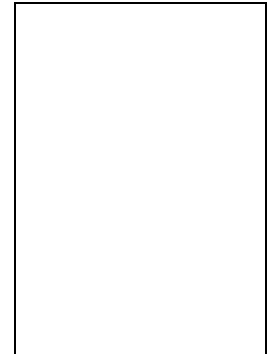


Civile Ord. Sez. 5 Num. 26923 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: BORDON GIANLUCA
Data pubblicazione: 15/10/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 3668/2022 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (c.f. 06363391001), in persona del
Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
Generale dello Stato

-ricorrente-

contro

G.I.P.A. sas di Incognito Luca Angela & C. in liquidazione

-intimata-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della
Sicilia, n. 7188/2021, depositata il 10/8/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 25/9/2026
dal Consigliere Gianluca Bordon.

FATTI DI CAUSA

1. G.I.P.A. sas di Incognito Luca Angela & C. in liquidazione
riceveva un avviso di accertamento per il recupero a tassazione della
somma di euro 64.880,00, a titolo Irap per l'anno di imposta 2006,
oltre sanzioni e interessi. L'Agenzia delle entrate non riconosceva

l'agevolazione prevista dall'art. 15 della legge regionale Sicilia n. 21 del 2003, che prevedeva l'esenzione Irap per alcune imprese residenti in Sicilia nel quadriennio 2004-08. L'agevolazione era stata ritenuta incompatibile dalla Commissione europea con la normativa unionale in tema di concorrenza, rimanendo fruibile solo nei limiti dei regolamenti *de minimis*. Avendo la società usufruito di agevolazioni per l'importo complessivo di euro 142.913,00, era stato superato il limite di euro 100.000,00 stabilito dal regolamento (CE) n. 69/2001. La società riteneva invece che il nuovo regolamento (CE) n. 1998/2006, che aveva elevato la soglia a euro 200.000,00, fosse immediatamente esecutivo e che la nuova soglia avrebbe dovuto riguardare il triennio comprendente l'esercizio nel quale era stato elevato il limite.

2. Con la sentenza n. 2931/2015 la CTP di Catania confermava la debenza dell'Irap ma annullava le sanzioni. Il giudice riteneva:

- che, ai fini dell'applicazione della nuova soglia di euro 200.000,00, assumesse rilievo l'esercizio finanziario in cui era applicabile il nuovo regolamento e non la data di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2006. La soglia è riferibile a un periodo di tre esercizi finanziari, prendendo in considerazione l'annualità in cui era entrato in vigore il nuovo limite;

- che la pubblicazione del regolamento (CE) n. 1998/2006 nella GUUE in data 27/12/2006 poteva aver generato parecchi dubbi interpretativi sui limiti temporali del triennio da considerare, con particolare riferimento all'esercizio finanziario 2006, per il quale, al momento di entrata in vigore della disciplina, non era ancora scaduto il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. Sussistevano pertanto i presupposti per la disapplicazione della sanzione, non potendosi punire l'autore della violazione a causa delle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e ambito di applicazione della nuova disciplina.

3. La CTR della Sicilia con la sentenza n. 7188/2022 rigettava l'appello dell'Ufficio che aveva contestato l'annullamento della sanzione. Richiamata l'argomentazione della CTP, il giudice regionale evidenziava che la sanzione va disapplicata ove la definizione dell'imposta richieda complesse e incerte argomentazioni.

4. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso affidato un motivo mentre la contribuente, nonostante la notifica del 27/1/2022 al difensore domiciliatario, è rimasta intimata.

5. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. La sentenza impugnata è stata depositata il 10/8/2022 sicché il ricorso per cassazione, notificato il 27/1/2022, è stato presentato nel rispetto del termine lungo semestrale previsto dall'art. 327 c.p.c., anche senza necessità di conteggiare la sospensione dei termini processuali dal 1° al 31 agosto nel periodo feriale stabilita dall'art. 1 legge n. 742 del 1969.

2. Con l'unico motivo, rubricato «violazione e falsa applicazione dell'art. 6, comma 2, D.Lgs 472/1997, anche in combinato disposto con l'art. 2697 c.c., nonché, ove occorrer possa, dell'art. 15 LR Sicilia n. 21 del 2003, ex art. 360, n. 3, c.p.c.», l'Agenzia delle entrate deduce che correttamente il giudice aveva confermato che il regime *de minimis* fissato dal Reg. (CE) n. 69/2001 dovesse trovare applicazione per i trienni sino al 2006 mentre l'innalzamento del limite stabilito dal Reg. (CE) n. 1998/2006 opera a partire dal 1° gennaio 2007. Nonostante non ricorresse alcuna delle ipotesi in cui è configurabile una circostanza di obiettiva incertezza, il giudice aveva tuttavia disapplicato la sanzione. Ai fini della concessione dell'aiuto di Stato il momento di presentazione della dichiarazione non assume rilevanza, avendone il periodo di imposta in sé considerato. Il nuovo regolamento prevede espressamente che la soglia debba essere calcolata in tre esercizi finanziari, così chiarendo

che il limite temporale è costituito dall'annualità finanziaria. La prima annualità a cui è riferibile il limite di euro 200.000,00 è l'anno di imposta 2007, con relativa dichiarazione presentata nel 2008, e non l'anno di imposta 2006, che ricade ancora nell'ambito di applicazione del primo regolamento. Non sussistevano condizioni oggettive di insuperabile incertezza.

3. Il motivo è fondato.

3.1 Per la giurisprudenza di questa Corte (Cass. 12301/2017, Cass. 10313/2019 e Cass. 32082/2019) per "incertezza normativa oggettiva tributaria" deve intendersi la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, di individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie. L'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto, come emerge dall'art. 6 d.lgs. n. 472 del 1997 che distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza -pur ricollegandovi i medesimi effetti- e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla amministrazione. L'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato di ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria. In via esemplificativa, indici da accertare con un procedimento interpretativo corretto possono consistere: 1) nella difficoltà di 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. L'insicurezza ed equivocità vanno riferite non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata, né all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere - dovere di accertare la ragionevolezza di un determinata interpretazione (Cass. 4522/2013, Cass. 23845/2016, Cass. 3108/2019 e 22244/2024), restando irrilevante l'incertezza soggettiva, derivante dall'ignoranza incolpevole del diritto o dall'erronea interpretazione della normativa o dei fatti di causa (Cass. 15144/2025).

3.2 Nel confermare la decisione di primo grado, il giudice di appello ha ritenuto che i dubbi interpretativi fossero evidenti riguardo all'esercizio finanziario 2006, per il quale al momento di entrata in vigore del nuovo limite non era ancora scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione. L'unico fatto indice di un'incertezza normativa oggettiva individuato dal giudice di merito non appare pertinente perché l'art. 6 del regolamento (CE) n. 1998/2006 dispone esplicitamente, quanto al periodo di validità, dopo aver precisato che l'entrata in vigore avviene il giorno successivo alla pubblicazione sulla GUUE, che esso si applichi dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2013. Nel diciottesimo considerando viene indicato che il periodo di validità del regolamento (CE) n.

69/2001 termina il 31 dicembre 2006 mentre il nuovo regolamento diventa applicabile dal 1° gennaio 2007. Per l'ottavo e il nono considerando, come regola generale, gli aiuti che non superino nell'arco di tre anni la nuova soglia di euro 200.000,00 non incidono sugli scambi tra Stati membri e/o non falsano né minacciano di falsare la concorrenza e a tale fine gli anni da prendere in considerazione sono gli esercizi finanziari utilizzati a scopi fiscali dall'impresa. Il momento di presentazione della dichiarazione per l'anno 2006 non può porre un dubbio interpretativo perché il periodo di validità del regolamento (CE) n. 69/2001 terminava il 31 dicembre 2006 per espressa scelta del legislatore unionale e quindi ricomprendeva il periodo di imposta 2006. Deve conclusivamente riaffermarsi, il seguente principio di diritto: «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 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. Tale 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. Ne consegue che 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».

8. Il ricorso deve essere accolto. La sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità a norma degli

artt. 385, terzo comma, seconda parte, c.p.c. e 62, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, il 25/9/2026

la Presidente

Maria Luisa De Rosa