

Sanzioni tributarie: la causa di non punibilità per obiettiva incertezza normativa prevista dall'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997 ricorre soltanto quando, all'esito di un'interpretazione condotta con metodo corretto, permanga un dubbio oggettivo, inevitabile e non superabile sul contenuto, sull'ambito applicativo o sulla portata temporale della norma; non basta la difficoltà soggettiva del contribuente, e l'esimente è esclusa quando la decorrenza della disciplina è fissata in modo espresso, come per la soglia de minimis del regolamento (CE) n. 1998/2006, applicabile dal 1° gennaio 2007

La Corte riafferma con un principio di diritto la nozione di incertezza normativa oggettiva e la applica a un caso in cui il dubbio non poteva sorgere: il regolamento europeo che ha elevato la soglia de minimis a 200.000 euro indica espressamente la propria decorrenza dal 1° gennaio 2007, e la pendenza del termine per la dichiarazione relativa al 2006 non è un indice pertinente. Il giudice deve individuare fatti indice specifici; l'esimente non si fonda sulla complessità della materia né sull'errore del contribuente.

PROVVEDIMENTO	Cass. civ., sez. trib., ordinanza 15 ottobre 2026, n. 26923 · Pres. De Rosa, rel. Bordon
DECISIONE	Ricorso dell'Agenzia delle entrate accolto · sentenza cassata con rinvio alla CGT di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità · società contribuente rimasta intimata
OGGETTO	Avviso di accertamento IRAP per il 2006, per 64.880 euro oltre sanzioni e interessi, emesso nei confronti di una società in accomandita semplice per il disconoscimento dell'esenzione dell'art. 15 della legge regionale siciliana n. 21 del 2003 · sentenza impugnata: CTR Sicilia n. 7188/2021

1. MASSIMA

In materia di sanzioni tributarie, la causa di non punibilità per obiettiva incertezza normativa, prevista dall'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, ricorre soltanto quando, all'esito di un'interpretazione giuridica condotta con metodo corretto e di una completa verifica da parte del giudice, permanga un dubbio oggettivo, inevitabile e non superabile sul contenuto, sull'ambito applicativo o sulla portata temporale della norma tributaria da applicare al caso concreto. L'incertezza deve derivare dalla normativa o dal complessivo quadro interpretativo e non può identificarsi né con la mera difficoltà soggettiva del contribuente, né con un'erronea interpretazione individuale della disciplina, sicché la disapplicazione delle sanzioni non è ammessa quando il dato normativo, letto secondo i criteri ordinari di interpretazione, consenta di individuare in modo univoco la disciplina applicabile, anche con riguardo alla sua decorrenza temporale.

Non integra un indice di incertezza oggettiva la circostanza che, al momento dell'entrata in vigore del regolamento (CE) n. 1998/2006, che ha elevato a 200.000 euro la soglia degli aiuti de minimis, non fosse ancora scaduto il termine di presentazione della dichiarazione per il 2006: l'art. 6 del regolamento ne fissa espressamente l'applicazione dal 1° gennaio 2007, e il periodo di validità del regolamento (CE) n. 69/2001, con la soglia di 100.000 euro, terminava il 31 dicembre 2006 e comprendeva quindi il periodo d'imposta 2006.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI

Articolo 6, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472; articolo 8 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; articolo 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212; articolo 15 della legge della Regione siciliana 22 dicembre 2003, n. 21; regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione, del 12 gennaio 2001; regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, articolo 6 e considerando 8, 9 e 18; articolo 2697 del codice civile; articoli 327, 360, primo comma, n. 3, 380-bis.1 e 385 del codice di procedura civile.

3. FATTO E SVOLGIMENTO PROCESSUALE

Una società in accomandita semplice aveva fruito dell'esenzione dall'IRAP prevista dall'art. 15 della legge regionale siciliana n. 21 del 2003 per alcune imprese con sede in Sicilia nel quadriennio 2004-2008. Poiché la Commissione europea aveva ritenuto l'agevolazione incompatibile con le regole sulla concorrenza, il beneficio restava fruibile solo nei limiti degli aiuti de minimis; l'Ufficio, rilevato che la società aveva goduto di agevolazioni per 142.913 euro, superiori alla soglia di 100.000 euro del regolamento (CE) n. 69/2001, aveva recuperato l'IRAP del 2006 per 64.880 euro, con sanzioni e interessi. La società sosteneva che il nuovo regolamento, che aveva elevato la soglia a 200.000 euro, fosse immediatamente applicabile anche al triennio comprendente il 2006.

La Commissione tributaria provinciale di Catania aveva confermato l'imposta ma annullato le sanzioni, ritenendo che la pubblicazione del nuovo regolamento alla fine del 2006, quando il termine per la dichiarazione di quell'anno non era ancora scaduto, avesse generato dubbi interpretativi sui limiti temporali del triennio. La Commissione regionale aveva respinto l'appello dell'Ufficio, osservando che la sanzione va disapplicata quando la determinazione dell'imposta richiede argomentazioni complesse e incerte. L'Agenzia ha proposto ricorso con un motivo; la società è rimasta intimata.

4. MOTIVI DI RICORSO

Con l'unico motivo l'Agenzia denuncia la violazione dell'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, anche in relazione all'art. 2697 c.c. e all'art. 15 della legge regionale: gli stessi giudici di merito avevano riconosciuto che il regolamento del 2001 si applicava ai trienni fino al 2006 e che la nuova soglia operava dal 1° gennaio 2007, sicché nessuna delle situazioni in cui è configurabile un'incertezza oggettiva ricorreva nel caso. Il momento di presentazione della dichiarazione è irrilevante ai fini della concessione dell'aiuto, che si riferisce al periodo d'imposta, e il regolamento del 2006 calcola espressamente la soglia sugli esercizi finanziari: la prima annualità alla quale si applica il limite di 200.000 euro è il 2007.

5. DECISIONE

Il motivo è fondato. La Corte richiama la nozione di incertezza normativa oggettiva come situazione che si crea nella normazione per effetto di tutti i formanti del diritto, caratterizzata dall'impossibilità, accertata dal giudice, di individuare con sicurezza e univocamente la norma applicabile al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto; la distingue dall'ignoranza incolpevole del diritto, che l'art. 6 del d.lgs. n. 472 del 1997 considera come figura autonoma, e ne riserva l'accertamento al giudice. Ripercorre gli indici elaborati dalla giurisprudenza, fra i quali la difficoltà di

individuare le disposizioni o di determinarne il significato, la mancanza o la contraddittorietà delle informazioni e della prassi amministrativa, l'assenza di precedenti o il contrasto fra orientamenti, l'adozione di norme interpretative, e precisa che l'insicurezza va riferita al giudice, non al contribuente né all'Ufficio, restando irrilevante l'incertezza soggettiva derivante dall'erronea interpretazione della normativa o dei fatti (Cass. n. 23845 del 2016; n. 22244 del 2024; n. 15144 del 2025).

L'unico indice valorizzato dal giudice d'appello, la pendenza del termine dichiarativo per il 2006 al momento dell'entrata in vigore del nuovo limite, non è pertinente: il regolamento (CE) n. 1998/2006 entra in vigore il giorno successivo alla pubblicazione ma si applica dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2013, e il considerando 18 chiarisce che il periodo di validità del regolamento del 2001 termina il 31 dicembre 2006; i considerando 8 e 9 riferiscono la soglia agli esercizi finanziari utilizzati a scopi fiscali dall'impresa. La Corte enuncia il principio di diritto riportato nella massima, cassa la sentenza e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia per un nuovo esame e per le spese.

6. QUADRO NORMATIVO

L'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997 esclude la punibilità dell'autore della violazione determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce; l'art. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992 attribuisce al giudice tributario il potere di dichiarare non applicabili le sanzioni nella stessa situazione, e l'art. 10, comma 3, dello Statuto del contribuente esclude l'irrogazione delle sanzioni quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria. Il tributo resta dovuto: l'esimente opera solo sulle sanzioni, e nel caso deciso la debenza dell'IRAP non era più in discussione, perché l'appello dell'Ufficio riguardava le sole sanzioni.

Il punto di diritto unionale era lineare. L'esenzione regionale siciliana opera come aiuto di Stato nei limiti del regime de minimis, che il regolamento del 2001 fissava in 100.000 euro su tre anni e il regolamento del 2006 ha elevato a 200.000 euro dal 2007. La pronuncia non attribuisce rilievo al fatto che la dichiarazione per il 2006 sia stata presentata quando il nuovo regolamento era già in vigore: ciò che conta è il periodo al quale l'aiuto si riferisce, e il legislatore europeo aveva stabilito espressamente che fino al 31 dicembre 2006 valesse la soglia precedente.

7. ORIENTAMENTO GIURISPRUDENZIALE

La decisione si colloca in una linea costante della sezione tributaria, che interpreta l'esimente in senso restrittivo e ne richiede l'accertamento sulla base di fatti indice specifici, distinguendola dall'ignoranza incolpevole e dall'errore interpretativo (Cass. n. 8656 del 2026; n. 17337 del 2026). Sullo stesso profilo temporale delle soglie de minimis la Corte aveva già escluso l'incertezza quando i regolamenti europei fissano chiaramente la decorrenza delle modifiche ai limiti degli aiuti, precisando che la fruizione di un'agevolazione non spettante incide sulla base imponibile e non è una violazione meramente formale (Cass. n. 22730 del 2026); sull'agevolazione IRAP siciliana ha chiarito che il superamento della soglia esclude l'aiuto per intero, non operando come franchigia, e che la verifica va condotta sul triennio mobile (Cass. n. 5752 del 2026). L'ordinanza di ottobre consolida quindi un indirizzo già espresso nel 2026, e lo formalizza come principio di diritto.

Sul piano processuale restano due avvertenze, che la pronuncia non affronta ma che ne condizionano l'uso. L'esimente non è rilevabile d'ufficio e va domandata tempestivamente dal contribuente (Cass. n. 16642 del 2026), anche se il giudice può ritenerla compresa nella contestazione della sanzione formulata nel ricorso introduttivo (Cass. n. 14027 del 2026); e la Corte la riconosce quando la disciplina si articola in prescrizioni il cui coordinamento è oggettivamente difficoltoso per l'equivocità del contenuto (Cass. n. 15613 del 2026). Per il difensore l'indicazione è precisa: la richiesta di disapplicazione deve indicare quali indici ricorrono, fra quelli elaborati dalla giurisprudenza, e

dimostrare che il dubbio sarebbe rimasto anche all'esito di un'interpretazione corretta; la complessità della materia o la buona fede del contribuente, da sole, non bastano. Per l'Ufficio, la pronuncia conferma che l'impugnazione è fondata quando il giudice di merito motiva l'esimente con indici generici o non pertinenti.

Pubblicato il 29 ottobre 2026 · Simmaco Riccio

Il commento espone la decisione e il relativo contesto giurisprudenziale a fini informativi; non costituisce parere professionale né sostituisce la valutazione della fattispecie concreta.