinamento ha luogo, in ambito processuale tributario, con l'art. 39 bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, poi trasfuso nell'art. 8 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per il quale, <<La commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è

¹ Cfr. FICARI V., *La disapplicazione delle sanzioni amministrative nei procedimenti tributari*, in "Rassegna Tributaria" 2/2002, pagg. 473 e ss.; CISSELLO A., *Obiettive condizioni di incertezza e potere di disapplicazione delle sanzioni tributarie*, in *Il Fisco*, n. 46/2007, fasc. 2, pagg. 6101 e ss.

² Cfr. Cass. Civ., Sez. V, Sent., 28 novembre 2007, n. 24670, in banca dati "Fisconline", cui si ispirano tutte le sentenze della Corte successive sull'argomento.

³ LOGOZZO M., *La ragionevolezza dell'interpretazione erronea quale presupposto dell'obiettiva incertezza della legge tributaria*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2009, n. 12, pag. 1062 e ss.

giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce>>⁴.

Il principio espresso dalla norma viene successivamente ribadito in termini più generali dall'art. 6, comma 2, del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che esclude la punibilità dell'autore della violazione tributaria <<*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 ed il pagamento*>>.

Il mancato riferimento al giudice tributario quale titolare del potere di rilevare la scriminante ha indotto parte della dottrina ad attribuire a tale ultima disposizione il carattere di norma regolatrice del procedimento di accertamento, la cui applicazione rientrerebbe, quindi, in primo luogo, nella sfera di competenza dell'Amministrazione finanziaria. Secondo questa impostazione, a carico dell'ente impositore si configurerebbe, infatti, un vero e proprio obbligo di non applicare le sanzioni laddove sussistano obiettive condizioni di incertezza delle disposizioni tributarie, la cui mancata ottemperanza può essere impugnata dinanzi alle Commissioni tributarie⁵.

Come meglio si preciserà più avanti, tuttavia, la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha proposto una lettura univoca delle varie disposizioni che regolano l'esimente escludendo espressamente che il legislatore abbia voluto conferire il potere di disapplicare le sanzioni agli uffici tributari. Questi, per la propria funzione istituzionale, non possono avere dubbi interpretativi dovendo sempre pervenire all'individuazione della norma da applicare, del suo preciso significato e della sua portata⁶.

⁴ Come si osserva in LOGOZZO M., *L'obiettiva incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari*, in Rassegna Tributaria 4/1998, pag. 9975 e ss., i precedenti delle disposizioni in discorso possono essere ravvisati nell'art. 2 del R.D. 28 gennaio 1929, n. 360, che prevedeva l'esclusione delle pene pecuniarie nei casi dubbi di applicazione di tributi diretti, e nel D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, che, all'art. 248, escludeva dall'applicazione delle sanzioni per omissione, tardività e incompletezza della dichiarazione dei redditi laddove l'obbligo della stessa fosse "contestabile per obiettiva incertezza sull'esistenza dei presupposti dell'obbligazione tributaria".

⁵ LOGOZZO M., *L'obiettiva incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari*, cit., per il quale l'applicazione dell'art. 8 D. Lgs. N. 546/1992 è, per effetto dell'art. 6, comma 2, D. Lgs. N. 472/1997, limitata alle ipotesi in cui la situazione di incertezza sia rilevata d'ufficio dal Giudice tributario senza che la parte la eccepisca. Nello stesso senso, BUCCISANO A., *L'errore sulla norma tributaria: l'inapplicabilità delle sanzioni ed il rapporto tra l'art. 8 e le corrispondenti norme dello Statuto del Contribuente e della normativa sulle sanzioni*, in AA.VV., "Codice del processo tributario", La Tribuna, Piacenza, 2007, pag. 683.

⁶ Cass. 28 novembre 2007, n. 24670, cit. La posizione della Corte è contestata da CISSELLO A., *Obiettive condizioni di incertezza e potere di disapplicazione delle sanzioni tributarie*, cit., che evidenzia come il mancato espresso riferimento agli uffici finanziari non autorizza a ritenere che non sia configurabile un potere disapplicativo delle sanzioni tributarie anche in capo all'Amministrazione finanziaria, espressamente riconosciuto, del resto, dallo stesso Ministero delle Finanze nella Circ. n. 180/E del 10 luglio 1998 concernente l'interpretazione dell'art. 6 del D. Lgs. N. 472/92. Analoghe critiche sono avanzate da BATISTONI FERRARA T., *L'incertezza obiettiva quale causa di non punibilità ed i poteri del fisco*, in Corr. Trib., 2008, pag. 209 e ss.; BALDASSARRE A., *Le obiettive condizioni*

L'evoluzione della normativa concernente l'istituto culmina con l'art. 10, comma 3, della Legge 212 del 2000, ai sensi del quale <<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>>⁷.

Con la specifica previsione dello Statuto del contribuente, l'inapplicabilità delle sanzioni per obiettiva incertezza della norma tributaria assurge a principio generale del diritto tributario e ne viene, altresì, esplicitata la *ratio*.

La disposizione è, infatti, contenuta in un articolo intitolato "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente", che ne rende evidente il collegamento con l'esigenza di prevedere misure e garanzie a favore dei soggetti che si rapportano con l'Amministrazione finanziaria⁸.

Come anche la Corte Costituzionale ha avuto modo di rilevare, il sistema normativo tributario è caratterizzato da un elevato tecnicismo e da una estrema instabilità e mutevolezza, all'origine di contrasti giurisprudenziali nonché di risoluzioni e circolari nelle quali la posizione assunta dalla stessa amministrazione è talvolta contraddittoria⁹. Di qui la necessità di tutelare il contribuente configurando precisi limiti all'azione sanzionatoria per le ipotesi in cui le violazioni in cui sia incorso siano imputabili alla situazione di incertezza connessa alla proliferazione normativa e alle difficoltà interpretative tipiche del settore.

Il fondamento costituzionale della scriminante è stato, pertanto, individuato nei principi della "chiarezza normativa" e della "certezza nell'applicazione del diritto", in virtù dei quali il legislatore ha il dovere di produrre norme chiare e comprensibili onde mettere i destinatari delle stesse in condizione di individuarne l'esatto contenuto attraverso <<un'interpretazione univoca e certa>>¹⁰.

di incertezza sull'interpretazione normativa tributaria e la disapplicazione delle sanzioni amministrative, in Dir. E Prat. Trib., 2009, 2, pag. 339 e ss.

⁷ Per una comparazione analitica delle fattispecie contemplate dalle norme citate, FICARI V., *La disapplicazione delle sanzioni amministrative nei procedimenti tributari*, cit., che sottolinea l'ambito multidisciplinare della tematica.

⁸ In questo senso, CISSELLO A., *Obiettive condizioni di incertezza e potere di disapplicazione delle sanzioni tributarie*, cit., il quale rimarca la doverosità, in un sistema improntato ai principi di leale collaborazione e buona fede, di norme che prevedano la possibilità di disapplicare le sanzioni, specie nel caso di disposizioni di recente emanazione o particolare complessità.

⁹ FICARI V., *op. cit.*, che richiama l'ordinanza della Corte Costituzionale 16 novembre 1993, n. 392 ove è espressamente rimarcata la mancanza di coordinamento e la microsettorialità della normativa tributaria. Nello stesso senso, tra gli altri, N. POLLARI-F. LORIA, *Diritto punitivo e processuale tributario*, Laurus Robuffo, 2003; TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2009, pag. 45.

¹⁰ FICARI V., *op. cit.*, che, sul punto, ricollega i detti principi all'art. 53 della Costituzione, per cui la partecipazione alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva può essere validamente richiesta solo se le norme che la regolano hanno un significato chiaro e certo. Così pure LOGOZZO M.,

La concreta attuazione dei precetti costituzionali richiamati implica, infatti, che laddove l'ordinamento, in generale e, maggiormente, in ambito tributario, non presenti la chiarezza dovuta, richiedendo operazioni ermeneutiche complesse e articolate¹¹, è necessario configurare delle misure di salvaguardia come l'istituto in esame, che si presenta quindi come un correttivo del sistema tributario e della sua intrinseca oscurità e contraddittorietà¹².

3. *Il concetto di "incertezza normativa" nell'elaborazione della dottrina e nelle pronunce giurisprudenziali.*

L'incertezza normativa è stata in dottrina ricollegata all'*ignorantia legis* inevitabile¹³, così come definita dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 364 del 1988 e quindi intesa come mancanza di conoscenza o erronea conoscenza della legge, che esclude la responsabilità del soggetto agente laddove non sia a questi imputabile¹⁴. Il richiamo è, più precisamente, al concetto di colpevolezza, configurata dalla Consulta come un presupposto della responsabilità penale, autonomo rispetto al dolo e alla colpa, che sussiste solo laddove la legge e il suo significato siano conoscibili, sulla base di parametri oggettivi, da qualsiasi persona di media diligenza¹⁵.

Secondo questa impostazione la colpevolezza, così concepita, rileverebbe anche ai fini della punibilità degli illeciti amministrativi tributari, con riferimento ai quali dovrebbe

L'obiettivo incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari, cit.; Flora G., *Profili penali in materia di imposte dirette e I.V.A.*, Padova, 1979, pag. 237.

¹¹ MENGOZZI M., *Giusto processo e processo amministrativo. Profili costituzionali*, Giuffrè Editore, 2009.

¹² LOGOZZO M., *L'obiettivo incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari, cit.* Invece in DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative in diritto tributario*, Milano, 1993, pag. 504, si parla di "meccanismo di autotutela ordinamentale".

¹³ LOGOZZO M., *L'obiettivo incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari, cit.*

¹⁴ Si fa riferimento alla sentenza n. 364 del 1988 nella quale la Corte Costituzionale dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 5 c.p. nella parte in cui non esclude dall'inescusabilità dell'ignoranza della legge penale l'ignoranza inevitabile sulla base della considerazione che il soggetto agente deve avere la <<possibilità di conoscere le norme penali che trasformano in doverose le regole di diligenza, prudenza ecc. in base alla violazione delle quali, nella prevedibilità ed evitabilità concreta dell'evento>> viene chiamato a rispondere, per cui non è rimproverabile nel caso in cui ignori del tutto incolpevolmente le predette norme penali. Presupposto della responsabilità è, quindi, anche la <<riconoscibilità dell'effettivo contenuto precettivo della norma>>, sussistendo, in capo allo Stato il preciso dovere di produrre norme penali <<non numerose, eccessive rispetto ai fini di tutela, chiaramente formulate>> e socialmente riconoscibili per formulazione, struttura e contenuti.

¹⁵ La colpevolezza, nella predetta sentenza viene, infatti, definita come un requisito che investe <<prima ancora del momento della violazione della legge penale nell'ignoranza di quest'ultima, l'atteggiamento psicologico del reo di fronte ai doveri d'informazione o d'attenzione sulle norme penali, doveri che sono alla base della convivenza civile>>. Il giudizio, secondo la Corte, va formulato alla stregua di criteri oggettivi puri ma vanno comunque valutate le particolari conoscenze ed abilità eventualmente possedute dal singolo agente che, <<consentendo all'autore del reato di cogliere i contenuti ed il significato determinativo della legge penale escludono che l'ignoranza della legge penale vada qualificata come inevitabile>>.

escludersene la sussistenza nei casi di obiettiva incertezza normativa in cui si determinerebbe una situazione di inconoscibilità della norma analoga a quella che esonera da responsabilità, per assenza di colpevolezza, in ambito penale¹⁶.

L'orientamento non ha trovato condivisione nella giurisprudenza di legittimità ove il concetto di incertezza è stato espressamente distinto dall'*ignorantia legis*.

Nella sentenza n. 24670 del 2007, la Suprema Corte definisce, infatti, l'incertezza come <<uno stato intellettuale del soggetto rispetto ad un dato oggetto (...) che, topicamente, si caratterizza per la sua collocazione mediana tra la conoscenza piena e sicura e l'ignoranza>>, per cui non va confusa con quest'ultima che è invece <<assenza totale di conoscenza>>¹⁷.

Inoltre, diversamente dall'errore di diritto, che è un <<concetto che logicamente presuppone un significato normativo "vero" – comunque esistente, al di là della difficoltà interpretativa>>¹⁸, l'incertezza consiste in <<una conoscenza insufficiente e insicura, od equivoca>> configurandosi allorché il soggetto, in seguito all'attività interpretativa, perviene al confezionamento di più norme, dal significato diverso, ovvero di una norma cui siano attribuibili più significati, senza che vi sia certezza <<che il risultato conseguito sia l'unico tecnicamente possibile>>.

<<L'elemento scusante viene, quindi, ad incentrarsi, non su di un mero dato psicologico, sull'errore di interpretazione del singolo, ma sul dato "oggettivo" dell'incertezza normativa derivante o da una difficile ricostruzione del significato della norma tributaria per l'oscurità del testo legislativo ovvero da elementi "qualificati", quali l'affidamento nella giurisprudenza consolidata o nelle indicazioni fornite dall'ente impositore>>¹⁹.

In quest'ottica, l'incertezza normativa va distinta anche dalla conoscibilità o conoscenza potenziale, che pure si colloca in una posizione intermedia tra la conoscenza e l'ignoranza, in quanto la stessa rappresenta lo stato di ignoranza del soggetto che tuttavia può, attraverso uno sforzo, acquisire la conoscenza effettiva e piena.

Diversamente, l'incertezza normativa oggettiva implica una situazione <<d'inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovvero sia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa>>²⁰.

¹⁶ LOGOZZO M., *Dichiarazione di non applicabilità delle sanzioni*, in *Il processo tributario*, a cura di Tesauro, Torino, 1998, 153 e segg.

¹⁷ Cass. Civ., Sez. V, Sent., 28 novembre 2007, n. 24670, *cit.*

¹⁸ GIORGIO PELAGATTI, *Incetezza normativa oggettiva e disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie*, *cit.*

¹⁹ LOGOZZO M., *La non punibilità del contribuente tra obiettiva incertezza della legge e assenza di colpevolezza*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2011, n. 2, pag. 122 e ss.

²⁰ Cass. 28 novembre 2007, n. 24670, *cit.*, ove la Corte, operando una conversione linguistica, sostituisce le formule legislative <<obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni>>

4. *L'oggettività dell'incertezza normativa tributaria.*

La formula linguistica impiegata dal legislatore è un a figura retorica che accosta due termini in antitesi tra loro, sul cui esatto significato si è lungamente dibattuto²¹.

Si sono, al riguardo, formati diversi orientamenti che si distinguono per la diversa rilevanza attribuita al comportamento del soggetto destinatario del precetto tributario.

Secondo parte della dottrina, infatti, la verifica dell'incertezza deve essere compiuta avendo riguardo unicamente alla norma violata ed è finalizzata ad accertare se la medesima, messa eventualmente in relazione con altre norme, dia luogo a diverse interpretazioni, tutte ugualmente valide²². Ogni soggetto, quindi, è <<costretto a riconoscerne l'impossibilità di una spedita comprensione oltre alla difficoltà di trarre dalla stessa utili indicazioni circa la propria sfera applicativa>>²³.

Nessun valore viene, in questa prospettiva, riconosciuto all'attività interpretativa del soggetto agente e alla conseguente effettiva conoscenza che lo stesso possa avere acquisito della norma, dovendo l'ordinamento garantire solo la possibilità di conoscenza delle leggi, mediante la loro pubblicazione²⁴.

Per un altro orientamento la sussistenza dei presupposti dell'esimente va valutata tenendo, invece, conto dell'aspetto soggettivo²⁵. In particolare l'accento viene posto sulla buona fede e sull'affidamento del contribuente, per cui sono considerate significative anche le condizioni personali che possono averne condizionato e viziato il procedimento interpretativo.

Tra le due posizioni dottrinali si colloca la corrente che accoglie un concetto di incertezza normativa connotato da una <<inferenza tra elemento soggettivo ed oggettivo>>²⁶.

e <<obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria>> con l'espressione <<obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione normativa tributaria>>.

²¹ Secondo la Corte di Cassazione, infatti, la legge impiega un ossimoro per cui è l'interprete che deve individuare il significato da dare <<all'oggettività di uno stato cognitivo, qual è l'incertezza, che è una condizione mentale e, quindi, un fenomeno soggettivo per la sua stessa natura>> (Cass. 28 novembre 2007, n. 24670, cit.).

²² FLORA G., *Profili penali in materia di imposte dirette e I.V.A.*, Padova, 1979, pag. 237.

²³ ANTICO G., MONFREDA N., *La disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie in caso di obiettive condizioni di incertezza*, in *Il Fisco*, 2011, n. 16, pag. 2603 e ss.

²⁴ L'opinione è conforme a quanto stabilito dalla Commissione tributaria centrale nella sentenza 3 dicembre 1980, n. 12560, ove, con riferimento all'art. 55 D.P.R. n. 600/73, i giudici tributari sostengono l'irrilevanza della circostanza che il contribuente abbia ignorato o mal interpretato la norma di legge che non ha osservato.

²⁵ PIGHI, *Colpevolezza ed elemento soggettivo nell'illecito amministrativo*, in AA.VV., *L'illecito penale amministrativo*, Padova, 1987, pag. 58 e ss.

²⁶ LOGOZZO M., *L'obiettiva incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari*, cit., ove si muove dalla critica alla tesi oggettivistica in quanto la stessa confonde l'incertezza normativa con l'impossibilità di

Secondo questa opinione, l'incertezza rilevante ai fini della disapplicazione delle sanzioni consiste in uno stato soggettivo causato da <<particolari circostanze che turbano la normale comprensione della disposizione normativa>>, ma deve trattarsi di circostanze oggettive ed estranee al soggetto. La valorizzazione del profilo soggettivo implica, infatti, il necessario apprezzamento della buona fede del contribuente, non potendo escludersi l'applicazione delle sanzioni laddove emerga che il soggetto agente abbia violato consapevolmente la legge.

Per la dottrina in parola, tuttavia, la buona fede dovrebbe essere valutata alla stregua di parametri oggettivi e dovrebbe comunque essere presunta laddove ricorresse una situazione di obiettiva incertezza normativa, poiché alla stessa immanente²⁷.

Le tesi richiamate sono state oggetto di critica da parte della Corte di Cassazione per la quale l'oggettività dell'incertezza normativa non può essere intesa in senso assoluto e, quindi, lo stato di incertezza non deve essere riferito a tutti i soggetti dell'ordinamento²⁸.

Invero, secondo la Suprema Corte non sono meritevoli di condivisione neanche gli indirizzi che tendono ad attribuire rilievo all'atteggiamento del soggetto destinatario della norma violata nonché l'impostazione sopra citata che predica una rilevanza sia dell'elemento oggettivo che di quello soggettivo. Quest'ultima, in particolare, viene respinta perché, nell'attribuire importanza alla buona fede, sostiene che la medesima debba sempre presumersi in caso di obiettiva incertezza, finendo in tal modo per far coincidere l'incertezza esimente con quella di tutti i soggetti dell'ordinamento²⁹.

individuare il significato della norma, nonostante la profonda conoscenza del linguaggio giuridico e del diritto in generale; impossibilità che determina, tuttavia, non una condizione di incertezza, ma una situazione di vera e propria <<indeterminatezza della fattispecie normativa>> per la quale dovrebbe essere sollevata la questione di illegittimità costituzionale ex art. 23 Cost. Analogamente si critica l'altra tesi, che fa leva sull'elemento soggettivo, poiché conduce a giustificare gli errori interpretativi e le conseguenti condotte illecite, purché si riscontri la buona fede o l'assenza della volontà di evadere del contribuente.

²⁷ Cfr. PELAGATTI G., *Incetezza normativa oggettiva e disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie*, in Giur. It., 2008, 6, nel quale si osserva come per questa corrente l'incertezza normativa obiettiva <<viene rappresentata come condizione mentale del soggetto agente, che acquisisce consistenza oggettiva – e, quindi, rilevanza giuridica – in relazione alla sussistenza di circostanze obiettivamente verificabili>>.

²⁸ Cass. Civ., Sez. V, Sent., 28 novembre 2007, n. 24670, cit.

²⁹ Si evidenziano, tuttavia, LOGOZZO M., *La ragionevolezza dell'interpretazione erronea quale presupposto dell'obiettiva incertezza della legge tributaria*, cit., e LOGOZZO M., *La non punibilità del contribuente tra obiettiva incertezza della legge e assenza di colpevolezza*, cit., nei quali lo stesso autore che aveva elaborato la concezione dell'incertezza normativa fondata sull'inferenza tra l'elemento soggettivo ed oggettivo chiarisce, anche alla luce della richiamata posizione della giurisprudenza di legittimità, che il fondamento della scriminante va riconosciuto nel <<requisito della conoscibilità della legge valutato su basi oggettive>> per cui <<la conoscibilità in concreto della legge rappresenta una pre-condizione oggettiva rispetto alla valutazione dell'elemento soggettivo. Questo importa che l'obbligo per il giudice di verificare la sussistenza di insuperabili difficoltà interpretative si pone come antecedente rispetto a qualsiasi altro tipo di giudizio: l'esistenza di tali difficoltà è da sola sufficiente ad escludere qualsiasi rimprovero dell'agente, senza che vengano in considerazione apprezzamenti di tipo subiettivo>>.

5. (Segue) *Il riferimento soggettivo dell'esimente secondo l'interpretazione della Suprema Corte.*

Muovendo dalle suddette premesse la Corte di Cassazione approda ad una concezione dell'incertezza normativa intesa come situazione oggettiva che <<è rilevante giuridicamente in quanto sia riferita soggettivamente ai soli giudici>>.

La tesi sostenuta è che, come ogni situazione oggettiva, l'incertezza che determina l'esenzione dall'applicazione delle sanzioni, può produrre effetti giuridici solo se messa in relazione con determinati soggetti³⁰. La stessa, tuttavia, non può essere soggettivamente riferita né ai contribuenti³¹, né agli operatori del diritto, esperti del settore tributario, né, finanche, agli uffici tributari, ma va, invece, ricollegata al Giudice, per cui è oggettivamente incerta la norma che il medesimo reputi tale.

Più precisamente, secondo la Suprema Corte, il codice linguistico del legislatore è per forza di cose equivoco – data, tra l'altro, la pluralità dei soggetti che partecipano alla produzione normativa – e ha, per questo, natura convenzionale, per cui la norma assume il significato che dichiarante e destinatari concordemente gli attribuiscono. Ove, però, questi non pervengano ad un accordo, il significato della norma sarà quello alla stessa attribuito dal giudice³².

L'ordinamento giuridico, per la sua funzione “ordinante”, non può essere, infatti, costituito da norme sulle quali vi sia incertezza assoluta, di talché, ove non sia convenzionalmente raggiunta, la certezza normativa deve essere “creata” dal Giudice.

In quest'ottica solo il giudice, tributario e di legittimità, può e deve verificare se, con riguardo al caso concreto, non fosse effettivamente possibile, per i soggetti della comunicazione normativa, pervenire ad una intesa sul significato della norma a causa dell'assoluta equivocità della stessa e se, quindi, si verta in una situazione di incertezza normativa obiettiva.

Va però precisato che, al riguardo, la Cassazione esclude che la semplice proposizione di un'azione giudiziaria implichi la sussistenza di una questione di incertezza normativa

³⁰ Per la Corte di Cassazione l'incertezza normativa oggettiva deve essere intesa come <<esistente solo per alcuni soggetti o per alcune categorie di soggetti>> in quanto, laddove l'ordinamento riconosce rilevanza giuridica a situazioni oggettive, le stesse sono messe in collegamento con l'azione di un soggetto, <<non nel senso che attingono alla condotta del soggetto ma nel senso che, in presenza di esse, viene determinato e modellato l'esercizio delle situazioni soggettive>>.

³¹ Cfr., al riguardo, CISSELLO A., *Obiettive condizioni di incertezza e potere di disapplicazione delle sanzioni tributarie*, cit., nel quale l'autore evidenzia che l'irrelevanza dell'interpretazione del contribuente caduto in errore è in armonia con quanto sostenuto dal Ministero delle Finanze nella circolare 23 aprile 1996 n. 98/E, che esclude che l'esimente possa concedersi nel caso dipenda da <<condizioni soggettive del ricorrente>>.

³² La Corte sottolinea, in particolare, la funzione istituzionale del Giudice, che è quella di creare la certezza non raggiunta convenzionalmente dagli altri soggetti dell'ordinamento.

oggettiva, anche in considerazione di quanto espressamente previsto dalla Statuto del contribuente laddove recita: <<*in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria*>>³³.

Il riferimento al giudice di legittimità come soggetto deputato, unitamente alle Commissioni tributarie, a disapplicare le sanzioni in caso di obiettiva incertezza normativa, si pone in contrasto con l'opinione di quella parte della dottrina per la quale il compito del giudice è quello di valutare la situazione di fatto esistente al momento in cui il soggetto è chiamato ad applicare la disposizione violata e, cioè, di accertare se si siano verificate circostanze fattuali atte - tenendo conto della possibilità di conoscenza di cui dispone un soggetto di media cultura - ad impedire la corretta comprensione della legge: trattandosi di un giudizio di fatto lo stesso, in quanto tale, competerebbe ai giudici di merito e, quindi, esclusivamente alle Commissioni tributarie³⁴.

Per la Corte di Cassazione, tuttavia, mediante l'impugnazione della decisione con cui il giudice di merito si è pronunciato sulla equivocità insuperabile o meno dell'interpretazione di una norma, oggetto di valutazione del giudice di legittimità sarà <<*la stessa situazione giuridica di incertezza*>> che <<*si sostanzia in un esito interpretativo del diritto*>>, non riguardando l'esame dei fatti già compiuto dal giudice di merito ma l'interpretazione della legge³⁵. Si pone allora una questione di diritto che è, pertanto, conoscibile dal giudice di legittimità.

Come evidenziato, l'indirizzo della Corte esclude gli uffici finanziari dal novero dei soggetti cui l'incertezza va rapportata, e quindi deputati ad applicare la scriminante, sulla base della considerazione che i medesimi, per dovere d'ufficio, non possono avere incertezze in quanto devono sempre <<*dare attuazione alla norma giuridica, dopo averla previamente individuata*>>³⁶.

³³ La disposizione è stata aggiunta all'art. 10 dello Statuto del contribuente dal D.L. 17 giugno 2005, n. 106, art. 1, comma 1, conv. in L. 31 luglio 2005, n. 156.

³⁴ LOGOZZO M., *L'obiettiva incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari*, cit..

³⁵ PELAGATTI G., *op. cit.*

³⁶ Nella sentenza al riguardo si precisa che <<*il titolare del potere d'imposizione tributaria deve svolgere continuativamente un'attività di interpretazione normativa, del cui risultato si deve dichiarare certo a prescindere dalle difficoltà incontrate, con la conseguenza che l'ufficio tributario non disapplicherà mai, di sua iniziativa, le sanzioni amministrative tributarie*>>.

Sotto questo profilo l'opinione è stata apertamente contestata dalla prevalente dottrina³⁷. È stato, infatti, al riguardo sostenuto che gli artt. 6, comma 2, del D. Lgs. n. 472/1997 e 10, comma 3, della L. n. 212/2000 sanciscono, con riguardo al procedimento di accertamento, un vero e proprio obbligo, in capo all'Amministrazione finanziaria, di non applicare le sanzioni tributarie in caso di incertezza normativa³⁸, riconosciuto espressamente nella Circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 del Ministero delle Finanze³⁹. Né varrebbe a far sostenere il contrario il mancato espresso riferimento agli uffici tributari nelle disposizioni in parola, tanto più che l'espressione utilizzata, <<le sanzioni non sono comunque irrogate>>, rimanda ad una attribuzione propria degli uffici tributari, oltre che dei giudici⁴⁰.

6. Le fattispecie sintomatiche.

L'esame della casistica giurisprudenziale concernente la scriminante in commento consente di individuare una serie di fattispecie da cui può essere desunta la sussistenza di situazioni di incertezza circa il contenuto, l'oggetto e i destinatari della norma tributaria, ovvero circa il risultato, equivoco e insicuro, del procedimento d'interpretazione normativa.

La stessa Corte di Cassazione, nella più volte citata sentenza n. 24670 del 2007, ha proceduto alla loro catalogazione sulla base delle pronunce pregresse, riservando al giudice il compito di accertarne la ricorrenza e apprezzarne il valore sintomatico con riguardo al caso specifico.

³⁷ BALDASSARRE A., *Le obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione normativa tributaria e la disapplicazione delle sanzioni amministrative*, in Dir. e Prat. Trib., 2009, 2, pag. 339 e ss.; BUCCISANO A., *L'errore sulla norma tributaria: l'inapplicabilità delle sanzioni ed il rapporto tra l'art. 8 e le corrispondenti norme dello Statuto del Contribuente e della normativa sulle sanzioni*, cit.; CISELLO A., *Obiettive condizioni di incertezza e potere di disapplicazione delle sanzioni tributarie*, cit.; BATISTONI FERRARA T., *L'incertezza obiettiva quale causa di non punibilità ed i poteri del fisco*, in Corr. Trib., 2008, pag. 209 e ss.; COTTO A., MEOLI M., VALENTE G., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Il Sole-24 ore, Milano 2011, pag. 119; Colli Vignarelli A., *La Suprema Corte interviene in tema di obiettive condizioni di incertezza*, in Rassegna tributaria, 2008, 2, pag. 470 e ss. Il principio era stato, del resto già espresso, prima dell'intervento giurisprudenziale in questione, da: LOGOZZO M., *Dichiarazione di non applicabilità delle sanzioni*, cit.

³⁸ Tra gli altri, BUCCISANO A., *L'errore sulla norma tributaria: l'inapplicabilità delle sanzioni ed il rapporto tra l'art. 8 e le corrispondenti norme dello Statuto del Contribuente e della normativa sulle sanzioni*, cit.; CISELLO A., *Obiettive condizioni di incertezza e potere di disapplicazione delle sanzioni tributarie*, cit., ove si evidenzia che l'impostazione della Suprema Corte potrebbe comportare un aumento del contenzioso relativo alle sanzioni nonché una deresponsabilizzazione dei funzionari degli Enti impositori <<i>quali sarebbero inclini ad irrogare sanzioni anche in casi in cui gli estremi dell'obiettiva incertezza siano evidenti>>. Nello stesso senso LOGOZZO M., *La ragionevolezza dell'interpretazione erronea quale presupposto dell'obiettiva incertezza della legge tributaria*, cit.

³⁹ Nella stessa, in merito all'art. 6 del D. Lgs. N. 472/92, si legge <<La previsione riprende il contenuto dell'art. 8 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e di altre settoriali disposizioni già presenti nell'ordinamento, ma abbraccia un ambito più vasto, attribuendo il potere di non applicare le sanzioni, oltre che al giudice tributario, anche agli uffici>>.

⁴⁰ BATISTONI FERRARA T., *L'incertezza obiettiva quale causa di non punibilità ed i poteri del fisco*, in Corr. Trib., 2008, pag. 209 e ss.

Nell'elenco sono ricomprese, in primo luogo, alcune fattispecie che attengono all'attività interpretativa e che incidono sul risultato della medesima e, cioè:

- la difficoltà di individuare le disposizioni normative;
- la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica;
- la difficoltà di determinazione del significato della medesima.
- Sono, inoltre, considerati indicativi di incertezza normativa:
 - la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà;
 - la mancanza di una prassi amministrativa o l'adozione di prassi amministrative contrastanti;
 - la mancanza di precedenti giurisprudenziali;
 - la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti;
 - la formazione di un consolidato orientamento giurisprudenziale;
 - il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;
 - il contrasto tra opinioni dottrinali;
 - l'adozione di norme d'interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente.

Queste ultime fattispecie, a differenza delle prime che denunciano difficoltà interpretative legate direttamente alla norma, sono qualificate dalla Suprema Corte come “fatti indice”, meramente indicativi della ricorrenza dei presupposti della scriminante, in quanto esprimono incertezze *<<dipendenti da opinioni contrastanti di matrice amministrativa, dottrinale o giurisprudenziale>>*⁴¹.

L'elencazione viene definita non esaustiva ma, nella giurisprudenza successiva, le situazioni di obiettiva incertezza normativa vengono sostanzialmente ricondotte alle ipotesi sopra indicate.

Una nuova figura sintomatica è stata, però, rinvenuta nella sentenza della Corte di Cassazione n. 6105 del 13 marzo 2009⁴², ove la Suprema Corte – che aveva rinviato la causa in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia con riferimento all'interpretazione della sesta Direttiva IVA – osserva che *<<proprio la necessità di richiedere un'interpretazione della Corte di Giustizia comunitaria, dimostra l'esistenza di una obiettiva incertezza>>*.

⁴¹ CISSELLO A., *Obiettive condizioni di incertezza e potere di disapplicazione delle sanzioni tributarie*, cit.

⁴² MONDINI A., *L'obiettiva incertezza della norma tributaria e la disapplicazione delle sanzioni amministrative tra primato del giudice e prospettive comunitarie*, in *Rassegna Tributaria* n. 6 novembre-dicembre 2009, pag. 1630.

Si tratta, precisa la Corte, di un'incertezza che concerne non <<l'interpretazione della disciplina interna in materia>>, ma <<la sua compatibilità col diritto comunitario>> e che discende anche dalla circostanza che la pregiudiziale <<non si è conclusa con una pronuncia di irricevibilità o di restituzione al giudice di rinvio per esistenza di precedenti giurisprudenziali>>⁴³.

La Cassazione sembra dunque individuare un ulteriore indice di obiettiva incertezza normativa <<nel dubbio interpretativo del giudice intorno al diritto comunitario e alla compatibilità della norma nazionale con quest'ultimo>> che induca lo stesso giudice nazionale a promuovere la pregiudiziale comunitaria, sempre che questa si concluda con una sentenza interpretativa⁴⁴.

7. *Portata e confini degli elementi fattuali indicativi dell'incertezza normativa obiettiva nella giurisprudenza più recente.*

Dall'analisi della più recente giurisprudenza di legittimità in tema di disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza normativa si evince che raramente la Suprema Corte ha riconosciuto la sussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'esimente, escludendo, nella maggior parte dei casi specifici portati alla sua attenzione, la configurabilità di fatti indicativi di quegli "elementi positivi di confusione" che rendono equivoco il contenuto delle prescrizioni in cui si articola la disciplina normativa e, quindi, difficoltoso il loro coordinamento.

Tuttavia, muovendo dalla motivazione del mancato riconoscimento dell'applicabilità dell'esimente, è possibile tentare di definire i confini e la portata delle fattispecie sintomatiche della scriminante sopra indicate.

Si evidenziano, in quest'ottica, le decisioni in cui il tema viene affrontato con particolare riferimento ai fatti indice che attengono direttamente all'interpretazione normativa e, più precisamente, alla difficoltà di individuazione della norma e alla difficoltà di determinazione del significato della stessa attraverso il coordinamento tra le varie disposizioni.

⁴³ La Corte di Giustizia non ha, infatti, definito la pregiudiziale comunitaria con ordinanza, ma con la sentenza 22 maggio 2008, C-162/07.

⁴⁴ MONDINI A., *op. cit.*, che tuttavia critica la posizione della Corte sulla base, tra l'altro, della considerazione che non è corretto porre sullo stesso piano l'incertezza normativa comunitaria e quella rilevante nel nostro ordinamento come causa di disapplicazione delle sanzioni tributarie non penali in quanto si tratta di due forme diverse di incertezza, che non vanno confuse. L'autore evidenzia, infatti, che l'incertezza quale esimente rappresenta, secondo la concezione elaborata dalla stessa giurisprudenza di legittimità, <<il risultato finale di un processo ermeneutico assolutamente inefficiente, il fallimento della conoscenza tecnica del diritto (grado massimo di incertezza)>>, mentre l'incertezza normativa che è alla base del rinvio pregiudiziale comunitario consiste nella mera difficoltà interpretativa che incontra il giudice nell'applicare il diritto comunitario essendo sufficiente che il <<dubbio del giudice non appaia manifestamente pretestuoso, irragionevole, irrilevante per la decisione, o che il giudice non abbia immotivatamente trascurato un precedente comunitario (assenza di *acte clair*)>>.

Al riguardo, il principio più volte ribadito dalla Corte di Cassazione è che l'incertezza normativa obiettiva si configura quando l'attività interpretativa conduce il giudice ad individuare, per la regolamentazione del caso specifico, più norme aventi diverso significato, ovvero una norma cui possono essere attribuiti più significati, senza che si raggiunga la certezza circa la norma da applicare o il significato da attribuire alla stessa.

Sebbene in diverse pronunce l'applicazione del principio in parola si traduca nell'affermazione apodittica dell'insussistenza dell'incertezza normativa per la chiarezza delle norme e l'evidenza del loro significato e della loro portata⁴⁵, dal complesso della produzione giurisprudenziale in materia sembra emergere che, affinché si configuri una situazione di incertezza normativa che giustifichi la non applicazione delle sanzioni, è necessario che lo sforzo ermeneutico compiuto dal giudice nella soluzione della controversia presenti il carattere della straordinarietà⁴⁶.

Il problema è, allora, quello di individuare i criteri in base ai quali le difficoltà interpretative incontrate dal giudice possano essere qualificate “ordinarie” ovvero “straordinarie”.

Secondo la Suprema Corte sono senza dubbio espressive di incertezza normativa obiettiva, e quindi straordinarie, quelle connesse a questioni la cui definizione abbia necessitato <<la combinazione di più disposizioni, tratte da diversi sistemi normativi settoriali (...) per comporre la formula della norma giuridica tributaria sotto la quale operare la sussunzione del fatto controverso>>⁴⁷.

Viceversa, in una recente pronuncia, la Cassazione ha negato l'applicabilità dell'esimente in discorso in presenza di una successione di decreti legge, sebbene gli stessi fossero stati emanati in un arco di tempo ridotto, non fossero stati tutti convertiti in legge e prevedessero adempimenti da compiersi entro termini diversi⁴⁸.

⁴⁵ Cfr., tra le altre, Cass. civ. Sez. V, Sent., 23 marzo 2012, n. 4685 e Cass. civ. Sez. V, Sent., 12 gennaio 2012, n. 264.

⁴⁶ Cfr., LOGOZZO M., *La ragionevolezza dell'interpretazione erronea quale presupposto dell'obiettiva incertezza della legge tributaria*, cit., ove l'accento viene, invece, posto sulla ragionevolezza dell'interpretazione erronea, per cui il giudice deve valutare se l'errore interpretativo che ha indotto il soggetto a violare la legge fosse ragionevole a causa di una insicura ed equivoca formulazione della legge.

⁴⁷ Cass. Civ., Sez. V, Sent., 28 novembre 2007, n. 24670, *cit.*, con la quale la Suprema Corte, facendo leva soprattutto su questa argomentazione, conferma la sentenza d'appello che aveva dichiarato l'inapplicabilità delle sanzioni per obiettiva incertezza normativa.

⁴⁸ Cass. Civ., Sez. V, Sent., 3 aprile 2012, n. 5324. Per la precisione, la fattispecie posta all'attenzione della Corte concerne un avviso di accertamento notificato ad una società siciliana per il recupero del credito di imposta di cui all'art. 8 L. 388/2000, dalla medesima utilizzato, a parere dell'Amministrazione finanziaria indebitamente in un periodo in cui vigeva la sospensione dell'agevolazione. Accolta la tesi della contribuente sia in primo che in secondo grado, la Cassazione interpreta la disciplina del credito di imposta

La Suprema Corte ha, infatti, ricostruito il percorso evolutivo della normativa tributaria di riferimento pervenendo all'individuazione della norma certamente applicabile al caso di specie.

Conseguentemente, ha escluso la ricorrenza dei presupposti per la disapplicazione delle sanzioni tributarie per incertezza normativa obiettiva non rinvenendo nella fattispecie << *nulla di particolare se non una normale successione di leggi, non infrequente nella decretazione d'urgenza e nella legislazione fiscale* >>.

Pertanto, si deve ritenere che la difficoltà interpretativa ricollegata al coordinamento delle disposizioni contenute in più leggi emanate in rapida successione, per quanto la norma dalle stesse desumibile sia articolata e di difficile formulazione, non postuli, di per sé, una situazione di incertezza normativa obiettiva nel senso più volte spiegato.

Per quanto concerne la rilevanza e la portata degli altri “sintomi” della scriminante in esame, significative appaiono le pronunce che chiariscono il valore degli atti interpretativi dell'Amministrazione finanziaria.

Al riguardo, la Corte di Cassazione ha precisato che la presenza di specifiche istruzioni ministeriali non rappresenta un ostacolo alla disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza normativa, in quanto, non avendo l'Amministrazione finanziaria alcuna discrezionalità nella determinazione delle imposte e trovandosi la stessa, di fronte alle norme tributarie, su un piano di parità rispetto ai contribuenti, << *l'interpretazione ministeriale, sia essa contenuta in circolari o in risoluzioni, non vincola né i contribuenti, né i giudici, né costituisce fonte di diritto* >>⁴⁹.

Come è stato correttamente evidenziato⁵⁰, le istruzioni, al pari delle circolari, risoluzioni, note e comunicati, hanno una sia pure indiretta rilevanza esterna poiché, sulla base degli

per i nuovi investimenti nel senso di escludere il diritto della contribuente all'utilizzo del credito escludendo la configurabilità dell'incertezza normativa oggettiva invocata dal contribuente sulla base della considerazione che la stessa, inizialmente contenuta in una legge che ne stabiliva termini e condizioni, era stata poi modificata da numerosi provvedimenti – essendo, nell'arco di otto mesi, intervenuti tre decreti legge, di cui il secondo non convertito - ciascuno dei quali aveva previsto adempimenti da compiersi entro termini diversi.

⁴⁹ Cass. Civ., Ord., 28 dicembre 2011, n. 29401, con la quale viene cassata la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva ritenuto applicabili le sanzioni irrogate con avviso di accertamento in materia di IRPEF confermando la sentenza di primo grado con cui era stato respinto il ricorso del contribuente avverso un avviso di accertamento emesso per essersi il contribuente discostato dalle indicazioni fornite nelle istruzioni per le dichiarazioni dei redditi.

⁵⁰ LOGOZZO M., *Le istruzioni per le dichiarazioni non escludono l'obiettiva incertezza della legge tributaria*, in Corriere tributario, 2012, n. 11, pag. 810 e ss. Sulla rilevanza delle circolari interpretative e degli altri atti degli uffici centrali dell'Amministrazione finanziaria, TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, parte I, X edizione, Torino, UTET, 2009, pag. 55.

stessi, gli enti impositori emanano provvedimenti che possono andare ad incidere sulla sfera patrimoniale dei contribuenti; rilevanza che trova riconoscimento nello Statuto del contribuente laddove lo stesso sancisce in capo all'Amministrazione il dovere di portare a conoscenza dei contribuenti, tempestivamente e con mezzi idonei, le circolari e le risoluzioni dalla stessa emanati⁵¹. Tuttavia, se pure sotto l'aspetto sanzionatorio gli atti interpretativi amministrativi possono <<ingenerare nel contribuente un legittimo grado di affidamento>> che può inibire l'applicazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 10, comma 2, della legge n. 212/2000, <<con riguardo al profilo strettamente impositivo, l'interpretazione amministrativa risulta per così dire «neutra» e «trasparente», non producendo alcun effetto ulteriore rispetto alla legge, che sola determina il presupposto impositivo>>⁵².

Conseguentemente, è con esclusivo riferimento alla legge che va valutata l'esistenza dei presupposti della causa di non punibilità in discorso, a nulla rilevando che l'Amministrazione finanziaria abbia fornito precise istruzioni amministrative al fine di chiarire il contenuto, l'oggetto e i destinatari delle norme tributarie laddove queste ultime siano viziate da obiettiva incertezza.

Un altro “fatto indice” su cui pure la Corte di Cassazione si è pronunciata è “l'esistenza di un consolidato orientamento giurisprudenziale”.

Viene escluso, in merito, che la valenza sintomatica della fattispecie sia legata all'assenza di un indirizzo interpretativo condiviso nel tempo dalla giurisprudenza, in quanto la tesi opposta <<porterebbe alla conclusione assurda secondo la quale le violazioni dei precetti tributari sarebbero sempre incolpevoli fino a quando non si formi un consolidato indirizzo giurisprudenziale>>⁵³.

Diversamente, è l'esistenza di un consolidato indirizzo giurisprudenziale favorevole ad una certa interpretazione normativa che esclude ogni incertezza⁵⁴. Di talché <<può ritenersi che una norma abbia un significato oggettivamente incerto, quando l'interpretazione che di essa abbia dato la giurisprudenza non sia appagante, in termine di certezza, poiché oscillante tra risultati ermeneutici differenti e non univoci>>⁵⁵.

⁵¹ Cfr. art. 5, comma 2, della Legge 212 del 2000.

⁵² LOGOZZO M., *Le istruzioni per le dichiarazioni non escludono l'obiettiva incertezza della legge tributaria, cit.*, nel quale si evidenzia che l'impostazione discende dal principio di legalità dell'imposizione tributaria e dal rapporto paritario esistente tra contribuente e Amministrazione finanziaria, per cui gli atti di interpretazione di quest'ultima, essendo promanazione di un organo non imparziale, non possono avere valore vincolante.

⁵³ Cass. Civ., Sez. V, Sent., 16 febbraio 2012, n. 2192.

⁵⁴ Cass. Civ., Sez. V, Sent., 23 marzo 2012, n. 4683.

⁵⁵ Così pure Cass. Civ., Sez. V, Sent., 20 luglio 2012, n. 12688.

Non va, infine, sottaciuta la posizione assunta dalla Cassazione in merito al fatto indice individuato nel <<*dubbio interpretativo del giudice intorno al diritto comunitario e alla compatibilità della norma nazionale con quest'ultimo*>> che motiva il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia CE⁵⁶.

La rilevanza dello stesso – basata sulla considerazione sopra precisata che l'esigenza di richiedere alla Corte comunitaria l'interpretazione di una norma denuncierebbe l'esistenza di una situazione di incertezza normativa obiettiva – appare, infatti, ridimensionata in un recente provvedimento nel quale la Cassazione ha precisato che la pendenza di un giudizio dinanzi alla Corte comunitaria non è di per sé espressione di incertezza interpretativa ed equivocità della norma, essendo il compito assegnato alla medesima Corte limitato alla verifica della sussistenza di eventuali contrasti tra le norme delle legislazioni nazionali degli stati membri e le direttive comunitarie, con esclusione di qualsiasi attività di interpretazione di testi normativi ambigui⁵⁷.

8. Conclusioni.

Alla luce dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale dell'istituto e delle osservazioni sopra formulate può ritenersi che, attraverso le ultime pronunce della Corte di Cassazione in materia, si è venuta ulteriormente a consolidare l'impostazione oggettivistica già affermata per la quale l'incertezza normativa esiste in sé ed opera nei confronti di tutti, dovendosi negare ogni rilevanza alle eventuali difficoltà interpretative incontrate dal singolo e, quindi, alle condizioni soggettive, sia individuali che categoriali⁵⁸.

Pertanto, il richiamo sia pure indiretto al concetto di buona fede del contribuente riscontrabile in alcune sentenze più datate – nelle quali si precisa che è <<*pur sempre onere del destinatario del precetto la ricerca della interpretazione più consentanea alla lettera ed alla "ratio" della legge*>>⁵⁹ – può dirsi definitivamente superato dall'indirizzo attualmente condiviso per cui l'unico presupposto per l'applicazione della scriminante è l'oggettiva equivocità e

⁵⁶ Cass. Civ., Sez. V, Sent. 13 marzo 2009, n. 6105.

⁵⁷ Cass. Civ., Sez. V, Sent., 26 ottobre 2011, n. 22253;

⁵⁸ Cfr. LOGOZZO M., *La non punibilità del contribuente tra obiettiva incertezza della legge e assenza di colpevolezza, cit.*, ove si precisa che definisce l'assenza di obiettiva incertezza come <<*una pre-condizione oggettiva rispetto alla valutazione dell'elemento soggettivo*>>. Per quanto riguarda la giurisprudenza sul punto, cfr. Civ., Sez. V, Sent., 5 novembre 2010, n. 22553; Cass. Civ., Sez. V, Sent., 8 ottobre 2010, n. 20876; Cass. Civ., Sez. V, Sent., 16 giugno 2010, n. 14527.

⁵⁹ Cass. Civ., Sez. V, Sent., 18 aprile 2003, n. 6251. Nello stesso senso Cass. civ. Sez. V, Sent., 23 agosto 2001, n. 11233.

inintelligibilità della norma che può dar luogo a differenti interpretazioni, tutte ragionevoli, per cui non è possibile attribuire alla stessa un significato “certo”⁶⁰.

Dall'impostazione discende, infatti, a rigor di logica, che la disapplicazione delle sanzioni possa essere disposta, ricorrendo il succitato presupposto, anche nel caso in cui il contribuente abbia violato il precetto tributario in mala fede⁶¹.

Del resto, è unanimemente ribadito, per quanto attiene ai criteri per stabilire se nel caso specifico si configuri una situazione di incertezza normativa oggettiva, che la stessa sussiste quando la disciplina normativa è contenuta in una pluralità di prescrizioni che il giudice, di merito o di legittimità, reputi difficilmente coordinabili dal punto di vista concettuale per il loro contenuto equivoco. Per cui <<*l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, deve essere riferibile non ad un generico contribuente (...) ma al giudice*>>⁶²

Invero, è proprio sotto quest'ultimo aspetto che la giurisprudenza di legittimità che negli ultimi anni si è pronunciata sull'incertezza normativa oggettiva merita di essere evidenziata, in quanto dalla stessa emerge, nella sua reale portata, la centralità del ruolo del giudice, già considerato titolare esclusivo del potere-dovere di accertare se una determinata interpretazione normativa sia ragionevole o, invece, ci si trovi di fronte ad una situazione di incertezza normativa oggettiva⁶³.

Al di là delle definizioni circa la natura e l'oggetto dell'incertezza esimente e circa le condizioni che devono sussistere per riconoscerne la ricorrenza, la disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza normativa può dirsi, infatti, ricollegata esclusivamente all'attività interpretativa giudiziale delle norme tributarie, in quanto è il giudice che, nel valutare la ragionevolezza del procedimento interpretativo, ha il potere di dare concretezza alla formula astratta e, quindi, di stabilire se si è di fronte a prescrizioni il cui coordinamento sia “concettualmente difficoltoso” per “l'equivocità del loro contenuto”⁶⁴.

⁶⁰ Cass. Civ., Sez. V, Sent., 28 novembre 2007, n. 24670, cui si riportano le successive pronunce in materia.

⁶¹ Così LOGOZZO M., *Le istruzioni per le dichiarazioni non escludono l'obiettiva incertezza della legge tributaria*, cit., in cui si esprime il concetto con riferimento specifico all'ipotesi in cui il contribuente <<*abbia, anche non in buona fede, disobbedito alle istruzioni impartite*>> dall'Amministrazione finanziaria. Lo stesso autore, del resto, in LOGOZZO M., *La non punibilità del contribuente tra obiettiva incertezza della legge e assenza di colpevolezza*, cit., paragona l'incertezza normativa ad una sorta di forza maggiore che proviene direttamente dalla legge e che determina essa stessa il comportamento illecito, senza che sia necessario un accertamento relativo all'elemento soggettivo.

⁶² Cass. Civ., Sez. V, Sent., 27 luglio 2012, n. 13457; Cass. Civ., Sez. V, Sent., 20 luglio 2012, n. 12688.

⁶³ Tra le ultime, Cass. Civ., Sez. V, Sent., 13 luglio 2012, n. 11976; Cass. Civ., Sez. V, Sent., 1 giugno 2012, n. 8823.

⁶⁴ Cfr. Mondini A., *L'obiettiva incertezza della norma tributaria e la disapplicazione delle sanzioni amministrative tra primato del giudice e prospettive comunitarie*, cit.

Gli stessi “fatti indice” individuati dalla Corte di Cassazione assumono, del resto, il contenuto, il significato e il peso che viene di volta in volta stabilito dal giudice e, in particolare, del giudice di legittimità, nel caso in cui la questione venga portata all'attenzione del medesimo⁶⁵.

Significativa al riguardo è, in particolare, la già richiamata sentenza con cui è stata esclusa l'applicabilità della scriminante in parola invocata dal contribuente sul presupposto che la violazione della norma tributaria fosse da scrivere all'incertezza normativa determinata dal succedersi in rapida successione di diversi decreti legge, non tutti convertiti in legge e ciascuno dei quali individuava adempimenti da espletarsi entro termini diversi⁶⁶.

Nel caso di specie, infatti, sebbene la Suprema Corte dichiarò di non ravvisare alcuna particolare difficoltà interpretativa espressiva di obiettiva incertezza normativa, vi è da dire che, sia la Commissione tributaria provinciale compulsata dal contribuente, sia quella regionale sull'appello dell'Agenzia delle Entrate, avevano offerto una interpretazione della normativa in parola differente da quella del Supremo Collegio, il che è sintomatico quantomeno della difficoltà incontrata dagli stessi giudici nell'individuazione della norma applicabile nella fattispecie.

Invero, la decisività della valutazione giudiziale ai fini dell'applicazione della scriminante in parola discende dalla stessa natura del concetto di “incertezza normativa oggettiva” che, così come definito dalla giurisprudenza di legittimità, presenta confini non precisamente delimitati né delimitabili⁶⁷; per cui correttamente è affidato al giudice il compito di accertare se il caso specifico si collochi o meno entro detti confini.

Se non è, pertanto, censurabile, sotto nessun aspetto, il percorso seguito dalla giurisprudenza di legittimità nella interpretazione delle norme regolatrici della causa di esclusione dell'applicazione delle sanzioni in esame, non possono essere, invece, sottaciute le perplessità che suscita l'istituto in sé.

⁶⁵ Si ribadisce, al riguardo, che la verifica della ragionevolezza di una determinata interpretazione compiuta dal giudice di merito è censurabile in sede di legittimità per violazione di legge - in quanto non implica un giudizio di fatto, riservato all'esclusiva competenza del giudice di merito, ma una questione di diritto - sempre che <<risulti proposta in riferimento a fatti già accertati e categorizzati nel giudizio di merito>>. Si precisa, pertanto, che è inammissibile la domanda con cui si introduca per la prima volta in sede di legittimità la questione non trattata nella sentenza gravata, richiedendo la stessa accertamenti di fatto. Inoltre, è necessario specificare le norme sulla cui interpretazione si ritiene sussista una condizione di obiettiva incertezza normativa e indicare gli indici da cui tale incertezza dovrebbe desumersi (Cass. Civ., Sez. V, Sent., 28 novembre 2007, n. 24670 e, tra le ultime, Cass. Civ., Sez. V, Sent., 13 luglio 2012, n. 11946).

⁶⁶ Cass. Civ., Sez. V, Sent., 3 aprile 2012, n. 5324.

⁶⁷ Cfr. LOGOZZO M., *L'obiettiva incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari*, cit., ove l'incertezza normativa oggettiva viene invece considerato un <<elemento poco incline ad essere definito concettualmente>>.

È la stessa previsione della scriminante, infatti, che appare censurabile in quanto, pur essendo stata introdotta come strumento di tutela della buona fede del contribuente, sembra essere, più che altro espressione di una carenza dell'ordinamento proprio sotto questo profilo, tradendo la sua stessa *ratio*.

Il pieno rispetto della buona fede e dell'affidamento del singolo, implica, invero, la formulazione di precetti dal tenore letterale chiaro e l'indicazione dei criteri di coordinamento degli stessi con eventuali disposizioni emanate successivamente o comunque rilevanti, in modo da non ingenerare confusione o dubbi nei destinatari delle prescrizioni⁶⁸.

Se ciò non è, tuttavia, sempre possibile, soprattutto con riferimento alle norme tributarie, per il tecnicismo e la polisistematicità⁶⁹ che le contraddistinguono e per l'iperlegificazione e l'instabilità tipiche del settore⁷⁰, dovrebbe quantomeno, evitarsi *ab origine* che si verifichino circostanze riconducibili alle figure sintomatiche di incertezza normativa obiettiva individuate dalla giurisprudenza, favorendo la piena conoscibilità delle norme nel loro significato univoco.

Non appare, infatti, compatibile, né con la tutela della buona fede del contribuente, né con il fondamentale principio della certezza del diritto, la presenza nell'ordinamento di norme rispetto alle quali il soggetto, pur impegnandosi, non è in grado di acquisire effettiva piena e sicura conoscenza, rimanendo in uno stato di conoscenza insicura ed equivoca⁷¹, tanto implicando l'inidoneità del sistema normativo ad <<assolvere correttamente la sua funzione, quella di indicare con precisione e chiarezza il comportamento da tenere nel caso concreto>>⁷².

⁶⁸ Risponde del resto a questa esigenza l'art. 2 dello Statuto del contribuente laddove prevede che <<I richiami di altre disposizioni contenute nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende far rinvio>>.

⁶⁹ Cfr. Corte Cost., 3 marzo 1989, n. 84, ove si precisa che <<all'ordinamento tributario afferiscono produzioni normative non coordinate e spesso inquadrare in microsistemi settoriali che rendono particolarmente difficili l'individuazione di principi generali>>.

⁷⁰ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pag. 40.

⁷¹ Secondo la definizione di incertezza normativa obiettiva elaborata, sulla scorta dell'interpretazione della Corte di Cassazione, in M., *La non punibilità del contribuente tra obiettiva incertezza della legge e assenza di colpevolezza*, cit.

⁷² Così estendendo all'intero sistema la considerazione relativa al singolo dato normativo rinvenibile in LOGOZZO M., *Le istruzioni per le dichiarazioni non escludono l'obiettiva incertezza della legge tributaria*, cit.