

Obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria

di [Nicola Monfreda](#)

Pubblicato il 26 Maggio 2012

quando la norma è incerta le sanzioni tributarie non sono applicabili!!

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 4031 del 14 marzo 2012, è tornata sull'annosa questione delle obiettive condizioni di incertezza sulla portata applicativa delle disposizioni tributarie affermando che, in caso di grave incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della disciplina, il giudice tributario non ha il potere di annullare d'ufficio le sanzioni comminate dall'ente impositore: ai fini della disapplicazione, è necessario che il contribuente provi che le disposizioni siano effettivamente equivoche e che la presunta ambiguità normativa derivi da elementi positivi di confusione.

La richiamata statuizione giurisdizionale ha avuto ad oggetto il ricorso presentato da una società contro l'avviso di accertamento, ai fini dell'Ici, emesso da un Comune ed inerente una presunta maggiore imposizione conseguente all'erroneo accatastamento di beni di proprietà della società ricorrente.

La Corte di Cassazione, nell'esaminare la controversia *de qua*, ha ribadito che l'inapplicabilità delle sanzioni amministrative tributarie, prevista, in particolare, dall'articolo 8 del Dlgs 546/1992, dal comma 2 dell'articolo 6 del Dlgs 472/1997 e dal comma 3 dell'articolo 10 dello Statuto del contribuente di cui al Dlgs 212/2000, è subordinata all'esistenza di obiettive condizioni di incertezza, che deve ritenersi sussistente quando la norma, della cui portata e applicazione si tratti, *“si articoli in una pluralità di prescrizioni il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione”*. *Ex pluribus*, a detta della Suprema Corte, grava sul contribuente l'onere di addurre la ricorrenza e l'esistenza di tali elementi di confusione, di modo che *“va escluso che il giudice tributario di merito debba decidere d'ufficio l'applicabilità dell'esimente, né, per conseguenza, che sia ammissibile una censura avente ad oggetto la mancata pronuncia d'ufficio sul punto”* (Cassazione, sentenze 22890/2006 e 7502/2009).

L'orientamento interpretativo dianzi citato consente di cogliere l'occasione per analizzare il concetto di *“obiettive condizioni di incertezza”* della portata applicativa delle disposizioni tributarie. Come è ben noto, infatti, il diritto tributario rappresenta il comparto normativo caratterizzato dai maggiori elementi di incertezza, quali ad esempio l'eccessiva e frenetica produzione di leggi, regolamenti, circolari e risoluzioni, oltre al mancato coordinamento dei

connessi orientamenti amministrativi; a quanto sopra deve aggiungersi la presenza di non uniformi orientamenti giurisprudenziali e la insita difficoltà della normativa fiscale ad adattarsi tempestivamente alle non stabili soluzioni applicative che si concretizzano nelle pratiche finanziarie e commerciali. Infatti, la stessa Corte Costituzionale, con la sentenza n. 392 del 16 novembre 1993, ha ribadito espressamente la difficoltà di comprensione della normativa tributaria alla luce della estrema instabilità e mutevolezza caratterizzanti tale settore, troppo spesso connotato da un difetto endemico di coordinamento ed organicità¹.

Conscio di tali problematiche il legislatore fiscale ha codificato da tempo specifiche disposizioni, aventi una funzione scusante e, quindi, impeditiva dell'applicazione delle relative sanzioni, in presenza di situazioni di obiettiva incertezza sulla portata applicativa della normativa fiscale. Soprattutto nell'ambito dell'applicazione delle penalità di carattere amministrativo, infatti, sono da tempo conosciuti i problemi che si manifestano sul piano della concreta configurabilità della colpevolezza a seguito dell'inadempimento degli obblighi fiscali in conseguenza di interpretazioni normative non condivise dall'Amministrazione.

1. Per quanto riguarda le disposizioni processuali tributarie, già con l'articolo 39-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, introdotto dal D.P.R. 3 novembre 1981 n. 739, e poi con **l'articolo 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546**, si attribuisce agli organi giurisdizionali tributari il potere-dovere di disapplicare le sanzioni non penali, relative a tutti i tributi rientranti nella competenza delle Commissioni Tributarie, nel momento in cui sussistono obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo delle disposizioni fiscali alle quali si riferisce la violazione. Le sentenze della Corte di Cassazione n. 2979 del 10 aprile 1990, n. 7154 del 6 luglio 1990, n. 6951 del 23 giugno del 1993, n. 6256 del 11 marzo 1994, n. 2820 del 11 gennaio 1995, nella vigenza dall'articolo 39-*bis*, ora sostituito dall'articolo 8 del decreto legislativo 546 del '92, hanno riconosciuto la rilevanza d'ufficio di tale esimente, poiché in tal caso non può essere applicato il principio del *nec ultra petita*. La circolare n. 98/E del 23 aprile 1986 del Ministero delle Finanze afferma che: *“l'incertezza interpretativa può essere rilevata dal giudice anche se non adita in giudizio dal contribuente”*.
2. Con riferimento al sistema sanzionatorio amministrativo, **l'articolo 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472** individua opportunamente una serie di *“cause di non punibilità”*, le quali escludono automaticamente, ed a seconda dei casi, la responsabilità o la punibilità dell'autore quando la violazione della normativa tributaria è dovuta a : errore sul fatto, quando l'errore non sia determinato da colpa (comma 1)²; obiettive condizioni di incertezza sulla portata dell'ambito applicativo delle disposizioni, nonché all'indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli della dichiarazione e per il pagamento (comma 2); mancato pagamento per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi (comma 3); ignoranza inevitabile della legge tributaria (comma 4)³; forza maggiore (comma 5). Il decreto legislativo n. 203 del '98 ha espressamente previsto come causa di non punibilità le rilevazioni contabili effettuate rispettando la continuità dei valori di bilancio e dei criteri contabili; le valutazioni effettuate in ossequio a corretti criteri di stima; le violazioni che,

pur derivando da valutazioni estimative imprecise, presentano uno scostamento inferiore al 5%⁴. L'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo 26 gennaio 2001 n. 32, ha introdotto, inoltre, il comma 5 bis, in cui si dispone: *“non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo”*. Tale norma si inserisce nella oramai consolidata politica del legislatore fiscale finalizzata a recuperare, sia nel campo amministrativo, come testimonia l'articolo 10, comma terzo, dello Statuto dei diritti del contribuente (in seguito oggetto di più ampia analisi), sia nel campo penale, come testimonia la struttura principale di illecito di evento di danno effettivo dell'evasione, tipica del decreto legislativo n. 74 del 2000, un ruolo di maggiore incisività ed un maggiore significato repressivo della sanzione verso quei comportamenti che, nel concreto, sono idonei a pregiudicare o a porre effettivamente in pericolo l'interesse fiscale. L'art. 6 dianzi richiamato, pertanto, estende la potestà di disapplicazione delle sanzioni, in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono le violazioni, non solo al giudice tributario ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. n. 546/92, ma anche all'Amministrazione Finanziaria e al giudice ordinario. A tal proposito, infatti, la Circolare del Ministero delle Finanze –(CIR) n.180 E del 10 luglio 1998 sottolinea che: *“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 e al giudice ordinario (anche fuori dai casi nei quali questi opera come giudice dell'impugnazione nell'ambito del processo speciale tributario) e con riferimento a fattispecie ulteriori rispetto a quelle in precedenza contemplate. Esprime quindi una disciplina generale ed organica della materia capace di sostituirsi a tutte le disposizioni previgenti (art. 15 delle Disposizioni sulla legge in generale)”*⁵.

3. Con riferimento al sistema sanzionatorio penal-tributario, **il D.Lgs. n. 74/2000 dispone all'art.15**, rubricato *“Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie”*, che: *“Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione.”* La portata dell'errore di diritto nell'attuale ordinamento penale tributario assume, quindi, profili del tutto innovativi e di particolare rilevanza alla luce delle profonde modifiche alle quali è stato soggetto tale comparto normativo. L'articolo 15, in primo luogo, dispone che le violazioni delle norme tributarie, dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione, non danno luogo a fatti punibili; in seguito precisa che tale regola vale soltanto al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, riguardante l'errore sul fatto determinato da errore su legge extra penale. Il contribuente che ignori di essere soggetto all'obbligo di presentazione della dichiarazione, dovrebbe rientrare nella disciplina dell'articolo 15, in quanto detto obbligo attiene al fondamento penalistico del divieto, integrando l'intero precetto; se l'errore riguarda i termini e le modalità di presentazione della dichiarazione, poiché viene coinvolto solo un elemento normativo e

non il precetto penale, si ricade nell'ambito applicativo dell'articolo 47, terzo comma, codice penale. La Circolare del Ministero delle Finanze - (CIR) n. 154 E del 4 agosto 2000 afferma in merito che: *“La disposizione... opera al di fuori dei casi di esclusione della punibilità per effetto dell'articolo 47, terzo comma del codice penale (errore di fatto), è in linea con l'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, oggetto di interpretazione da parte di questo Ministero, naturalmente ai soli fini dell'applicazione della sanzione amministrativa, nel contesto della circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, cui gli uffici potranno fare utile riferimento. Si evidenzia che nei casi in cui gli uffici ritengano motivatamente non applicabile la sanzione amministrativa, in applicazione del citato articolo 6 del D.Lgs. n. 472 del 1997, devono, per coerenza, astenersi dal comunicare notizia di reato al giudice penale.”* La Relazione governativa al decreto precisa che: *“L'articolo riprende la disposizione in tema di violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie già dettata dall'articolo 1, comma 2, dello schema preliminare (e che trova il suo precedente nell'articolo 8 del decreto-legge n. 429 del 1982), modificandone i contenuti sulla base dei suggerimenti della Commissione giustizia del Senato. L'enunciato normativo viene anzitutto allineato a quello dell'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo n. 472 del 1997: si prevede, cioè, che non diano luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione. In secondo luogo, poi, viene inserita la clausola di riserva “al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale”, intesa a chiarire che la disposizione è destinata ad operare in ambito distinto ed ulteriore rispetto alla generale regola codicistica in tema di errore su legge extrapenale, e cioè nei casi in cui le norme tributarie vengono a partecipare della natura di legge penale, in quanto integrative del precetto sanzionato. “ L'articolo 15 non opera quando le disposizioni fiscali non sono implicitamente o esplicitamente incorporate o richiamate quali elementi di fatto in una legge penale, nei quali casi trova applicazione il terzo comma dell'articolo 47 del codice penale; secondo quanto analizzato in precedenza (paragrafo 1.1.), mentre l'errore sulla legge diversa da quella penale, appunto non richiamata né incorporata nella norma penale, esclude la punibilità se ha cagionato un errore sul fatto che costituisce il reato, l'errore sul precetto (causato anche da una falsa rappresentazione della legge extra penale), ai sensi dell'articolo 5 del codice penale, oggetto di intervento manipolativo da parte della Suprema Corte, è scusabile solo ove sia inevitabile.*

4. Con riferimento al principio di tutela della buona fede del contribuente e di collaborazione, **ai sensi dell'art.2 dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212/2000):**

- le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionarne l'oggetto nel titolo; la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute;

- le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima;
- i richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio;
- le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato.

Alla luce delle considerazioni *de quibus*, è facile intuire che la certezza delle norme di diritto è *conditio sine qua non* per l'effettiva realizzazione di un rapporto tra il contribuente ed il Fisco improntato alla collaborazione e alla buona fede. Pertanto, solo rispettando tale criterio di produzione normativa, l'A.F. potrà legittimamente pretendere che il contribuente, perfettamente a conoscenza dell'insieme degli obblighi tributari esistenti, adempia agli stessi. Infatti, ai sensi del **comma 2 dell'articolo 10 della Legge n. 212/2000**, non sono irrogate sanzioni nè richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione Finanziaria, ancorchè successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa. **L'art. 10 c. 3 prevede, altresì**, che 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 ragione di tutto quanto in precedenza rappresentato, appare evidente l'importanza del concetto di "obiettiva condizione di incertezza" sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria. In riferimento all'articolo 8 del decreto legislativo n. 546/92 la circolare ministeriale n. 98/E del 23 aprile 1996 ritiene che: *"deve trattarsi di incertezza oggettiva- come, ad esempio, nei casi di divergenze di contenuto tra atti ufficiali dell'amministrazione-non anche di incertezza derivante da condizioni soggettive del ricorrente"*. Il ministero, attraverso la Circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, ha chiarito la portata dalla previsione in esame precisando 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."*

In merito alla portata dell'esimente dell'obiettiva incertezza sono individuabili in dottrina due principali e distinti orientamenti; il primo, definito "oggettivistico", ritiene necessario che l'incertezza sia generale, concreta, riscontrabile e ben determinata, in modo che ogni soggetto, nel momento di applicazione della norma, sia costretto a riconoscerne l'impossibilità di una spedita comprensione oltre alla difficoltà di trarre dalla stessa utili indicazioni circa la propria sfera applicativa. Il giudice deve limitarsi a verificare l'esistenza di un nesso di causalità diretto ed immediato tra tale carattere di incertezza e la violazione realizzata, in conseguenza di una valutazione avente ad oggetto esclusivamente la norma, al fine di stabilire se questa possa essere definita di incerta portata ed applicazione. Il secondo orientamento, definito "soggettivistico", ritiene che non si può prescindere da una adeguata tutela della buona fede del singolo e dell'affidamento dello stesso circa un'interpretazione considerata verosimile; l'accertamento della condizione di obiettiva incertezza della norma fiscale, quindi, dovrebbe tener conto anche delle particolari condizioni soggettive personali che possano aver viziato il procedimento di formazione della comprensione della disposizione violata.

Sia da parte della dottrina che della giurisprudenza sono stati profusi sforzi tesi all'individuazione di criteri che consentano di individuare la condizione di obiettiva incertezza della norma tributaria. Dall'analisi delle principali trattazioni esistenti sul punto⁶, possono essere individuate le seguenti situazioni: esistenza di precedenti pronunce giurisprudenziali in contrasto fra loro o che siano favorevoli al comportamento del contribuente, ovvero in contrasto con l'orientamento formulato, per il medesimo oggetto, dall'amministrazione finanziaria; orientamenti amministrativi poco chiari, contraddittori o fra loro in contrasto ovvero inesistenza di orientamenti ed indicazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria; riconoscimento dell'incertezza della norma interpretata da parte del legislatore attraverso una norma di interpretazione autentica; dubbi interpretativi in merito a novità legislative; formulazione ambigua, equivoca o comunque contraddittoria della norma ovvero norme in contrasto tra loro; conformità del comportamento del contribuente alle circolari dell'amministrazione ovvero alle indicazioni fornite da quest'ultima; opinioni dottrinali in contrasto o favorevoli alla soluzione adottata dal contribuente; mutamenti d'indirizzo dell'amministrazione rispetto a posizioni precedentemente espresse. Alcune importanti statuizioni giurisdizionali hanno individuato determinati casi specifici ritenuti idonei ad impedire l'applicazione delle sanzioni amministrative alle violazioni conseguenti a situazioni di obiettiva incertezza normativa.

Le sentenze della Cassazione, sez. trib., 20 maggio 2002, n. 17515 e n. 13482 del 30 ottobre 2001, oltre alla sentenza n. 2136 della Commissione tributaria centrale, Sezioni Unite, 11 febbraio 1976, hanno ritenuto sussistente la condizione di non applicabilità della sanzione amministrativa per obiettiva condizione di incertezza in presenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, i quali valgono, dunque, al fine di escludere l'applicazione della sanzione non penale conseguente alla violazione commessa dal contribuente. La sentenza della Commissione tributaria centrale, sez. XXIV, 25 marzo 1981, n. 1169 e la sentenza n. 4060 del 30 aprile 1992 della sez. XXVI del medesimo organo, hanno riconosciuto sussistente tale condizione in presenza di comportamenti, atti o interpretazioni contraddittorie dell'Amministrazione Finanziaria. Ulteriore condizione è individuabile nella sopravvenuta emanazione di modifiche normative necessarie per superare un pregresso stato di incertezza come evidenziato dalla sentenza n. 7463, 11 novembre 1991 della Commissione tributaria

centrale.

Tale condizione è stata, inoltre, riconosciuta nel caso dell'emanazione di nuove disposizioni particolarmente complesse a modifica di una differente e pregressa regolamentazione dalla **sentenza n. 8054, del 12 settembre 1984 della Commissione tributaria centrale, sez.XVI**. La giurisprudenza in alcuni casi ha abbracciato un'impostazione di tipo soggettivistica, dando rilevanza anche alle condizioni personali dell'agente (ad esempio **le sentenze n.281 del 14 gennaio 1989 e n. 3922 del 28 febbraio 1992 della Commissione tributaria centrale**); in altri casi ha quasi del tutto escluso ogni rilevanza alle difficoltà soggettive del contribuente nell'attività di comprensione e di applicazione delle disposizioni violate, abbracciando un'impostazione oggettivistica (ad esempio **le sentenze del 21 febbraio, n.1298, e del 27 maggio 1983 della Corte di Cassazione**). In conclusione si ritiene utile fare riferimento alle considerazioni contenute nella **sentenza n. 11233 del 23 agosto 2001, Cass.Civ.,Sez.V**: *"in tema di sanzioni amministrative per violazione delle norme tributarie, pur dovendosi escludere che ad integrare un'obiettivo incertezza sulla portata di una norma sia sufficiente di per sé una sua formulazione letterale in modo non assolutamente chiaro ovvero l'assenza nell'esegesi della medesima di un orientamento giurisprudenziale, al quale il destinatario del precetto possa conformare la propria condotta (ed infatti è in ogni caso onere dello stesso la ricerca dell'interpretazione più conforme alla lettera ed alla ratio legislativa), l'errore assume sicuramente rilievo, al fine della dichiarazione di non applicabilità delle sanzioni non penali previste delle leggi tributarie, quando la disciplina normativa si articoli in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto derivante da elementi positivi di confusione"*.

24 maggio 2012

Nicola Monfreda e Fabrizio Stella

1 POLLARI N.-LORIA F., *Dirittopunitivo e processuale tributario*, Laurus Robuffo 2003, citando INGROSSO, *Diritto, sistema e giustizia tributaria*, in *Rass.Trib.*, 1990,1,174, sottolinea che *"il caos normativo del segmento ordinamentale di interesse, però, trova pure una sua ulteriore giustificazione nel fatto che diritto tributario si trova stretto da una parte dalle esigenze dell'economia e dall'altra dalle pressioni della politica"*.

2 La Circolare del Ministero delle Finanze - (CIR) n. 180 E del 10 luglio 1998, sul punto precisa che: *"Il comma 1 prende in considerazione l'errore sul fatto, che si verifica quando il soggetto ritiene di tenere un comportamento diverso da quello vietato dalla norma sanzionatoria: reputa, ad esempio, di redigere una dichiarazione di successione completa e fedele in quanto ignora l'esistenza di determinati beni nell'asse ereditario. Rispetto ad esso, e quindi alla falsa rappresentazione della realtà che interviene nel processo formativo della volontà dell'agente, l'art. 6, comma 1, esclude la responsabilità quando l'errore non è determinato da colpa. Il fattore discriminante è quindi costituito dalla*

causa dell'errore medesimo. Se esso dipende da imprudenza, negligenza o imperizia, non rileva ai fini dell'esclusione della responsabilità, ma se il trasgressore ha osservato la normale diligenza nella ricostruzione della realtà, l'errore in cui è incorso esclude la colpa richiesta dal precedente articolo 5. Per contro - si ribadisce - l'errore evitabile con l'uso dell'ordinaria diligenza, quella cioè che si può ragionevolmente pretendere dal soggetto agente, non influisce sulla punibilità".

3 La Circolare del Ministero delle Finanze - (CIR) n. 180 E del 10 luglio 1998, sul punto precisa che: *"Anche il comma 4, che stabilisce il principio per il quale l'ignoranza della legge tributaria non ha rilevanza a meno che si tratti di ignoranza inevitabile, disciplina una particolare ipotesi di errore di diritto richiamando, nella materia, il principio fissato nell'art. 5 del codice penale, tenendo però conto del principio risultante dalla sentenza 24 marzo 1988 n. 364 della Corte costituzionale. L'ignoranza inevitabile della legge si risolve infatti in errore di diritto e la norma esprime l'ipotesi estrema nella quale -al di fuori dei casi considerati nel comma 2, già esaminati - siffatto errore rileva ai fini delle sanzioni tributarie. Presupposto dell'ignoranza inevitabile è tuttavia, in conformità al pacifico orientamento giurisprudenziale formatosi a proposito dell'art. 5 del codice penale, che nessun rimprovero, neppur di leggerezza, possa esser mosso all'autore della violazione per aver egli fatto tutto il possibile per uniformarsi alla legge".*

4 POLLARI N.-LORIA F., *Dirittopunitivo e processuale tributario*, Laurus Robuffo 2003, pag. 132, ritiene che tale integrazione al primo comma *"è dipesa dalla voluntas legis di evitare la punibilità verso quelle fattispecie in cui l'accertamento della colposità dell'errore è impresa pressoché impossibile, potendo condurre a risultati differenziati ed opinabili in ragione della intrinseca difficoltà degli apprezzamenti demandati al contribuente nonché del margine di approssimazione connaturato alle stime in quanto tali"*.

5 LOGOZZO, *L'obiettivo incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari*, in *Rass. Trib.*, n. 4/1998, pp.975 e ss., ritiene che: *"la mancata rilevazione delle condizioni di obiettiva incertezza ad opera direttamente dell'amministrazione finanziaria, può essere oggetto di contestazione da parte del contribuente in sede giurisdizionale, nel qual caso, comunque, verrebbe in considerazione, non tanto la specifica disposizione del decreto-legislativo 472, bensì il potere-dovere di disapplicazione demandato al giudice tributario dalla normativa sul contenzioso"*.

6 In particolare ci si riferisce a SCREPANTI S., in *Diritto penale tributario*, a cura di MUSCO E., terza edizione, Giuffrè editore, Milano, 2002, pag. 346, il quale a sua volta richiama CARTONI, *L'errore interpretativo nel nuovo diritto penale tributario*, in *il fisco* n. 19/2000, pag. 6467; CARBONE, *Tutela dell'affidamento della buona fede*, in CARBONE-SCREPANTI, *Statuto dei diritti del contribuente*, Roma, 2000, pagina 135.