

“Legittimo affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione”

Università LUISS Guido Carli di Roma, 19 dicembre 2012

1.- Il principio di collaborazione e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria. 2.- L'affidamento negli atti interpretativi dell'amministrazione finanziaria. 3.- L'affidamento in atti o comportamenti erranei o fuorvianti dell'amministrazione. 4.- Le informazioni “non ufficiali” provenienti dall'amministrazione finanziaria. 5.- Il problema dell'esigibilità del tributo in ipotesi di affidamento del contribuente negli atti interpretativi o in precise determinazioni dell'amministrazione finanziaria. 6.- Lo sviluppo della tematica del legittimo affidamento nel diritto dell'Unione Europea. 7.- Considerazioni conclusive.

1.- Il principio di collaborazione e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria.

La tematica in esame è di grande attualità, in quanto in ambito fiscale si avverte sempre più l'esigenza di migliorare il rapporto tra contribuente e amministrazione pubblica, tant'è che la *tax compliance*, modello di strategia fiscale fondato sull'adempimento spontaneo dell'obbligo contributivo, attuabile tramite un elevato grado di collaborazione e “fiducia”, rappresenta oggi uno degli obiettivi istituzionali e irrinunciabili a cui è improntata l'azione dell'amministrazione finanziaria.

In tale ottica si inserisce il problema del rapporto di collaborazione e buona fede tra contribuente e amministrazione finanziaria, che consiste nel verificare se quest'ultima debba esercitare i propri poteri in base al principio generale di buona fede, senza tradire quella situazione soggettiva di fiducia (affidamento) ingenerata nei contribuenti con le sue determinazioni.

Il principio di buona fede (da intendersi in senso “oggettivo”), secondo la felice sintesi contenuta nella più approfondita ricostruzione riferita al diritto amministrativo, esprime:

- 1) l'obbligo di correttezza, in forza del quale l'amministrazione deve comportarsi con lealtà e trasparenza, guidando e facilitando l'adempimento dei doveri da parte dei privati;
- 2) l'obbligo di *non venire contra factum proprium*, cioè di comportarsi in modo coerente e non contraddittorio al proprio precedente orientamento.

Il principio di buona fede oggettiva, desumibile dai principi costituzionali di imparzialità e buon andamento di cui all'art. 97 Cost. e di solidarietà di cui all'art. 2 Cost., trova quindi la sua massima concretizzazione nella tutela dell'affidamento del contribuente, il quale può legittimamente confidare nel fatto che l'amministrazione finanziaria si comporti con correttezza e coerenza, osservando le sue precedenti determinazioni.

La giurisprudenza costituzionale, sia pur con riguardo alle leggi di interpretazione autentica, ha riconosciuto tra i principi costituzionali non scritti quello del legittimo affidamento da parte dei contribuenti nella certezza dell'ordinamento giuridico.

Lo Statuto dei diritti del contribuente ha quindi qualificato la buona fede come principio generale al quale amministrazione e contribuente devono ispirarsi nell'attuazione del rapporto tributario mediante un costante rapporto di collaborazione, in specie nella fase istruttoria. Inoltre lo Statuto ha introdotto la nuova scusante dell'affidamento: *"Non sono irrogate sanzioni, né richiesti moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima"* (art. 10, secondo comma, Statuto, L. n. 212/2000).

La situazione dell'affidamento riposto dal contribuente negli atti "ufficiali" dell'amministrazione finanziaria, alla luce di quanto sopra esposto, deve ricomprendersi nell'ambito della buona fede oggettiva, che assume un duplice

profilo: a) da una parte, si risolve in una clausola generale che impone la correttezza dell'agire della pubblica amministrazione, e quindi qualifica la sua azione come quella di un soggetto teso alla soddisfazione di fini pubblici; b) dall'altra, determina il legittimo affidamento da parte del contribuente sul significato di una certa situazione giuridica secondo l'ottica dell'amministrazione.

In ipotesi di questo tipo, l'autorevolezza della fonte che ha emanato l'atto amministrativo o fornito l'informazione e, ancor di più, la sua istituzionale collocazione nell'ordinamento costituiscono le ragioni dell'affidamento del contribuente. In altre parole, nell'affidamento, in senso tecnico, il paradigma di riferimento è costituito dall'attività interpretativa dell'amministrazione, che può essere causa di errore da parte del contribuente.

In questa prospettiva, l'elemento scusante viene ad incentrarsi non su un mero dato psicologico, l'errore di valutazione del singolo, ma sul dato oggettivo dell'affidamento, che diviene legittimo in quanto riposto in atti interpretativi o, comunque, in atti formali provenienti dall'autorità a cui è attribuita la potestà di imposizione.

Se così è, il contribuente diviene titolare di una legittima pretesa di comportarsi come l'ordinamento, tramite i suoi organi competenti, gli suggerisce, a prescindere dai suoi convincimenti circa la corretta interpretazione della legge.

L'affidamento rappresenta una situazione giuridica soggettiva che è preliminare ed autonoma rispetto al principio di buona fede, anche se la sua tutela si incentra proprio sull'esistenza di tale principio.

Esso rappresenta quindi un criterio normativo di errata conoscenza della legge, la cui *ratio* va ravvisata nella provenienza delle indicazioni da parte dell'organo a cui compete il controllo degli adempimenti fiscali.

L'informazione erronea fornita dall'amministrazione finanziaria è condizione sufficiente per l'applicazione della scusante, che comporta la non irrogabilità

delle sanzioni, amministrative e penali, il venir meno dell'obbligazione risarcitoria (interessi moratori) e, in talune ipotesi, di cui si dirà ampiamente nel prosieguo, determina la inesigibilità del tributo stesso.

2.- L'affidamento negli atti interpretativi dell'amministrazione finanziaria.

Tra le informazioni qualificate meritevoli di affidamento hanno primaria importanza quelle fornite dall'amministrazione finanziaria mediante le circolari e, più in generale, mediante atti interpretativi (risoluzioni, note, normali, comunicati stampa, *etc.*), che contengono indicazioni e direttive circa l'interpretazione delle disposizioni che disciplinano l'attuazione del rapporto tributario.

E' nota la particolare attenzione riservata dalla dottrina e dalla giurisprudenza a questa categoria di atti, i quali, si sostiene pacificamente, hanno efficacia circoscritta all'interno della sfera operativa dell'amministrazione e rispondono all'esigenza di coordinare, indirizzare e uniformare l'azione impositiva degli uffici periferici.

Questi tendono a considerare le circolari come fonte effettiva della disciplina dei rapporti tributari, trascurando generalmente di prendere in considerazione i testi di legge; cosicché, può accadere che l'eventuale contraddittorio con il contribuente sia basato non sull'interpretazione della legge, ma su questioni che concernono il significato che la stessa circolare attribuisce ad una determinata fattispecie giuridica.

In materia tributaria, le circolari assumono una rilevanza che va ben al di là di quella che viene loro usualmente attribuita (atto meramente interno all'amministrazione). Tali atti, sia pur indirettamente, manifestano una rilevanza esterna che investe i privati, giacché gli uffici fiscali, sulla base di essi, emanano provvedimenti destinati ad incidere sulla sfera patrimoniale del contribuente.

Questa rilevanza esterna delle circolari interpretative è oggi riconosciuta e valorizzata dallo Statuto dei diritti del contribuente, che, da una parte, prevede che l'amministrazione, in adempimento del dovere di informazione, "deve portare a conoscenza dei contribuenti, tempestivamente e con mezzi idonei, tutte le circolari e risoluzioni da essa emanate" (art. 5, Statuto), e, dall'altra, tutela l'affidamento riposto dal contribuente nell'interpretazione erronea di fonte pubblica, escludendo sanzioni ed interessi moratori.

Proprio il fondamento normativo del dovere dell'amministrazione di informare i contribuenti consente di qualificare la circolare quale strumento privilegiato di conoscenza del significato delle disposizioni tributarie.

Ne deriva che gli atti volti ad esprimere direttive ed istruzioni interpretative posseggono una doppia funzione, che si manifesta sia su un piano di efficacia diretta nei confronti dell'amministrazione, sia su un piano di efficacia riflessa nei confronti dei contribuenti.

Il problema che interessa è quindi quello di verificare gli effetti che si producono in capo al contribuente che si sia conformato alla predetta interpretazione quando questa sia *contra legem*.

Le indicazioni, sia pure *contra legem*, dell'amministrazione, in quanto provenienti dall'autorità titolare della potestà impositiva, sono tali da indurre in errore il contribuente in ordine alla corretta applicazione della legge tributaria e indurre in esso una situazione di affidamento legittimo.

L'affidamento del contribuente ha per oggetto lo stato di fiducia sulla correttezza dell'interpretazione fornita dalla finanza rispetto ad una determinata vicenda impositiva.

La precisa indicazione interpretativa dell'amministrazione è idonea a generare, per la sua provenienza dall'organo destinatario delle norme tributarie, una sorta di "errore collettivo", qualora si riveli *contra legem*.

In tal caso, l'interpretazione del testo normativo operata dall'amministrazione non rileva come regola di comportamento vincolante, ma come fatto costitutivo del dovere dell'amministrazione di non irrogare le sanzioni e di non applicare gli interessi moratori.

In buona sostanza, la presenza di una circolare "interpretativa" o, comunque, di un atto dell'amministrazione, che, difformemente al dato normativo, richiede un certo comportamento, è circostanza sufficiente a giustificare non solo l'erronea valutazione giuridica, ma anche l'ignoranza della stessa legge in quanto causata da un fattore esterno all'agente, oggettivamente apprezzabile. Insomma, se è scusabile l'erronea applicazione della legge dovuta all'obiettiva incertezza della normativa, *a fortiori* deve ritenersi scusabile la mancata o erronea conoscenza della legge determinata dagli organi deputati a controllarne l'applicazione da parte dei privati.

Il principio dell'affidamento potrà essere invocato dagli interessati che hanno assunto comportamenti o eseguito adempimenti in conformità alle interpretazioni della legge fornite dall'amministrazione, e ciò anche nell'ipotesi di mutamento d'orientamento.

L'amministrazione è libera di modificare la propria opinione interpretativa in ordine ad una determinata fattispecie giuridica, ma il comportamento conforme del contribuente all'interpretazione revocata vale ad escludere sanzioni ed interessi.

3.- L'affidamento in atti o comportamenti erronei o fuorvianti dell'amministrazione.

Il problema della tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente si pone anche con riguardo ad atti di diversa natura, distinti da quelli "interpretativi", ed a comportamenti erronei o fuorvianti dell'amministrazione finanziaria.

Ci si riferisce alle fattispecie scusanti considerate dallo Statuto (art. 10, comma 2, L. n. 212/2000), che vengono integrate quando il contribuente:

- si sia conformato ad indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificati o revocati;
- abbia adottato un comportamento a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori della stessa amministrazione.

In presenza di queste fattispecie, profondamente diverse tra loro in ordine ai presupposti, opera la scusante dell'affidamento, che, come si è visto, comporta che non possono essere irrogate sanzioni, amministrative e penali, né richiesti interessi moratori.

Quanto alla prima fattispecie, il termine "atti" deve essere inteso in senso estensivo, tale da ricomprendere sia gli atti generali che quelli indirizzati al singolo (salva l'ipotesi, di cui si dirà nel seguito, degli atti destinati ad un singolo contribuente con cui l'amministrazione riconosca formalmente l'assenza, in tutto o in parte, del presupposto impositivo, in relazione ai quali l'indagine si sposta sulla inesigibilità del tributo).

Si pensi ad esempio ai casi di dilazione del pagamento, quando l'ufficio abbia errato nella determinazione dei termini della rateazione, o alle ipotesi in cui nell'atto impositivo vengano indicate modalità e termini diversi da quelli di legge per effettuare il versamento, ovvero ai casi di indeterminatezza delle richieste di informazione o dei modelli per le dichiarazioni tributarie o della modulistica per effettuare il pagamento delle imposte.

Come accade per gli atti interpretativi, si verifica una situazione di affidamento generata dalla determinazione o dall'informazione dell'amministrazione, con la conseguenza che l'atto *contra legem* posto in essere dal contribuente non può importare la sua punibilità in forza del principio di buona fede e legittimo affidamento.

Più complessa, per la mancanza di un atto formale dell'amministrazione, è la fattispecie dell'affidamento riposto in una "situazione di fatto" consistente in un errore, in un ritardo, in un'omissione da parte della stessa amministrazione, che abbia comportato il comportamento erroneo del contribuente.

Il fatto ascrivibile all'amministrazione, per essere fonte di scusa, deve costituire la causa della condotta illecita, nel senso che deve essere riscontrabile un nesso di causalità diretta tra il "fatto", riferibile al caso concreto, ed il comportamento del contribuente.

Per quanto concerne le "situazioni di fatto" (errori, ritardi od omissioni), pare difficile configurare sul piano pratico un errore dell'amministrazione che non si manifesti in un atto esternamente noto.

Particolare rilievo rivestono, invece, le fattispecie di ritardo o di omissione. Qui la tutela del comportamento in buona fede non è connessa ad un affidamento suscitato da una precedente attività, ma da una "inattività" dell'amministrazione, che, nei casi di "omissione", potrebbe essere ricondotta al fenomeno della c.d. tolleranza amministrativa. Questa può essere definita come lo stato di inerzia dell'amministrazione finanziaria rispetto ad un inadempimento degli obblighi fiscali da parte del contribuente.

E' pur vero che su di un piano fattuale la c.d. tolleranza può provocare un affidamento da parte del contribuente in ordine ad un certo modo di applicazione o di non applicazione della singola norma tributaria; tuttavia, si potrebbe obiettare che la posizione "silente" dell'amministrazione non assume valore analogo al dato positivo "ufficiale", oggettivamente non riscontrabile, cui è subordinata la scusabilità del comportamento del contribuente.

In linea generale, la parificazione tra inattività e pronuncia formale dell'amministrazione è considerata inammissibile nell'ambito del diritto amministrativo e del diritto penale.

Lo Statuto del contribuente, invece, attribuisce rilievo alla fattispecie della “inattività” dell’amministrazione. Questa è da intendersi, in senso tecnico, come manifestazione (tacita, concludente) di una scelta determinata; è il comportamento inerte che sembra poter essere interpretato come una precisa determinazione dell’amministrazione rispetto al caso concreto.

Possono prospettarsi, quindi, delle particolari ipotesi in cui l’inattività dell’amministrazione può suscitare nel contribuente la convinzione che il suo operare fiscale sia legittimo. Ciò avviene nel caso, ad esempio, di ritardata risposta ad una istanza di agevolazione fiscale, ovvero quando l’amministrazione abbia “controllato” nei confronti del singolo contribuente una determinata fattispecie imponibile senza emanare alcun atto impositivo, né rilevare alcuna violazione.

Il fenomeno della tolleranza potrebbe anche essere esaminato sotto il profilo della parità di trattamento, che sembrerebbe violata quando l’amministrazione, inerte nell’esercitare il potere d’imposizione rispetto ad una determinata fattispecie, procede poi nei confronti di singoli contribuenti ad “accertamenti imprevedibili”.

L’operatività del principio di buona fede non può non riconoscersi nelle situazioni descritte: l’inattività dell’amministrazione produce una “aspettativa legittima”. Sussistendo certe condizioni, l’inerzia può tradursi in un “dato positivo”, che, a ragione, il contribuente può intendere come precisa indicazione a cui adeguare il proprio comportamento fiscale.

In conclusione, lo Statuto dei diritti del contribuente attribuisce efficacia scusante a tutti gli atti e comportamenti di diversa natura con cui l’amministrazione finanziaria, creando una situazione di legittimo affidamento, induce il contribuente alla violazione degli obblighi fiscali.

4.- Le informazioni “non ufficiali” provenienti dall’amministrazione finanziaria.

Nel quadro di quelli che abbiamo qualificato come elementi positivi oggettivamente idonei a scusare l’errore del contribuente, è dubbio se possano essere inseriti le indicazioni, i chiarimenti, i pareri orali, ecc. espressi da singoli funzionari dell’amministrazione in maniera non “ufficiale”.

Si pensi, in particolare, al fenomeno, relevantissimo nella pratica, delle informazioni assunte dai contribuenti presso gli uffici finanziari e, comunque, nelle forme (servizio telefonico, telematico, videoconferenze, ecc.) in cui si esplica la c.d. attività di consulenza e di assistenza giuridica dell’amministrazione.

Cosa succede nel caso in cui il contribuente, conformandosi all’indicazione espressa dal singolo funzionario, commetta un illecito fiscale? E’ evidente che sul piano della giustizia sostanziale la violazione del contribuente non dovrebbe essere sanzionabile. Ma a parte i profili processuali della vicenda in ordine alla prova della informazione illegittima, resa per di più oralmente (profili non di poco conto se si tiene presente l’inammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario), le “opinioni” dei funzionari dovrebbero valere come “opinioni personali”, nulla di più.

Mancano le caratteristiche oggettive (atto formale) o soggettive (provenienza dell’atto da un organo abilitato ad emanarlo) idonee a dare “ufficialità” alla presa di posizione dell’amministrazione.

Considerata la provenienza da persona esperta, le informazioni di cui si discute, possono essere, tuttalpiù, accostate ai “pareri” espressi dai consulenti, anche se, mancando l’atto formale, non si vede come possano essere fatte valere nel giudizio tributario. È onere del contribuente procurarsi una prova scritta documentale delle informazioni ricevute, giacché ciò consentirebbe la tutela di cui all’art. 10, secondo comma, dello Statuto.

In altri termini, l'informazione erronea data "oralmente" dagli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria non sembra possa essere oggettivamente apprezzata quale fonte di scusa, in quanto non si è in presenza di una manifestazione formale riferibile alla stessa amministrazione.

Del resto, la Corte di Cassazione ha chiarito che non c'è tutela del legittimo affidamento nelle ipotesi in cui "i funzionari si siano limitati a fornire generiche informazioni sul regime fiscale ai fini della semplificazione del processo burocratico senza influire sul processo decisionale del contribuente" (Cass., Sez. trib., 29 agosto 2007, n. 18218).

Non bisogna, comunque, enfatizzare la situazione in questione: l'informazione fornita dai funzionari si basa comunemente sulle circolari o istruzioni diramate dagli organi superiori, che, essendo atti formali, costituiscono "elementi positivi qualificati" idonei a rendere applicabile la scusante dell'affidamento.

5.- Il problema dell'esigibilità del tributo in ipotesi di affidamento del contribuente in precise determinazioni dell'amministrazione finanziaria.

Il problema più delicato da affrontare è se nell'ipotesi di affidamento da parte del contribuente nelle indicazioni fornite dall'amministrazione finanziaria, con riguardo ad atti di carattere personale contenenti precise determinazioni, alla non irrogabilità delle sanzioni tributarie si accompagni anche la non applicazione del tributo.

La previsione del principio di buona fede come principio generale che governa il rapporto tra contribuente e amministrazione (art. 10, comma 1, Statuto), potrebbe costituire un "argomento forte" per affermare:

- a) che l'amministrazione debba astenersi dall'emanare atti d'imposizione con riguardo a fattispecie che un atto specifico emesso in precedenza non ritiene imponibili;

b) che quando l'amministrazione muta orientamento in ordine all'applicazione di una norma nel caso concreto e, quindi, ritiene tassabili fattispecie che, in precedenza, aveva ritenuto non tassabili, il nuovo indirizzo debba valere solo per il futuro.

La regola della buona fede oggettiva si risolve essenzialmente in questo: "non si deve profittare dell'errore del contribuente causato dall'azione dell'amministrazione finanziaria".

Il quesito che prende le mosse da tale postulato è il seguente: il "non profittarsi" esclude, come si è visto, la sola irrogazione delle sanzioni o si estende anche alla non debenza dell'imposta?

Rispetto alla seconda tesi, si è sostenuto che essa finisce col collidere con la previsione espressa dall'art. 10, comma 2, dello Statuto, che, nell'escludere solo sanzioni ed interessi, sembra sottendere una precisa opzione legislativa di prevalenza dei principi di legalità e capacità contributiva rispetto ad altri interessi costituzionalmente garantiti, quale quello dell'affidamento.

E' imprescindibile qui il riferimento alla natura dell'obbligazione tributaria come obbligazione legale. E' la legge tributaria, che, in virtù degli artt. 23 e 53 Cost., stabilisce il presupposto e la quantificazione del concorso alla spesa pubblica, che disciplina gli obblighi che incombono ai privati ed i poteri attribuiti all'amministrazione per l'attuazione delle imposte.

Si è pertanto sostenuto che nel nostro ordinamento è prevista una tutela parziale dell'affidamento, limitata all'aspetto punitivo e a quello risarcitorio.

Difatti, il citato art. 10, comma 2, dello Statuto prevede nell'ipotesi di affidamento del contribuente nelle "indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate", ovvero in un comportamento negligente della stessa amministrazione l'inapplicabilità delle sanzioni e l'impossibilità di richiedere gli interessi moratori.

Rispetto ad una fattispecie così chiara, si è sostenuto che il suo silenzio in ordine alla applicabilità o meno del tributo sottenda una espressa scelta del legislatore circa la “tutela parziale” all’affidamento, così che l’ambito di applicazione del principio in parola viene limitato dalla legge alle sanzioni e agli interessi moratori, mentre è ininfluenza ai fini della esigibilità del tributo.

Tuttavia, accanto alla teoria della “tutela parziale” si è andata consolidando negli ultimi anni la diversa teoria della “tutela piena” dell’affidamento legittimo, cui è conseguita – ad opera del diritto vivente – l’espansione dell’ambito di applicazione del principio anche con riguardo alla esigibilità del tributo.

In dottrina si è sostenuto, a tal proposito, che se il contribuente, facendo affidamento su determinati atti o comportamenti dell’amministrazione, sia incorso in errore, egli è tenuto a pagare comunque sempre il tributo ma avrebbe diritto al risarcimento del danno in concreto subito. Si affermerebbe, quindi, il ricorso all’azione di responsabilità extracontrattuale dell’amministrazione per i danni patrimoniali eventualmente causati al contribuente.

Il tipo di tutela sarebbe quello della responsabilità civile da affidamento ai sensi dell’art. 2043 cod. civ., in cui l’illecito sarebbe concretizzato dal fatto che l’amministrazione finanziaria si renderebbe responsabile della diffusione presso i contribuenti di informazioni a rilevanza economica che, rivelandosi infondate, provocano un danno ingiusto ai soggetti che si siano affidati, condizionando le loro scelte ed il loro comportamento.

Non rivelerebbe dunque, in quest’ottica, la disponibilità o l’indisponibilità dell’obbligazione tributaria, bensì la responsabilità dell’amministrazione nei confronti di un determinato contribuente, dato che l’erronea interpretazione fornita e poi revocata dall’amministrazione potrebbe indurre lo stesso a porre in essere operazioni economiche che, altrimenti, non avrebbe posto in essere.

Si deve tuttavia considerare che, data l'oggettiva incertezza interpretativa di gran parte delle disposizioni tributarie, questa risulta evidentemente complessa anche per gli organi amministrativi medesimi.

Pertanto, potrebbe spesso mancare, nel caso di mutamento interpretativo *in peius* da parte dell'amministrazione finanziaria, l'elemento della colpa, se non sostenendo la tesi secondo cui la colpa è *in re ipsa* in quanto l'informazione inesatta proviene da un soggetto professionale.

Accanto alla tutela risarcitoria, in un'ottica di tutela piena del legittimo affidamento appare assai più adeguata la tesi adeguatrice dell'art. 10 dello Statuto fornita dalla giurisprudenza di legittimità, sulla scorta della dottrina tributaria, che estende la tutela dell'affidamento legittimo sino ad affermare l'inesigibilità del tributo.

Ed infatti, secondo l'orientamento prevalente della Suprema Corte di Cassazione, seguito dalla giurisprudenza di merito, laddove sussista un grado particolarmente intenso e qualificato di affidamento del contribuente nelle determinazioni assunte dall'amministrazione finanziaria, ingenerato da specifici atti formali in ordine al presupposto del tributo, esso conduce non solo alla inapplicabilità di sanzioni amministrative e interessi (ai sensi dell'art. 10, comma 2, L. n. 212/2000), ma rende altresì inesigibile la stessa imposta richiesta successivamente dall'amministrazione finanziaria.

In tale prospettiva, l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria cede il passo al riconoscimento, effettuato dall'amministrazione finanziaria, della non imponibilità, poi successivamente disconosciuta dalla stessa amministrazione, capace di fondare un affidamento legittimo di una intensità tale da precludere all'amministrazione di emanare successivi atti impositivi aventi contenuto difforme rispetto alle precedenti determinazioni rese con riguardo a casi specifici e concreti.

Manifesto di tale orientamento è la sentenza della Corte di Cassazione n. 17576/2002, nella quale sono individuati espressamente i presupposti idonei ad integrare una situazione di legittimo affidamento del contribuente:

- a) un'attività dell'Amministrazione finanziaria tale da determinare una situazione di apparente legittimità e coerenza dell'attività stessa in senso favorevole al contribuente;
- b) la conformazione in buona fede (in senso soggettivo) – l' "affidamento", appunto – da parte di quest'ultimo alla situazione giuridica "appartenete", purché nel contesto di una condotta dello stesso ("buona fede" in senso soggettivo) – anteriore, contemporanea e successiva all'attività dell'Amministrazione – connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del generale dovere di correttezza gravante sul medesimo (affidamento legittimo);
- c) l'eventuale presenza di circostanze specifiche nel caso concreto e rilevanti, idonee, cioè, a costituire altrettanti indici della sussistenza o dell'insussistenza dei predetti presupposti, quale ad esempio il fluire del tempo e quindi del "consolidamento" della situazione giuridica soggettiva favorevole al contribuente.

I presupposti indicati dalla Corte sono del tutto condivisibili perché tengono conto sia degli elementi oggettivi che di quelli soggettivi, che caratterizzano una situazione di legittimo affidamento del contribuente.

La sentenza in esame, oltre a chiarire i presupposti dell'affidamento legittimo, è fondamentale in quanto in essa viene definitivamente sancito che il principio di collaborazione e buona fede è un principio generale, ed è pertanto dotato di *"un'attitudine ad integrare la regula juris di una serie indeterminata di casi concreti, nei quali sia possibile individuare, secondo le circostanze e i suoi tratti essenziali; sicché, le predette, esplicite ipotesi di cui all'art. 10, comma 2, non possono che considerarsi meramente esemplificative, ovvero, specifiche*

espressioni del principio stesso, relative a casi ritenuti dal legislatore maggiormente frequenti». «Possono pertanto darsi dei casi» – prosegue la Cassazione – “in cui, accertata la sussistenza dei presupposti dell’affidamento del contribuente, ne consegue necessariamente, come rilevato esattamente da una parte della dottrina, non soltanto l’inapplicabilità di sanzioni e/o interessi moratori, bensì l’inesigibilità tout court della prestazione tributaria» (cfr. Cass., Sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, confermata da Cass., Sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080; Cass. Sez. trib., 6 ottobre 2006, n. 21513).

E’ evidente la novità rappresentata dalla sentenza in parola, nella quale si stabilisce che laddove, in un caso concreto, si riconosca una intensità dell’affidamento determinata da specifici atti formali dell’amministrazione finanziaria, anche il tributo si rende inesigibile, in forza della diretta applicazione del principio di buona fede, che prevale su ogni altro principio e regola.

Tale orientamento è stato nuovamente confermato con la sentenza n. 18218 del 5 giugno 2007, nella quale la Suprema Corte ha avuto modo di statuire: *“Questa Corte di Cassazione in plurime occasioni (dopo la fondamentale Cass. n. 17576/2002 ..., da ultimo Cass. n. 21513/2006 ...), ha avuto modo di precisare che il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall’art. 10, comma 1, dello Statuto trovando origine anche nella Costituzione, e precisamente negli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, espressamente richiamati dall’art. 1, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello stato di diritto.*

La sua previsione è dunque espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, radicati nel diritto e nell’ordinamento tributario anche prima dell’entrata in vigore dello statuto e vincola l’interprete, in forza del canone ermeneutico dell’interpretazione adeguatrice a Costituzione, nella sua applicazione non solo ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore ma anche ad elementi dell’imposizione diversi da sanzioni ed

interessi, giacché i casi di tutela espressamente enunciati dal comma 2 del citato art. 10 ... riguardano situazioni meramente esemplificative”.

L'applicazione del principio dell'affidamento, continua la Corte, presuppone *“comunque una valutazione caso per caso delle condotte poste in essere dai soggetti del rapporto tributario nel quadro normativo di riferimento”*, ed è idoneo ad escludere l'esigibilità del tributo: l'affidamento deve fondarsi, secondo la Corte, su *“elementi probatoriamente concludenti di uno sviamento del contribuente causalmente collegato a comportamenti univoci dell'Amministrazione”* (Cass. n. 18218/2007).

Sicché, a mio avviso con sapiente interpretazione costituzionalmente orientata, la Suprema Corte ha esteso la portata del principio dell'affidamento legittimo, di cui all'art 10, comma 1, Statuto dei diritti del Contribuente (L. 212/2000), non solo alle sanzioni e agli interessi (come prevede espressamente il comma 2 di detta disposizione), ma anche all'inesigibilità del tributo stesso, laddove sussistano, nel caso concreto, dei *“comportamenti univoci”* dell'amministrazione, concretizzati in specifici atti formali resi nei confronti del contribuente.

In altre parole, l'affidamento riposto dal contribuente nelle determinazioni dell'amministrazione finanziaria relative a casi concreti e personali preclude alla stessa amministrazione l'emanazione di successivi atti impositivi aventi contenuto difforme dalle precedenti determinazioni. Ciò in quanto, come affermato da autorevole dottrina, si tratta di un'equiparazione dell'ipotesi in esame a quella dell'interpello ordinario prevista dall'art. 11 dello Statuto: la risposta all'interpello, con riguardo a casi concreti e personali, vincola l'amministrazione in termini di inapplicabilità del tributo.

Allo stesso modo, in presenza di determinazioni dell'amministrazione relative a casi concreti e personali verso i quali l'amministrazione ha adottato degli

specifici provvedimenti, non vi sono motivi per ritenere che l'effetto preclusivo dell'atto impositivo non possa estendersi all'ipotesi in questione.

L'orientamento sopra citato, confermato da ultimo in Cass. n. 10982/2009, risulta valorizzato dalla giurisprudenza di merito, che in numerose occasioni ha riconosciuto la sussistenza dell'affidamento legittimo da parte del contribuente e annullato, per effetto dell'applicazione diretta del principio di buona fede, gli atti impositivi previo riconoscimento della inesigibilità del tributo oltre che della disapplicazione delle sanzioni tributarie.

Tuttavia, si deve rilevare l'esistenza del più recente orientamento della Corte di Cassazione, il quale esclude che il legittimo affidamento possa comportare l'inesigibilità del tributo (Cass., Sez. trib., 12 settembre 2012, n. 15224; Cass., Sez. trib., 13 ottobre 2011, n. 21070; Cass., Sez. trib., 10 settembre 2009, n. 19479), disconoscendo in tal modo il precedente orientamento formatosi sul punto.

La più recente delle sentenze citate dispone infatti che *“La L. n. 212/2000, nel tutelare l'affidamento del contribuente che si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, limita gli effetti di tale tutela alla sola esclusione delle sanzioni e degli interessi, senza incidere in alcun modo sull'obbligazione tributaria, diversamente dall'art. 11 della medesima legge, il quale, nel disciplinare il caso in cui il contribuente si sia adeguato ad un esplicito responso dell'amministrazione finanziaria, motivatamente espresso in esito alla particolare procedura dell'interpello, prevede la nullità degli atti impositivi che siano in contrasto con l'esito dell'interpello”*.

A mio avviso la distinzione tra legittimo affidamento e interpello non può essere così nettamente tracciata, quanto agli effetti dei due istituti: essi hanno infatti matrice comune – il rispetto del principio di buona fede – e appare forzato, a mio avviso, non estendere l'effetto tipico di inesigibilità del tributo a seguito di interpello all'ipotesi di legittimo affidamento in determinazioni puntuali e

concrete dell'amministrazione finanziaria, che sembrano qualificabili a tutti gli effetti come un responso ad un interpello, sia pure irrituale, ma che conduce in sé la medesima esigenza di tutela piena del legittimo affidamento.

6.- Lo sviluppo della tematica del legittimo affidamento nel diritto dell'Unione Europea.

L' affidamento e la buona fede rilevano anche in ambito comunitario, sotto i diversi profili dell'osservanza da parte del contribuente delle determinazioni dell'amministrazione finanziaria e delle violazioni commesse a causa della obiettiva incertezza della normativa comunitaria.

Quanto al primo aspetto, va detto che esistono talune disposizioni comunitarie in materia di tributi doganali, che, anche sulla base della giurisprudenza della Corte di Giustizia, garantiscono l'affidamento legittimo degli operatori economici, escludendo, a talune condizioni, il c.d. recupero a posteriori del tributo ovvero provvedendo, in presenza di determinate situazioni, gli obblighi per l'amministrazione di operare il rimborso di tributi riscossi o di effettuare lo sgravio di tributi ancora da riscuotere.

Così l'art. 220, pf. 2, lett. b), del codice doganale comunitario (attualmente soppresso) nella sua versione originaria (Regolamento CE 12 ottobre 1992, n. 2913), confermando una disposizione contenuta in un precedente regolamento comunitario, escludeva il recupero "dei dazi legalmente dovuti" nell'ipotesi in cui la mancata applicazione dei tributi al momento dell'operazione doganale è stata causata da un *"errore dell'autorità doganale, che non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore, avendo questi agito in buona fede e rispettato tutte le disposizioni previste dalla normativa in vigore riguardo la dichiarazione in dogana"*.

Le condizioni che vengono in considerazione per la non applicazione del tributo (e quindi anche delle sanzioni) sono:

- l'esistenza di un errore imputabile alle autorità amministrative competenti per la riscossione del tributo;
- la presenza di un errore che non poteva essere ragionevolmente scoperto dall'operatore economico;
- la buona fede dell'operatore economico, che deve aver agito osservando tutte le disposizioni vigenti in materia di dichiarazione doganale.

Quanto al requisito della buona fede del contribuente e all'osservanza delle disposizioni applicabili, la Corte di Giustizia si è espressa costantemente nel senso che il verificarsi di tale condizione è subordinata a che il dichiarante fornisca alle autorità doganali tutte le informazioni necessarie previste sia dalle norme comunitarie che da quelle che le integrino o traspongono.

Tuttavia, la Corte ha anche aggiunto che *“tale obbligo non può eccedere la produzione dei dati e dei documenti che il contribuente possa ragionevolmente conoscere. Ne consegue, che, se un operatore economico dichiara in buona fede elementi che, pur essendo inesatti o incompleti, sono i soli che poteva ragionevolmente conoscere o ottenere, e, pertanto, far figurare nella dichiarazione doganale, la condizione dell'osservanza delle disposizioni in vigore relative alla dichiarazione deve ritenersi soddisfatta”* (v. Corte di Giustizia CE, 1° aprile 1993).

E chiaro l'orientamento della Corte di Giustizia ad un ampliamento della tutela dell'affidamento del contribuente nelle indicazioni erronee delle amministrazioni doganali.

Un orientamento tale è altresì riscontrabile in relazione all'applicazione che la Corte ha fatto dell'art. 13 del Regolamento 1430/79, poi trasfuso nell'art. 235 del codice doganale comunitario nella sua versione originaria (Reg. CE 2913/1992).

Tale articolo (oggi confluito nell'art. 82 del codice comunitario doganale) prevedeva la possibilità per le amministrazioni *“di procedere al rimborso o allo*

sgravio dei diritti d'importazione in situazioni particolari (...) derivanti da circostanze che non implicino alcuna simulazione o negligenza manifesta da parte dell'interessato (...)".

Dalla disposizione emerge che la concessione dello sgravio e del rimborso è subordinata al verificarsi di due condizioni cumulative, il cui apprezzamento è riservato alla discrezionalità del giudice nazionale, quali la sussistenza di una "situazione particolare" e l'assenza "di simulazioni o di negligenza manifesta da parte dell'operatore economico".

Quanto al primo requisito, secondo la costante giurisprudenza comunitaria, l'articolo in questione costituirebbe una "clausola generale di equità" destinata a far fronte a situazioni peculiari, diverse rispetto a quelle che normalmente si verificano nella pratica. In particolare, esso va applicato qualora le circostanze che caratterizzano il rapporto tra operatore economico ed amministrazione sono tali che non sarebbe equo accollare al primo un pregiudizio che normalmente non avrebbe subito.

Pertanto, il giudice nazionale deve valutare tutti gli elementi di fatto, onde considerare se essi costituiscono una situazione particolare ai sensi del presente articolo, temperando, da un lato, l'interesse della Comunità a garantire il rispetto delle disposizioni doganali e, dall'altro, l'interesse dell'importatore in buona fede a non subire danni che vadano oltre l'ordinario rischio commerciale. Quanto, poi, al secondo requisito dell'assenza di simulazione o negligenza manifesta dell'operatore economico, per la Corte tale valutazione deve tener conto della finalità della disposizione che prevede la non applicazione del tributo: la finalità di escludere il pagamento dei dazi all'importazione o all'esportazione nei casi in cui un siffatto pagamento sia compatibile o giustificabile rispetto al principio del legittimo affidamento.

Nonostante il Codice doganale comunitario assicuri una "tutela piena" dell'affidamento del contribuente nel caso di errore delle autorità doganali o di

sussistenza di situazioni particolari, e nonostante un orientamento giurisprudenziale teso verso un ampliamento in concreto di tale tutela, non può affermarsi l'esistenza nell'ambito fiscale comunitario di un generale principio di buona fede volto ad escludere l'applicazione dei tributi e delle sanzioni in caso di violazioni tributarie.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia ha affrontato il problema, rilevando che manca una armonizzazione della normativa comunitaria nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime fiscale istituito dalla legislazione comunitaria, sicchè gli Stati membri possono applicare le sanzioni in base al diritto interno.

La Corte ha, infatti, constatato che *“l'eventuale presa in considerazione della buona fede è una questione che rientra nel diritto nazionale di ciascun Stato membro. A tal proposito, qualora esista nel diritto nazionale, in materia repressiva, un principio generale secondo il quale la legge non ammette ignoranza, il diritto comunitario non osta a che tale principio si applichi in caso di procedimenti per infrazione della normativa (nel caso di specie della normativa in materia di importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto)”*.

Ciò significa che le norme di diritto comunitario non ostano a che sia escluso che l'ignoranza delle norme applicabili ovvero la loro oggettiva incertezza non comporti una responsabilità sanzionatoria.

La Corte, tuttavia, precisa che *“nel caso in cui la determinazione del regime applicabile abbia comportato difficoltà, si deve tener conto della buona fede del contravventore nello stabilire la sanzione effettivamente irrogata a quest'ultimo”*.

La buona fede, quindi, rileva in ordine alla determinazione della sanzione in quanto gli Stati membri sono tenuti ad esercitare il potere sanzionatorio nel rispetto del diritto comunitario e dei suoi principi generali e, di conseguenza, del principio di proporzionalità.

In definitiva, la Corte rinvia ai diversi ordinamenti degli Stati membri quanto a disapplicazione o meno delle sanzioni in funzione della tutela della buona fede nel caso di oggettiva difficoltà nell'applicazione della legge comunitaria.

Da ciò si deduce, *a contrariis*, da un lato, l'assenza di un principio generale comunitario di disapplicazione delle sanzioni per ignoranza o errore incolpevole nell'applicazione della normativa, dall'altro, a fortiori, l'assenza di un principio generale che preveda la disapplicazione dei tributi legalmente dovuti, quale estrinsecazione di una "tutela piena" della buona fede, anche se, per completezza, occorre ricordare che la Corte ha attribuito rilevanza alla buona fede ai fini dell'esclusione del tributo da parte di un soggetto non obbligato all'applicazione dell'IVA che abbia per errore ed in buona fede emesso una fattura.

Quanto al profilo della buona fede del contribuente e del suo affidamento in precise determinazioni dell'amministrazione finanziaria, manca nel diritto comunitario un principio generale, se non quello della determinazione della sanzione in base al principio di proporzionalità.

Direi che nell'ambito in esame la nostra normativa è ormai all'avanguardia in Europa: è riconosciuto il principio della buona fede e sono escluse sanzioni ed interessi moratori nei confronti del contribuente che si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'Amministrazione finanziaria.

7.- Considerazioni conclusive.

In conclusione, appare sempre più necessario, nel contesto di un rapporto improntato ai doveri di lealtà e correttezza e ispirato alla *tax compliance*, che l'affidamento legittimo venga tutelata in modo pieno.

Il principio dell'affidamento trova solide basi costituzionali, oltre che nel dovere di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.), anche nel principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), allorché il mutamento interpretativo in *peius* determini la tassazione postuma di una ricchezza non più attuale, e nella tutela della libertà di iniziativa economica (art. 41 Cost.), nel senso che l'Amministrazione (ma anche il legislatore) ha l'obbligo di rispettare *"l'esigenza di prevedibilità e di anticipata conoscenza"*, da parte del contribuente, del carico fiscale che incide sulle proprie attività economiche.

Il contribuente dovrebbe poter confidare nella stabilità delle informazioni giuridiche ricevute.

I principi costituzionali, come riconosciuto dalla stessa Corte Costituzionale, impongono la *"tutela dell'affidamento legittimo posto dalla certezza dell'ordinamento giuridico"*, non potendo essere frustrato *"l'affidamento dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico"* (Corte Cost., 22 novembre 2000, n. 525).

La tesi dell'inapplicabilità del tributo sembra tuttavia non essere coerente con la lettera dell'art. 10, secondo comma, dello Statuto, che, nell'escludere solo sanzioni ed interessi, propende per una opzione legislativa di prevalenza dei principi di legalità e capacità contributiva rispetto ad altri interessi costituzionalmente garantiti, quale quello dell'affidamento, e quindi conferisce *"tutela parziale"*, e non *"piena"* al legittimo affidamento.

La formulazione letterale di cui al citato art. 10, limitata alle sanzioni e agli interessi moratori, tuttavia, non ha però impedito alla Cassazione e ad una sempre più diffusa giurisprudenza di merito di estendere la portata del principio della buona fede, come si è detto, anche all'inapplicabilità del tributo.

Sulla base di quanto in precedenza, mi pare che non si possa non tener conto di quali siano gli effetti dei principi dell'affidamento e della buona fede secondo il

diritto vivente, e quindi della tutela piena che essi comportano nei casi in cui sussistono determinati presupposti.

Ritengo, insomma, che sia possibile, nella prospettiva di una “nuova” codificazione tributaria, che il principio dell’affidamento, oltre che contemplare le fattispecie di cui al secondo comma dell’art. 10 dello Statuto, preveda espressamente che l’affidamento riposto dal contribuente nelle determinazioni dell’Amministrazione finanziaria relative a casi concreti e personali preclude alla stessa amministrazione l’emanazione di atti impositivi aventi contenuto difforme dalle precedenti determinazioni. Tali atti devono considerarsi nulli.

Come si è detto, si tratta di un’equiparazione dell’ipotesi in esame a quelle dell’interpello ordinario prevista dall’art. 11 dello Statuto: la risposta all’interpello, con riguardo a casi concreti e personali, vincola l’amministrazione in termini di inapplicabilità del tributo. Allo stesso modo, in presenza di determinazioni dell’amministrazione relative a casi concreti e personali, non vi sono motivi per ritenere che l’effetto preclusivo dell’atto impositivo non possa estendersi all’ipotesi in questione.

Rispetto a due situazioni che appaiono sostanzialmente identiche per la presenza di atti formali o di precise determinazioni dell’amministrazione finanziaria favorevoli al contribuente, non può non configurarsi una parità di trattamento.

L’effetto preclusivo dell’atto impositivo dovrebbe avere portata generale, con riguardo cioè a tutte le determinazioni, precise e puntuali, rese dall’amministrazione con riguardo a casi concreti e personali.

Ragionando altrimenti, l’art. 10, secondo comma, dello Statuto potrebbe essere censurato costituzionalmente sotto il profilo della parità di trattamento (art. 3 Cost.) *“laddove non prevede, analogamente a quanto stabilito dall’art. 11, secondo comma, dello Statuto, che le determinazioni dell’amministrazione,*

relative a questioni specifiche e concrete del singolo contribuente, precludano l'emanazione di atti impositivi in difformità da esse".

In conclusione, ritengo che una nuova codificazione dell'affidamento legittimo nel senso della inapplicabilità del tributo in caso di affidamento riposto in determinazioni precise e puntuali dell'amministrazione riguardanti casi concreti e personali, costituisca un segno importante verso una maggiore civiltà del rapporto tra contribuente e fisco.

PROF. MAURIZIO LOGOZZO
ORDINARIO DI DIRITTO TRIBUTARIO
UNIVERSITÀ CATTOLICA DEL SACRO CUORE
SEDI DI MILANO E ROMA

BIBLIOGRAFIA

Si indicano le monografie che si sono occupate approfonditamente dell'argomento:

- M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, Giuffrè, 2009;
- M. Logozzo, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, Giuffrè, 2002;
- E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2001.