

La buona fede e gli oneri formali dei trattamenti agevolativi (Cass. n. 19316 del 18 luglio 2019)

1. Il principio di buona fede ed affidamento.

Il principio dell'affidamento è uno dei pilastri che regolamenta l'ordinamento tributario. La tutela non ha efficacia solo a livello orizzontale, ossia tra singoli cittadini od operatori economici comunitari, ma anche tra cittadino e Stato membro e tra quest'ultimo e gli organi dell'Unione, e la violazione del principio dell'affidamento riguarda non solo gli atti di tipo amministrativo (un provvedimento legittimo o un comportamento chiaro e univoco dell'Amministrazione), ma anche quelli di tipo legislativo.

Esso trova il fondamento nella libera iniziativa economica, garantendo la tutela delle aspettative del contribuente e traducendosi nella tutela della pianificazione fiscale. Il principio dell'affidamento è richiamato più volte dalla giurisprudenza costituzionale, che si esprime in modo uniforme, affermando : *“al di fuori della materia penale (dove il divieto di retroattività della legge è stato elevato a dignità costituzionale dall'art. 25 Cost.), l'emanazione di leggi con efficacia retroattiva da parte del legislatore incontra dei limiti che questa Corte ha da tempo individuato, e che attengono alla salvaguardia, tra l'altro, di fondamentali valori di civiltà giuridica posti a tutela dei destinatari della norma e dello stesso ordinamento, tra i quali vanno ricompresi il rispetto del principio generale di ragionevolezza e di eguaglianza, la tutela dell'affidamento legittimamente sorto nei soggetti quale principio connaturato allo Stato di diritto e il rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario”* (Corte cost. 2.2.2014, n. 69; 17.12.2013, n. 308; 30.9.2011, n. 257; 28.3.2008, n. 74 e molte altre ancora).

Buona fede ed affidamento seguono lo stesso percorso, espressioni frequentemente utilizzate per riferirsi a regole e principi di correttezza ispirati alla lealtà del rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria. Il principio di buona fede è immanente nell'ordinamento giuridico ed impone alle parti di agire nel rispetto delle regole di reciproca correttezza. ¹Ne

¹ La dottrina ha rilevato come nel diritto tributario il concetto di buona fede non era stato molto approfondito, probabilmente perché essendo le discipline tributarie una derivazione del diritto amministrativo, il principio di buona fede nelle discipline amministrativistiche non ha avuto molto successo. Solo più tardi parte della dottrina ha espresso delle aperture, esprimendo consenso alla diffusione del concetto di buona fede nel diritto amministrativo e di conseguenza al diritto tributario. Con lo Statuto dei diritti del contribuente il legislatore ha dato rilievo e riconoscimento in ambito

consegue che l'affidamento deve essere necessariamente richiamato quando si tratta di tutelare le aspettative del contribuente ingenerate dal comportamento dell'Amministrazione. **Il principio dell'affidamento non si identifica con il concetto di buona fede.** I termini appaiono apparentemente sinonimi, ma è stato, infatti, precisato dalla dottrina che: *“L'affidamento costituisce una particolare applicazione del principio non scritto, di derivazione romanistica, di buona fede e tutela le aspettative generate da un precedente comportamento dell'amministrazione o del legislatore”*.² La giurisprudenza di legittimità e di merito richiama spesso l'affidamento, ritenendolo un principio fondamentale del diritto tributario che sottende a tutti i rapporti di diritto pubblico, vincolando l'interprete *“in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, risultando così applicabile ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore”* (Cass. n. 21513 del 2016).

Quando si parla di tutela del legittimo affidamento, ovviamente, si fa riferimento al concetto di **buona fede oggettiva**, ossia alla convinzione di agire in conformità alle regole dell'ordinamento, mentre se tale convinzione viene generata da una falsa rappresentazione della realtà, si parla di buona fede soggettiva.³

Lo Statuto dei diritti del contribuente⁴ ha introdotto il principio di buona fede nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, stabilendo con l'art. 10, comma 1, una regola di condotta generale che disciplina il rapporto

tributario al principio di buona fede che ha assunto importante rilevanza nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente.

² Cfr. M. Gigante, *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giuridici e legittimo affidamento*, Milano, 2008 che in nota richiama la tesi di M. Merusi.

³ La Corte di Cassazione, con sentenza n. 8514 del 2019, ha recentemente precisato che l'affidamento del contribuente di fronte al mutamento di indirizzo interpretativo dell'Amministrazione finanziaria deve essere valutato avendo riguardo all'inderogabilità delle norme tributarie ed all'indisponibilità della relativa obbligazione, alla vincolatività della funzione impositiva ed all'irrinunciabilità del diritto da parte del Fisco, *“sicchè l'eventuale violazione del principio di buona fede nello svolgimento dell'attività amministrativa non obbliga l'Amministrazione ad emanare un provvedimento contra legem per il solo fatto che, nella fase istruttoria, abbia erroneamente valutato la disciplina applicabile”*.

⁴ La Corte di cassazione ha chiarito il ruolo svolto dallo Statuto dei diritti del contribuente nell'ordinamento tributario, affermando che le norme della legge 27 luglio 2000 n. 212 (c.d. Statuto del contribuente), emanate in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. e qualificate espressamente come principi generali dell'ordinamento tributario, sono, in alcuni casi, idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria e costituiscono, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione della norme tributarie (anche anteriori), ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria; conseguentemente, non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse.

tributario.⁵ Il principio di buona fede e di collaborazione rappresenta un canone di comportamento che impone alle parti del rapporto impositivo doveri reciproci di correttezza, lealtà, trasparenza, imparzialità, collaborazione e cooperazione.

Secondo la dottrina più attenta emerge una differenza tra due categorie di dell'affidamento, anche se entrambe hanno la finalità di tutelare il contribuente: l'una tutela l'affidamento del contribuente nei confronti dell'operato della pubblica amministrazione, mentre l'altra tutela il contribuente nei confronti del legislatore.⁶ Un indirizzo ritiene, invece, che l'art. 10 della l. 212 del 2000 rappresenti l'attuazione dell'art. 97 Cost., sicché l'Amministrazione è tenuta a non abusare delle proprie attribuzioni per cagionare un danno al contribuente, dovendo perseguire l'interesse pubblico con il minor aggravio possibile per i privati.

La legge n. 212 del 2000 è una norma di rango primario, sicché la dottrina si è interrogata se possa produrre vincoli anche per il legislatore. La tesi prevalente tende ad escludere l'appartenenza della legge alla categoria delle leggi di rango costituzionale, nonché alle leggi c.d. rinforzate. Secondo questo indirizzo, l'iter della legge è stato quello ordinario e non quello aggravato previsto dalla Carta per le leggi costituzionali, e non può essere una legge rinforzata in quanto le leggi rinforzate debbono essere precedute da particolari adempimenti che, in vario modo, aggravano il procedimento formativo.⁷ L'orientamento condiviso

⁵ L'art. 10, comma 1, della l. n. 212 del 2000 stabilisce che: " I rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede", stabilendo nei successivi commi che: " Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché 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" e "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. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto". La Corte di Cassazione, con sentenza n. 14587 del 2018 ha affermato che: " il principio di legale collaborazione e buona fede, tutelato dall'art. 10 della l. n. 212 del 2000 (c.d. Statuto del contribuente) attiene ai rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria e non è riferibile alla potestà legislativa che, ove esercitata in violazione del legittimo affidamento dei cittadini, può assumere rilevanza sotto il profilo dell'illegittimità costituzionale".

⁶ Per un approfondimento cfr. M. Logozzo, *Legittimo affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione*, in Università LUISS Guido Carli di Roma, 19 dicembre 2012, p.1.(www.giustizia-tributaria.it). M. Trivellin, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, Giuffrè, 2009, pp.18 ss.

⁷ Cfr. A. Uricchio, *Lo Statuto del contribuente nel sistema delle fonti interne*, in www.associazionetributaristi.it

ritiene che lo Statuto abbia un contenuto interpretativo, ossia quello di “interpretazione adeguatrice” che consente all’interprete di scegliere quella interpretazione della legge che meglio si ispira ai principi positivizzati dalla legge n. 212 del 2000.⁸ La tesi è stata condivisa dalla giurisprudenza della Corte costituzionale che, dopo avere affermato che: “*Le disposizioni della legge n. 212 del 2000, proprio in ragione della loro qualificazione in termini di principi generali dell’ordinamento, rappresentano (non già norme interposte ma) criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria, anche antecedente*” (ord. 6 luglio 2004, n. 216) ha chiarito (Corte cost. sent. 27 febbraio 2009, n. 58) che tali norme non hanno: “*rango costituzionale – neppure come norme interposte – le previsioni della legge n. 212 del 2000 (ordinanze n. 41 del 2008, n. 180 del 2007 e n. 428 del 2006).*”

Nella sostanza il principio di buona fede si esprime in questo modo: il contribuente è tenuto ad osservare gli adempimenti imposti dalla norma tributaria per garantire l’esatta attuazione dell’obbligazione, mentre l’Amministrazione è tenuta a porre in essere tutte le attività necessarie ad assicurare la corretta ed imparziale applicazione della legge, indirizzando alla esatta esecuzione degli adempimenti tributari.⁹ La tutela dell’affidamento trova come antecedente logico la situazione di apparenza ingenerata da comportamenti dell’Amministrazione, da atti favorevoli al cittadino oppure anche dall’inerzia, da cui conseguono aspettative del contribuente, il quale si affida ad una situazione che crede reale. Il rispetto del principio di buona fede impone che sia rispettato l’affidamento incolpevole del contribuente.

È stato osservato: “*L’affidamento che sta di fronte al principio di non contraddizione è una situazione giuridica soggettiva caratterizzata dall’altrui comportamento e tutelata dal principio di buona fede che, in questo caso, prescrive che il successivo comportamento dell’affidante sia coerente con quello che, in precedenza, ha generato l’altrui fiducia. All’opposto, di fronte all’obbligo di comportarsi secondo una correttezza non riferita ad un precedente comportamento c’è soltanto la generica aspettativa che la controparte si comporti secundum ius, anche se, nel caso, si tratta di un precetto non analitico e preciso, ma di una clausola generale che implica un procedimento di specificazione*” (F. Merusi, *L’affidamento del cittadino*, Milano, 1970, p. 128). Lo stesso autore ritiene che la buona fede si distingue dall’affidamento: “*L’affidamento sia una situazione soggettiva preliminare ed autonoma rispetto al principio di buona fede, la cui tutela è*

⁸ G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2013, p. 82.

⁹ V. Mastroiacovo, *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto del contribuente*, in A. Fantozzi – A. Fedele, *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005.

assicurata dall'esistenza di tale principio" (F. Merusi, *Buona fede ed affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni trenta all'alternanza*, 2001, 10 e 35 ss.), definendo la buona fede quale: *"Norme verticale, un principio di integrazione dell'intera gerarchia delle fonti. La buona fede è norma di integrazione di ogni ordine di produzione codificata del diritto, costituzionale, legislativa, regolamentare e ora anche comunitaria"*.

La tutela dell'affidamento ed il principio di buona fede assumono particolare importanza in ambito europeo ed, in particolare, nella giurisprudenza della Corte di giustizia e della Corte europea dei diritti dell'uomo.¹⁰ L'evoluzione giurisprudenziale comunitaria ha portato a ritenere necessaria, ai fini della tutela delle legittime aspettative, la sussistenza di un elemento oggettivo, consistente nell'esistenza di un provvedimento amministrativo o di un comportamento chiaro dell'Amministrazione ed un elemento soggettivo caratterizzato dalla buona fede del contribuente che incolpevolmente ha ritenuto la illegittimità di un provvedimento, oltre al fattore temporale tale da determinare la stabilizzazione del rapporto giuridico sotteso all'atto amministrativo che la P.A. intende rimuovere in via di autotutela.

In base all'art. 10 dello Statuto non sono irrogate sanzioni, né richiesti interessi di mora, nel caso in cui l'errore del contribuente sia stato causato dall'essersi conformato ad indicazione contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria e dalla stessa successivamente modificati. Analogamente il contribuente sarà scusato nelle ipotesi in cui abbia posto in essere un comportamento causato da fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori degli uffici fiscali.

2. Il rapporto di leale collaborazione con l'Amministrazione finanziaria e gli oneri formali conseguenti ai trattamenti agevolativi.

In tema di interpretazione delle norme agevolative, il tema della tutela dell'affidamento entra in gioco nelle situazioni in cui il contribuente abbia omesso di ottemperare ad un adempimento formale, sicchè secondo una interpretazione restrittiva dell'applicazione della norma agevolativa lo stesso

¹⁰ V. Corte di Giust. Racke II, causa 89/78 del 25 gennaio 1979, *Tunnel Refineries Limited* del 30 settembre 1982, causa 114/81, in Racc. 1982, 3189, *Meiko Konservenfabrik* del 14 giugno 1983, causa 224/82, in Racc. 1983, 2539. Cfr. Villani, *Principio dell'affidamento tra normativa tributaria e comunitaria in Fiscalitax*, 2009, p.1188; Marcheselli, *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto*, Dir e prat. Trib., 2009, p.447.

non avrebbe diritto al beneficio fiscale, pur essendo in regola con i requisiti oggettivi che consentirebbero di usufruire dell'agevolazione. Nelle fattispecie in esame tale adempimento formale (quali ad esempio, obblighi di comunicazione) in concreto non apparirebbe necessario, posto che l'Amministrazione è venuta comunque a conoscenza del contenuto della comunicazione formale che il contribuente ha ommesso di compiere.

La questione è stata sottoposta all'esame della Corte di Cassazione in tema di trattamento agevolativo previsto per ICI, in fattispecie in cui al contribuente non era stata concessa l'aliquota agevolata per immobili concessi in locazione a terzi. La soluzione è stata espressa dalla giurisprudenza di legittimità tenendo conto del principio di buona fede che regola i rapporti con l'Ufficio, sopra ampiamente illustrato. La Corte, **con sentenza n. 19316 del 18 luglio 2019**, ha precisato che: *“In tema di ICI, in omaggio al principio della leale collaborazione e della buona fede, sancito dall'art. 10, comma 1, della l. n. 212 del 2000, l'inosservanza di un adempimento che costituisce un presupposto solo formale per il godimento di una agevolazione non impedisce di riconoscere il diritto al beneficio del contribuente che abbia i requisiti per usufruire dello stesso, tanto più ove essi risultino da documentazione in possesso dell'Amministrazione. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata che aveva riconosciuto l'aliquota agevolata prevista dal regolamento comunale per le unità immobiliari concesse in locazione nonostante il contribuente avesse ommesso la comunicazione al comune, prevista dallo stesso regolamento, dell'esistenza dei contratti di locazione, in quanto la medesima decisione aveva accertato che gli immobili erano locati e che i relativi contratti erano noti all'amministrazione in quanto regolarmente registrati)”*¹¹.

L'indirizzo dà continuità all'orientamento già espresso in fattispecie assimilabili a quella in esame secondo cui, tenuto conto del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente (legge n. 212 del 2000, art. 10 comma 1), di cui è espressione la regola secondo la quale al contribuente non può essere richiesta la prova dei fatti documentalmente noti all'ente impositore, nessun altro onere grava sul contribuente nei casi in cui sussistono tutti i presupposti per usufruire del trattamento agevolativo previsti dalle delibere comunali. Già in passato la giurisprudenza di legittimità, con sentenza n. 17576 del 2002, pronunciandosi sulla portata applicativa del principio di “tutela

¹¹ Massima ufficiale del CED (www.italgiure.it)

dell'affidamento e della buona fede” aveva affermato una valenza superiore delle norme sullo Statuto del contribuente nella legislazione tributaria, riconoscendo una “funzione di orientamento ermeneutico e applicativo vincolante nell’interpretazione delle norme di diritto”. Con tale pronuncia si era precisato, altresì, il significato dei termini buona fede e collaborazione, stabilendo che con il termine collaborazione si intenda alludere, ad un lato, ai principi di buon andamento, efficienza e imparzialità dell’azione amministrativa tributaria di cui all’art. 97 cost., e dall’altro ai comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall’art. 53, comma 1, cost., e imposto a tutti i contribuenti di “concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”. Secondo la Corte la comunicazione all’ente comunale in ordine alla locazione dell’immobile a terzi, ai fini del trattamento agevolativo, costituisce un presupposto “formale “ e non sostanziale e non impedisce al contribuente di usufruire dell’aliquota agevolata, laddove il contribuente dimostri, nel corso del giudizio, di essere nelle condizioni oggettive e soggettive per usufruire del trattamento agevolativo.

La Corte si è già espressa in passato con ordinanza 15 novembre 2017, n. 27016 in tema di trattamento agevolativo previsto dalla disposizione di favore ex art. 33 l. n. 338 del 2000, ritenendo di estendere l’agevolazione fiscale oltre l’ambito di operatività testualmente indicato, ossia quello delle aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, applicandola alla cessione di aree per le quali erano state stipulate una cessione a titolo gratuito al Comune ed un atto d’obbligo. I giudici di legittimità avevano affermato che: *“tale conclusione non è preclusa dalla natura di ius singulare che viene generalmente riconosciuta alle norme fiscali agevolatrici, in quanto considerate derogatorie rispetto alle norme impositive, altrimenti applicabili alle fattispecie considerate, tenuto conto che anche le norme agevolatrici possono presentare margini interpretativi in ragione dei principi di collaborazione e buona fede di cui all’art. 10, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente, le cui norme, emanate in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., e qualificate espressamente come principi già immanenti nell’ordinamento, criteri guida per il giudice nell’interpretazione delle norme tributarie”*.

Annamaria Fasano