



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

n. 628/2025 R.G.

Cron.

Rep.

A.C. 28 novembre 2025

Composta dagli Illustri Signori Magistrati:

dott. Giuseppe FUOCHI TINARELLI	- Presidente -
dott. Lucio LUCIOTTI	- Consigliere -
dott. Giacomo Maria NONNO	- Consigliere -
dott. Gianluca GRASSO	- Consigliere -
dott. Francesco GRAZIANO	- Consigliere Rel./Est. -

OGGETTO:
Imposte Dirette
e IVA -
Accertamento -
Sanzioni.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso (iscritto al n. 628/2025 R.G.) proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (Codice Fiscale: 06363391001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (Codice Fiscale: 80224030587) e domiciliata presso l'indirizzo p.e.c. di quest'ultima;

- ricorrente -

contro

██████████ (Codice Fiscale: ██████████),
rappresentata e difesa all'avv. ██████████ (Codice Fiscale: ██████████)
██████████ ed elettivamente domiciliata presso l'indirizzo p.e.c. di
quest'ultimo;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Puglia n. 2590/23/2024, pubblicata il 12 luglio 2024;

udita la relazione della causa svolta, nella camera di consiglio del 28 novembre 2025, dal Consigliere relatore dott. Francesco Graziano;

FATTI DI CAUSA



1.- In punto di fatto e limitando l'esposizione alle sole circostanze rilevanti in questa sede, si osserva che la controversia concerne l'avviso di accertamento n. [REDACTED], relativo all'anno d'imposta 2014, notificato il 9 maggio 2018 a [REDACTED] in qualità di socia della società [REDACTED] di [REDACTED] & C. S.a.s., nella quale la predetta contribuente deteneva una quota di partecipazione del 40% (quaranta per cento).

L'amministrazione finanziaria, con l'avviso di accertamento n. [REDACTED] emesso nei confronti della predetta società, accertò, per l'anno d'imposta 2014, un reddito d'impresa di €. 21.046,00 (euro ventunomilaquarantasei/00), rilevante ai fini IRAP e IVA. Di conseguenza, con l'avviso di accertamento n. [REDACTED] rilevante ai fini IRPEF e Addizionali, Comunale e Regionale, imputò alla contribuente [REDACTED] ai sensi dell'articolo 5 d.P.R. n. 917 del 1986 (cd. TUIR), il reddito di partecipazione di €. 8.418,00 (euro ottomilaquattrocentodiciotto/00), pari al 40% (quaranta per cento) di quello accertato nei confronti della società.

L'accertamento n. [REDACTED] notificato alla società era scaturito, a sua volta, da una verifica della Guardia di Finanza all'esito della quale, il 10 luglio 2017, venne redatto apposito processo verbale di constatazione.

La Guardia di Finanza, nel corso dell'attività ispettiva, constatò che la società non aveva correttamente applicato l'IVA in relazione alle prestazioni di servizio connesse al trasporto di passeggeri a scopo turistico.

L'amministrazione finanziaria, poi, valutando criticamente la documentazione contabile acquisita durante la verifica, riscontrò che la società aveva emesso il primo documento fiscale il 28 giugno 2014 e l'ultimo il 22 agosto 2014, che aveva acquistato carburante per €. 5.892,00 (euro cinquemilaottocentonovantadue/00) - sia prima del 12 luglio 2013 sia dopo il 19 settembre 2013 - e che aveva sostenuto costi per il personale fino al mese di ottobre 2014. Pertanto, considerato che il carburante acquistato nel periodo in cui non erano stati emessi documenti fiscali



corrispondeva al 28,86% (ventotto virgola ottantasei per cento) di quello acquistato per tutta la stagione [€. 20.410,00 (euro ventimilaquattrocentodieci/00)] e rilevata dai modelli 770 la presenza di 3 (tre) dipendenti fino al 10 ottobre 2014, l'Agenzia delle Entrate ritenne che la società avesse svolto o continuato a svolgere la propria attività anche nei periodi per i quali non aveva dichiarato ricavi.

Accertò, quindi, maggiori ricavi per € 22.434,00 (euro ventidue milaquattrocentotrentaquattro/00).

2.- La contribuente [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] impugnò l'avviso di accertamento notificatole in qualità di socia della società [REDACTED] di [REDACTED] & C. S.a.s. nella quale ella deteneva una quota del 40% (quaranta per cento) del capitale sociale.

La CTP di Lecce accolse parzialmente il ricorso della contribuente.

In particolare, il giudice di primo grado dichiarò legittimo il recupero dell'IVA con aliquota ordinaria, mentre confermò solo in parte il maggior reddito d'impresa rilevante ai fini delle imposte dirette e annullò del tutto le sanzioni amministrative.

Con riguardo a queste ultime, infatti, la CTP di Lecce, accogliendo il ricorso della contribuente, affermò che dovevano essere *«riconosciute le condizioni di obiettiva incertezza, sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria (Dpr 633/1972, Tabella A, parte Terza, n.127), invocate dalla ricorrente, per la non immediatamente agevole interpretazione della disciplina di settore, come comprovano gli orientamenti difformi espressi da questa stessa Commissione in ordine al regime dell'Iva applicabile in fattispecie similari, indicati in ricorso. Pertanto, in linea con quanto previsto dall'art. 8 D.Lgs.546/1992, vanno dichiarate non applicabili le sanzioni irrogate.»*.

3.- Avverso tale sentenza ha proposto appello principale l'Agenzia delle Entrate, deducendone l'erroneità, nella parte relativa ai costi per carburante, ritenuti dal primo giudice non rilevanti ai fini della ricostruzione dei maggiori ricavi e nella parte in cui l'impugnata pronuncia aveva escluso l'operatività delle sanzioni.



La contribuente [REDACTED] ha chiesto il rigetto del gravame e, spiegando appello incidentale, in parziale riforma dell'impugnata sentenza, ha domandato l'accoglimento integrale del ricorso proposto in primo grado.

Con la sentenza impugnata è stato parzialmente accolto l'appello principale e respinto quello incidentale.

La CGT-2 Puglia, per quanto di rilievo in questa sede, ha così motivato: «3. L'impugnata sentenza ha giudicato non convincente la tesi della ricorrente riguardo alla cessazione dell'attività dopo il 22/08/2014, ma ha tuttavia ritenuto che i significativi acquisti di carburante per € 4.570,35 - effettuati a partire dal 24/08/2014 e fino al 18/09/2014 - dovessero essere considerati per l'importo corrispondente come maggiori ricavi a titolo di semplici costi non inerenti, e non ai fini del calcolo dei ricavi secondo il procedimento utilizzato dall'Ufficio nell'avviso di accertamento. Senonché, tale ricostruzione urta con un dato di comune esperienza, rappresentato dalla presenza di significativo flusso turistico in [REDACTED] durante il mese di agosto, nonché (seppure in minor misura) nella prima metà del mese di settembre. Peraltro, l'impugnata pronuncia ha confermato, ai fini del calcolo dei maggiori ricavi, l'acquisto di carburante effettuato in data 23.8.2014, ma non anche quello effettuato nei giorni successivi, vale a dire dal 24 al 30 agosto 2014, nonché quelli effettuati sino al 18.9.2014. Ebbene, tale ricostruzione deve ritenersi eccentrica, non essendo spiegate le ragioni per le quali l'attività turistica sia cessata ex abrupto il 24 agosto 2014, vale a dire in un periodo di (ancora) alta affluenza turistica sulle coste del [REDACTED]. Parimenti non convince la tesi di parte appellata, secondo cui il carburante in esame sarebbe servito per alimentare un autocarro. Ciò in quanto, sotto un primo profilo, il quantitativo di carburante in esame non è compatibile con l'utilizzo per trazione di un solo autocarro. In secondo luogo, l'assunto di parte ricorrente non risulta provato, e per tali ragioni non può essere accolto. Per tali ragioni, in difetto di ulteriori elementi, non presenti nel caso di specie, reputa il Collegio provata l'attività ulteriore svolta dalla società verificata dal 24 agosto 2014



e sino al 18.9.2014. Ne discende, in riforma dell'impugnata sentenza, il rigetto del relativo motivo di gravame proposto dalla ricorrente [REDACTED] in primo grado. 4. Naturalmente, l'accoglimento, in parte qua, dell'appello principale implica - per ovvie e speculari ragioni di simmetria giuridica - il rigetto di quello incidentale proposto dalla [REDACTED] 5. È invece infondato l'ulteriore motivo di gravame principale, con il quale si censura la sentenza appellata nella parte in cui essa ha escluso la debenza delle sanzioni. Sul punto, il Collegio condivide la ricostruzione operata dal giudice di prime cure, secondo cui la sussunzione dell'attività svolta dalla società verificata all'interno del contratto di trasporto, ovvero di contratto avente causa concreta di svago e/o di svolgimento di attività turistica, costituiva opera di non agevole individuazione. Per tali ragioni, ricorrevano senz'altro condizioni di obiettiva incertezza che, ai sensi dell'art. 6 co. 2 d. lgs. n. 472/97, giustificavano la non irrogazione delle sanzioni.».

4.- Avverso la menzionata sentenza d'appello, l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo.

5.- La contribuente [REDACTED] resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.- Con l'unico motivo, l'amministrazione finanziaria ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 8 d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 6 d.lgs. n. 472 del 1997.

In sintesi, l'Agenzia delle Entrate sostiene che la Corte di merito avrebbe annullato le sanzioni irrogate nell'atto impugnato senza indicare quali fossero, nella specie, gli elementi valevoli a dimostrare la situazione di incertezza normativa obiettiva, secondo l'elaborazione dalla giurisprudenza di legittimità.

2.- La censura è fondata.

Ed invero, come più volte chiarito dalla giurisprudenza di questa Corte regolatrice, «In tema di sanzioni amministrative tributarie, l'incertezza normativa oggettiva - che deve essere distinta dalla ignoranza incolpevole del diritto, come si evince dall'art. 6 del d.lgs. n. 472 del 1997 - è



caratterizzata dalla impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile e può essere desunta da alcuni "indici", quali, ad esempio: 1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente.» (Cass. civ., Sez. 5, ordinanza n. 15452 del 13 giugno 2018; Cass. civ., Sez. T, sentenza n. 9360 del 5 aprile 2023).

Riguardo, poi, alla prospettiva verso la quale indirizzare gli indici rivelatori fattuali eventualmente emergenti, questa Corte ha chiarito altresì che *«In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, sussiste incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria ai sensi dell'art. 10 della l. n. 212 del 2000 e dell'art. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992, quando è ravvisabile una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita, non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata e neppure all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione.»* (Cass. civ., Sez. 5, ordinanza n. 3108 del 1° febbraio 2019; cfr., altresì, Cass. civ., Sez. 5, sentenza n. 24670 del 28 novembre 2007, la quale ha chiarito come tale



verifica sia censurabile in sede di legittimità per violazione di legge, non implicando un giudizio di fatto, riservato all'esclusiva competenza del giudice di merito, ma una questione di diritto, nei limiti in cui la stessa risulti proposta in riferimento a fatti già accertati e categorizzati nel giudizio di merito).

Peraltro, questa Corte regolatrice è ripetutamente intervenuta a definire l'ambito di non debenza delle sanzioni, chiarendo che: a) 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, d'individuare con sicurezza e univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie; b) 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 dall'amministrazione; c) l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria (cfr., in tal senso ed "*ex permultis*", Cass. civ., Sez. 5, ordinanza n. 10314 del 12 aprile 2019; Cass. civ., Sez. 5, sentenza n. 13076 del 24 giugno 2015; Cass. civ., Sez. 6-5, ordinanza n. 4394 del 24 febbraio 2014; Cass. civ., Sez. 5, sentenza n. 3113 del 12 febbraio 2014; Cass. civ., Sez. 5, sentenza n. 24670 del 28 novembre 2007).

L'essenza del fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva si può dunque rilevare attraverso una serie di fatti indice (quelli già sopra menzionati) che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore



indicativo. 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 (Cass. civ., Sez. 6-5, ordinanza n. 4169 del 19 febbraio 2020).

Peraltro, questa Corte ha precisato che *«In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, il contribuente ha l'onere di allegare la ricorrenza degli elementi che giustificano l'esenzione per incertezza normativa oggettiva, che ricorre nell'ipotesi di incertezza inevitabile sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della disposizione tributaria, anche all'esito del procedimento di interpretazione della stessa da parte del giudice»* (Cass. civ., Sez. 5, ordinanza n. 18718 del 13 luglio 2018; Cass. civ., Sez. 5, n. 34087 del 10 dicembre 2019).

Nella specie, com'è agevole desumere dalla lettura e disamina del paragrafo contrassegnato dal numero "5." della motivazione della sentenza impugnata, la Corte di merito non ha fatto riferimento alla sussistenza di alcuno dei menzionati indici, essendosi limitata ad affermare - peraltro in maniera alquanto apodittica - che *«la sussunzione dell'attività svolta dalla società verificata all'interno del contratto di trasporto, ovvero di contratto avente causa concreta di svago e/o di svolgimento di attività turistica, costituiva opera di non agevole individuazione»*. In tal senso, dunque, essa non si è attenuta al consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in materia. E ciò vieppiù laddove si consideri come la riconducibilità dell'attività esercitata (dall'impresa societaria alla quale la contribuente aveva partecipato) nel paradigma del trasporto di passeggeri con finalità ricreativa e di svago, oltre che turistica, caratterizzato tuttavia dalla



prestazione di una serie di servizi aggiuntivi (soste per il bagno in mare, aperitivi e/o spuntini, musica e descrizioni dei siti), costituisse elemento di fatto che emergeva ampiamente già dal p.v.c. della Guardia di Finanza datato 10 luglio 2017 (cfr., all'uopo, l'ampio stralcio dell'atto impositivo emesso a carico della società e riportato e trascritto a pag. 3 del controricorso della contribuente).

In tale ottica, dunque, nemmeno può assumere rilevanza alcuna il disposto dell'art. 36-bis d.l. n. 50 del 2022, giacché quest'ultimo, pur essendo norma di interpretazione autentica, espressamente stabilisce che le disposizioni dell'art. 10, comma 1, n. 14), d.P.R. n. 633 del 1973 vanno interpretate nel senso che il regime di favore ai fini dell'IVA (mediante esenzione ed aliquote ridotte) ivi previsto, si applica *«anche quando le prestazioni ivi richiamate siano effettuate per finalità turistico-ricreative»*, ma *«sempre che le stesse abbiano ad oggetto esclusivamente il servizio di trasporto di persone e non comprendano la fornitura di ulteriori servizi»*.

3.- In conclusione, dalle considerazioni finora sviluppate deriva, ai sensi dell'art. 384, comma 2, c.p.c., la cassazione della sentenza impugnata, con conseguente rinvio della causa alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, la quale procederà a un nuovo esame della controversia uniformandosi ai principi di diritto sopra richiamati e provvedendo, altresì, a statuire sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte Suprema di cassazione

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, anche per la pronuncia sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, in data 28 novembre 2025.

Il Presidente
Giuseppe Fuochi Tinarelli

