

Numero registro generale 3375/2016

Numero sezionale 1514/2023

Numero di raccolta generale 9055/2023

Data pubblicazione 30/03/2023



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto:	sanzioni	-
incertezza	obiettiva	-
condizioni		

ROBERTA CRUCITTI	- Presidente -	Oggetto
ANTONIO F. ESPOSITO	- Consigliere -	R.G.N. 3375/2016
MICHELE CATALDI	- Consigliere -	Cron.
MARCELLO M. FRACANZANI	- Consigliere Rel. -	
FRANCESCO CORTESI	- Consigliere -	
		CC - 15/03/2023

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 3375/2016 R.G. proposto da  
Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante p.t.,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con  
domicilio *ex lege* in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

- *ricorrente* -

contro

s.p.a;

-*intimata*-



avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Lombardia, Milano, n. 3632/44/2015, pronunciata il 13 lu e depositata il 19 agosto 2015, non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 15 marzo 2023 dal Co: Marcello M. Fracanzani;

#### **RILEVATO**

1. L'Avvocatura generale dello Stato ricorre avverso la decisione della CTR di Milano che ha rigettato l'appello promosso dall'Ufficio avverso la decisione della CTP di Pavia. Segnatamente la contribuente, fruendo del credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo per l'anno d'imposta 2007, aveva impugnato l'atto di irrogazione della sanzione per incertezza oggettiva della disciplina di riferimento.

2. I due gradi di merito erano entrambi favorevoli alla società contribuente. In particolare, la CTR riteneva sussistere incertezza normativa in ordine alle procedure da seguire per accedere al credito d'imposta.

3. Insorge con ricorso avanti questa Corte l'Avvocatura generale dello Stato che svolge un unico motivo di ricorso. Rimane intimata la società contribuente.

#### **CONSIDERATO**

1. Con l'unico motivo di doglianza la parte ricorrente lamenta la violazione dell'art. 8, co. 1, d.lgs. n. 546/1992 ai sensi dell'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c. In sostanza il patrono erariale critica la sentenza nella parte in cui la CTR ha confermato l'annullamento dell'atto di irrogazione delle sanzioni senza indicare gli specifici elementi da cui far discendere l'incertezza normativa di cui al citato art. 8.

2. Il motivo è fondato.

Questa Corte è ripetutamente intervenuta a definire l'ambito di applicazione dell'errore sulla "portata ed ambito applicativo" della norma tributaria come causa di non punibilità e che trova riscontro *in primis* nell'art. 8 d.lgs. n. 546 del 1992, ove attribuisce al Giudice



tributario, in presenza degli indicati presupposti, di dichiarare inapplicabile la sanzione amministrativa pecuniaria.

2.1 Orbene, dopo aver stabilito plurimi principi in materia di non debenza delle sanzioni amministrativa (cfr. Cass. n. 13076 del 24/06/2015; Cass. n. 4394 del 24/2/2014; Cass. n. 3113 del 12/2/2014; Cass. n. 24670 del 28/11/2007) è stato altresì affermato che «L'essenza del fenomeno dell'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, esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili. 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» (Cfr. Cass., V, n. 18405/2018).

3. Non di meno, il principio è stato affinato nel senso di dare rilevanza qualificata alla percezione normativa. Ed infatti, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente da responsabilità, ex art. 10, comma 3, del d.lgs. n. 212 del 2000, non può ravvisarsi nella mera pendenza di un giudizio sulla legittimità costituzionale o comunitaria di una norma tributaria nazionale, dovendo emergere altrimenti condizioni di obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della stessa norma (cfr. Cass. V, n. 17195/2019; n. 1893/2021).

Altresì, è stato precisato che in tema di responsabilità amministrativa tributaria, la condizione d'inevitabile "incertezza normativa tributaria" sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, che costituisce causa di esenzione, consiste in un'oggettiva impossibilità, accertabile esclusivamente dal giudice, d'individuare la norma giuridica in cui sussumere un caso di specie, mentre resta irrilevante l'incertezza soggettiva, derivante dall'ignoranza incolpevole del diritto o dall'erronea interpretazione della normativa o dei fatti di causa. (Principio enunciato con riferimento alla utilizzabilità del credito di imposta per aree svantaggiate, ai sensi dell'art. 8 della legge 13 dicembre 2000, n.388) (cfr. Cass. V, n. 13076/2015).

Ed altresì in caso analogo è stato rigettato il ricorso della contribuente a valere sui medesimi presupposti normativi (cfr. Cass. V, n. 19309/2017).

Il collegio d'appello non ha ben governato questi principi, donde il ricorso è fondato e, non residuando ulteriori profili di accertamento in fatto, il giudizio può essere definito nel merito con il rigetto del ricorso originario della parte contribuente.



Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

**PQM**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario della parte contribuente.

Compensa fra le parti le spese dei gradi di merito e condanna la parte contribuente alla rifusione delle spese del presente giudizio di legittimità a favore dell'Agazia delle entrate che liquida in €.duemila/00 oltre a spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 15/03/2023.

Il Presidente  
Roberta CRUCITTI

