

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

**DOTTORATO DI RICERCA IN  
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO**

Ciclo XXIV

**Settore Concorsuale di afferenza: IUS 12**

**Settore Scientifico Disciplinare: SC0010 Scienze Giuridiche**

**TITOLO TESI**

**IL LEGITTIMO AFFIDAMENTO NEL DIRITTO TRIBUTARIO:  
ESPERIENZE COMPARATE DI DIRITTO ITALIANO ED INGLESE**

Presentato da **MARIO PAOLO D'AREZZO**

Coordinatore Dottorato

**Chiar.mo prof. Adriano Di Pietro**

Relatore

**Chiar.mo prof. Adriano Di Pietro**

---

IL LEGITTIMO AFFIDAMENTO DEL CONTRIBUENTE  
NELL'ESPERIENZA FISCALE INGLESE, ITALIANA, COMUNITARIA ED  
ASPETTI COMPARATIVI

1. Introduzione	pag.	7
2. Il ruolo della Carta del contribuente nel diritto inglese	pag.	11

CAPITOLO 1

L'AFFIDAMENTO COME LEGITTIMO NELL'ESPERIENZA  
DELL'AMMINISTRAZIONE INGLESE

1.1. Il ruolo delle fonti, fondamento ed efficacia	pag.	16
1.2 Lo sviluppo del principio dell'affidamento all'interno del diritto amministrativo inglese la difficile comparabilità con il sistema continentale	pag.	22
1.3 La tutela dell'affidamento nel sistema inglese tra Estoppel e legitimate expectation, la questione delle decisioni ultra vires dei provvedimenti da parte dei funzionari delle imposte	pag.	30
1.4 Integrazione del principio dell'affidamento nel diritto inglese, il ruolo della Corte di Giustizia	pag.	33
1.5. Principio dell'imparzialità e nascita "dell'aspettativa" attraverso l'influenza del diritto comunitario	pag.	42
1.6 conclusioni	pag.	45

CAPITOLO 2

IL LEGITTIMO AFFIDAMENTO NELL'APPLICAZIONE  
E NELLA PRASSI DEL REVENUE OFFICE IN ORDINE  
AL PRINCIPIO DELL'AFFIDAMENTO

2.1. Il limite del principio dell'affidamento e dell'aspettativa legittima: le prime applicazioni inerenti l'affidamento sostanziale e procedurale, profili critici	pag.	51
2.2 Il venir meno della legittima aspettativa procedurale e sostanziale per ragioni di illegittimità, procedure e motivi di interesse pubblico, i problemi dell'eccesso di potere e della discrezionalità dei funzionari del Revenue office	pag.	57

---

2.3 Il limite del principio dell'affidamento e le forme di controllo dell'uso della discrezionalità degli Uffici finanziari: l'interpretazione della norma tributaria e le decisioni ultra vires, i Clearances ed i ruling i primi approcci;	pag. 65
2.4 Il problema dell'applicazione della teoria del legittimo affidamento alle circolari dell'amministrazione finanziaria inglese: le maggiori questioni applicative	pag. 74
2.5 Gli advances ruling ed il controllo effettuato attraverso il judicial review - potere discrezionale della pubblica amministrazione finanziaria all'emissione di regolamenti normativi e contrasto con il legittimo affidamento	pag. 81
2.6 L'efficacia dei rulings e legittimo affidamento il problema dell'abuse of power	pag. 87
2.7. Clearances e la discrezionalità della p.a Contrasto nel principio dell'affidamento	pag. 94
2.8 L'influenza degli ordinamenti continentali nell'interpretazione del principio dell'affidamento nell'ordinamento inglese e l'applicazione di tale principio da parte delle Corti Inglesi verso una tutela del contribuente: l'utilizzo del principio di proporzionalità.	pag. 99
2.9 Conclusioni	pag. 103

### CAPITOLO 3

#### IL LEGITTIMO AFFIDAMENTO NEL DIRITTO TRIBUTARIO INGLESE ED ITALIANO: VALUTAZIONI COMPARATE

3.1. La necessità di una indagine comparata tra il sistema inglese ed italiano e gli influssi del diritto comunitario, la definizione del principio dell'affidamento secondo il diritto tributario inglese e secondo il diritto tributario italiano	pag. 121
3.2 Profili comparatistici della tutela del contribuente attraverso il principio dell'affidamento:	

---

la tutela espletata dall'estoppel	pag. 127
3.3 L'applicazione della legitimate expectation doctrine all'interno del sistema fiscale inglese e l'influenza delle decisioni della giurisprudenza comunitaria della Corte dei diritti dell'Uomo differenze applicative ed interpretative	pag. 132
3.4 Il sorgere della protezione del contribuente attraverso l'utilizzo della procedural and legitimate expectation, i presupposti, ed limiti: profili comparatistici	pag. 134
3.5. Le attuali tendenze giurisprudenziali e la prassi applicata dalle Corte Inglesi nell'ambito della legitimate expectation: i principali criteri	pag. 138
3.6. Le riconciliazione del principio dell'affidamento con la supremazia della legislazione, gli effetti della mancanza nel diritto inglese del corrispondente art.10 dello Statuto del Contribuente	pag. 139
3.7 La tutela dei contribuenti, le applicazioni del legittimo affidamento derivante da un ruling emesso dalla HMRC	pag. 142
3.8 la Tutela del Contribuente ed il legittimo affidamento generato dalle indicazioni date dalla HMRC attraverso i prospetti informativi emessi e portati a conoscenza dei contribuenti	pag. 145
3.9 Il legittimo affidamento a seguito di comportamenti della HMRC, per silenzio o per acquiescenza al procedimento, il cd Wednesbury principle	pag. 149
3.10 La tutela del contribuente e le impugnative dei provvedimenti nei confronti della HMRC. L'applicazione del principio dell'affidamento in merito alle maggiori problematiche processuali e di merito nei procedimenti giudiziari. Alcuni profili comparatistici	pag. 153
3.10.1 Alcune considerazioni comparatistiche	pag. 158

---

3.11 Il concetto della unreasonableness applicato alla  
legitimate expectation le possibili eccezioni  
ed alcune osservazioni conclusive dalla comparazione  
dei modelli. Mancanza di un comune scrutinio  
rispetto al principio dell'affidamento legittimo pag. 162

3.12 Conclusioni pag. 167

#### CAPITOLO 4

#### LEGITTIMO AFFIDAMENTO E BUONA FEDE NEL DIRITTO ITALIANO E DIRITTO INGLESE: VALUTAZIONI COMPARATE

4.1. Il legittimo affidamento generato dalla  
Pubblica Amministrazione dell'ordinamento  
italiano e le principali differenze  
rispetto al sistema inglese pag. 182

4.2. Il legittimo affidamento quale elemento  
essenziale della buona fede e del principio di  
certezza del diritto nelle disposizioni tributarie:  
alcuni profili comparativi pag. 188

4.3 Lo Statuto del contribuente: l'applicazione del principio  
di correttezza e buona fede nelle circolari interpretative e  
nei rapporti tra l'Amministrazione e il contribuente pag. 201

4.4. Il comportamento dell'Amministrazione idoneo  
a determinare l'altrui affidamento nei riguardi del  
singolo – la natura interna delle circolari pag. 206

4.5. Il principio dell'affidamento del contribuente  
in caso di mutamento di orientamento da parte  
dell'Amministrazione Finanziaria  
il problema dell'applicabilità delle sanzioni  
al contribuente e l'esimente di non punibilità pag. 221

4.6. L'affidamento del contribuente e le  
maggiori problematiche manifestatesi  
nell'ambito dell'interpello pag. 231

4.7 La responsabilità dell'Amministrazione  
per lesione dell'affidamento legittimo pag. 243

4.8 Irretroattività delle norme tributarie e  
principio dell'affidamento: alcuni profili di

---

comparazione	pag. 254
4.9 Le attuali violazioni del principio dell'irretroattività e lesione del principio dell'affidamento	pag. 268
4.10 Conclusioni	pag. 270
<b>CAPITOLO 5</b>	
<b>IL LEGITTIMO AFFIDAMENTO NELL'UNIONE EUROPEA</b>	
<b>EFFETTI SUL DIRITTO TRIBUTARIO INGLESE ED ITALIANO</b>	
5.1 Le ragioni dello sviluppo del principio del legittimo affidamento nel diritto tributario comunitario	pag. 292
5.2 Il principio dell'affidamento comunitario come applicazione al diritto tributario inglese	pag. 298
5.3. Tutela del legittimo affidamento e principio di irretroattività	pag. 310
5.4 Il necessario rispetto del limite dei rapporti esauriti e della proporzionalità alcuni influssi del diritto comunitario nel diritto tributario inglese alcune differenze ed il nuovo approccio della giurisprudenza inglese	pag. 317
5.5 I principi di effettività ed equivalenza: quali principi di garanzia del diritto comunitario	pag. 320
5.6 Principio dell'affidamento e le derivazioni poste dai diritti quesiti e dal principio: certezza del diritto nel diritto tributario comunitario	pag. 326
5.7. La tutela del legittimo affidamento tra esigenze di certezza del diritto e diritti quesiti	pag. 330
5.8. L'altro termine di confronto per la certezza del diritto e giudicato rapporto con il principio dell'affidamento	pag. 333
5.9. Principio dell'affidamento e della buona fede e le maggiori applicazioni in ambito del diritto tributario comunitario: gli aiuti di stato	pag. 338

---

5.10. Tutela della buona fede e affidamento nell'ordinamento comunitario doganale	pag. 343
5.11 Principio dell'affidamento e rapporto tra Principio di legalità e giudicato – la visione comunitaria	pag. 347
5.12 Conclusioni	pag. 352
Conclusioni Finali	pag. 358
Bibliografia	pag. 363

---

## 1. Introduzione

*Il principio dell'affidamento viene indicato come un principio generale dell'ordinamento comunitario, nazionale ed inglese che ha ingenerato nel privato una promessa o una aspettativa, più o meno formalizzata, da parte di un soggetto pubblico, e che poi quest'ultimo non abbia mantenuto, o che abbia revocato.*

*Anche se questa definizione può apparire emblematica, tale principio costituisce certamente un elevato momento di civiltà giuridica nel rispetto del contribuente.*

*In questo lavoro, l'approccio prescelto è di tipo comparatistico ed è nato dalla curiosità di indagare e di verificare se ed in quali modalità, il principio del legittimo affidamento si presenti nell'ordinamento di common law e di civil law, e quale fosse l'influenza del diritto comunitario nella comune opera di armonizzazione delle legislazioni.*

*Una delle maggiori difficoltà incontrate nella stesura di questo lavoro è stata la difficoltà di dover comparare istituti giuridici inglesi molti diversi da quelli continentali, che in qualche caso non hanno un vero e proprio riferimento nella Civil law, a causa della loro storia e dello sviluppo che hanno subito nel tempo.*

*Il sistema inglese rappresenta un ordinamento estremamente emblematico per i cultori del diritto continentale, per la particolare tipologia degli istituti, e per la diversità che hanno le decisioni dei giudici inglesi, la conseguenza di ciò ha condotto l'estensore ad esaminare i sistemi giuridici italiano ed inglese al fine di confrontare i modelli e comprendere in che modalità il diritto comunitario avesse influenzato il principio del legittimo affidamento.*

*Il principio dell'affidamento nel modello inglese ed in quello nazionale nasce, e si sviluppa con approcci diversi a causa dei differenti punti di riferimento.*

*Infatti, il Regno Unito oltre che essere privo di una costituzione scritta, ha sviluppato una struttura giuridica e amministrativa molto diversa dal modello tedesco, in cui il principio dell'affidamento e della buona fede oggettiva hanno sviluppato parametri del tutto propri.*

*Si è cercato di raccogliere, i suggerimenti del prof. Di Pietro nell'approfondire anche le particolari forme di tutela che rivestono nell'ambito del principio dell'affidamento, alcuni principi del diritto tributario italiano alla luce dei maggiori riferimenti comunitari, che ad avviso di chi scrive hanno giocato fino ad ora, e lo saranno sempre*



*di più nel futuro, un ruolo determinante nell'armonizzazione di due sistemi giuridici così diversi.*

*E' opportuno sottolineare come il principio dell'affidamento ha avuto nell'ambito del diritto pubblico continentale una propria evoluzione ed una propria storia, molto diversa da quella inglese.*

*Le riflessioni più impegnative in ambito nazionale hanno riguardato proprio i limiti e le modalità di tutela del contribuente inglese ed italiano che subisce a proprio svantaggio, in esito ad un accertamento fiscale, l'applicazione di una maggiore imposta e delle relative sanzioni, rispetto a quanto precedentemente disposto da un provvedimento della HMRC.*

*Particolare attenzione è stata posta al concetto di interpretazione posta dalla HMRC e comprendere se esista un obbligo di motivazione del provvedimento amministrativo.*

*Come verrà illustrato nel prosieguo nel diritto inglese non vi è un principio generale di motivazione obbligatoria delle decisioni amministrativi, cui la HMRC fa parte, desumibile da una fonte formale o quale corollario della fairness o ancora come precedente giurisprudenziale.*

*L'obbligo di motivazione del provvedimento amministrativo è dovuto sostanzialmente all'elaborazione giurisprudenziale che come ha osservato Wade<sup>1</sup>, consente agli interessati di comprendere la connessione esistente tra il rapporto di un ispettore e la decisione di un ministro e, di conseguenza l'assenza di motivazione può condurre le corti non soltanto ad annullare la decisione, ma a estendere notevolmente il controllo giurisdizionale sulle procedure di inchiesta.*

*Ulteriormente, si è cercato di comprendere attraverso l'esame della giurisprudenza comunitaria, il percorso comune intrapreso della giurisprudenza inglese e da quella italiana delineando le differenze più marcate, approfondendo gli obblighi di correttezza della P.A. e del contribuente raffigurato nel generale precetto dell'osservanza della buona fede, e in che modalità questo fosse stato recepito nello Statuto del contribuente.*

*La novità vera propria degli ultimi cinque anni che ha cambiato i riferimenti della giurisprudenza inglese ed italiana sta nel particolare riconoscimento che il principio dell'affidamento ha avuto anche nella giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e nella Carta Fondamentale dell'Unione Europea e nel conseguente approccio che la giurisprudenza inglese ha avuto nel riconoscere alcuni principi enucleati dalla CEDU all'interno del suo ordinamento.*

---

<sup>1</sup> H.M.Wade, *Administrative Law*, Oxford 1969 pag.314  
Pag. 8 a 377

*Il contributo di questo scritto è stato quello di delineare attraverso l'esame comparatistico di detti istituti quel particolare fil rouge che differenzia e che unisce, gli ordinamenti di common law e di civil law nell'approcciarsi al principio dell'affidamento, partendo dalla nascita del principio dell'affidamento nel diritto inglese, al suo sviluppo, l'influenza della Corte di Giustizia, ed recepimento da parte dei giudici di common law di quei principi di armonizzazione indicati dalla Corte di Giustizia che ha estremamente modificato e razionalizzato il contenzioso inglese e quello italiano.*

*La difficoltà in cui si potrà imbattere il giurista di Civil law nell'approcciarsi a questo lavoro sarà anche di tipo terminologico per la presenza di istituti giuridici come la fairness-imparzialità, estoppel-preclusione, judicial review che costituisce un controllo giurisdizionale sugli atti della pubblica amministrazione, concetti tutti questi privi di equivalenza e corrispondenza con il diritto italiano ed in generale con gli ordinamenti continentali.*

*Lo stesso concetto di buona fede inteso secondo la distinzione continentale in buona fede soggettiva e oggettiva non trova riscontro nel diritto anglosassone, avendo una valenza del tutto autonoma rimanendo confinato all'interno della fairness ossia al giusto comportamento che uffici finanziari devono osservare nell'assoluta imparzialità in un determinato provvedimento tributario, in cui il profilo interpretativo costituisce una delle massime espressioni di imparzialità ed equità in virtù della grande autonomia che ha il HMRC.*

*Peraltro, i singoli Stati comunitari mossi spesso da contingenti esigenze di gettito erariale, vengono spinti a violare i naturali principi sul legittimo affidamento nelle leggi e nelle prassi tributarie introducendo oneri non previsti da precedenti disposizioni e prassi nazionali, sulla base delle quali gli operatori economici hanno già programmato e strutturato la propria attività, dando conseguente attuazione ai propri investimenti anche di medio o lungo periodo.*

*Basti pensare all'introduzione di leggi tributarie che, in quanto dichiarate "interpretative" o ritenute di natura "procedimentale", finiscono con il produrre effetti retroattivi ad esclusivo vantaggio dell'Erario, sotto questo aspetto si è cercato di delineare in forma comparatistica le principali problematiche presenti nell'ordinamento italiano ed inglese, confrontandole con quanto statuito dalla Corte di Giustizia.*

*Si pensi anche alle attività intraprese dai contribuenti con strutture che presentano parametri di ordinarietà fiscale e che, solo in un momento successivo vengono declassate a situazioni perseguibili con penalizzazioni allora imprevedute ed imprevedibili. E ciò, per tacere, di tutte le legittime aspettative dei contribuenti, fondate sulle leggi nazionali, vigenti all'epoca dei loro investimenti capitale e lavoro, che vengono poi disattese per mere ragioni di gettito tributario, o per alternanti spinte di sfondo ideologico, sociale o politico con accentuazioni che, nello stesso ambito comunitario, variano spesso da Stato a Stato. In questo variegato scenario di instabilità fiscale, spesso privo di incertezza imprenditoriale e professionale geograficamente differenziata nell'ambito di un unico mercato europeo, risulta persino anacronistico discutere di equità fiscale nazionale e di armonizzazione comunitaria delle imposte dirette se, prima, non venga assicurato l'eguale rispetto dei basilari ed ordinari principi di civiltà giuridico-fiscale nei rapporti fra i singoli Stati comunitari ed i rispettivi contribuenti. Certamente, l'Italia con l'emanazione dello Statuto del contribuente si è allineata ai modelli legislativi dei paesi appartenenti all'Ocse, che in diversi documenti<sup>2</sup> ha sancito la sussistenza non solo di principi comuni posti all'interno della Carta del Contribuente, ma anche il riconoscimento del principio dell'affidamento.*

*Prima di procedere all'analisi comparativa di detto principio è importante considerare come nel Regno Unito, a differenza di quanto accade in Italia ove esiste una vera e propria legge a tutela dei contribuenti (Statuto del Contribuente legge n. 212/2000), lì la Carta dei diritti del Contribuente non è una legge, ma è semplicemente una dichiarazione di principio idonea secondo la giurisprudenza inglese a fondare la nascita del principio del legittimo affidamento.*

*Come è stato ampiamente detto da parte dell'HMRC, the Charter of taxpayer's protection, non è sostitutiva di alcuna legge a protezione della tutela dei contribuenti, ma indica solo cosa il contribuente può fare e quali sono i diritti che ha nei confronti dell'amministrazione finanziaria.*

---

<sup>2</sup> Uno dei primi documenti dai quali si può ravvisare non solo la necessità di tutela del contribuente e dei conseguenti principi di buona fede, principio dell'affidamento e certezza del diritto è il documento pubblicato dall'Ocse, in Italia Oggi del 13 novembre 2003, ove esiste una importante dichiarazione di principio dei paesi ivi appartenenti ad adottare nei confronti del contribuente un comportamento di reciproca buona fede. Interessante sono anche i documenti: *L'amministrazione fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE: série «i nformations»; FORUM ON TAX ADMINISTRATION Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: comparative Information Series (2010) 3 March 2011, pag. 202-204 che contengono degli importanti studi comparatistici ove si può notare come il principio dell'affidamento e della buona fede del contribuente costituisca oggi un punto di partenza importante per la tutela dei diritti su base mondiale.*

*Si deve segnalare come all'inizio dei lavori preparatori prima dell'emanazione della UK Taxpayers's Charter la volontà del Parlamento inglese era nel senso che questa dovesse essere parte della Finance Act, ed indicata come modalità attuativa di alcuni principi particolari posti as a Schedule to the Act.*

*Successivamente è stata fatta una scelta normativa diversa, ossia di considerarla al pari di altri codici di condotta già presenti nel Regno Unito che governano le relazioni tra Governo e cittadini.*

*Nel diritto italiano l'emanazione della legge 212/2000 è stata una scelta determinata dalla giurisprudenza di legittimità e dalla dottrina degli anni 80/90 che hanno incominciato ad estendere anche al diritto tributario i concetti di buona fede oggettiva e di affidamento fino ad allora presente nel diritto amministrativo, che ha introdotto questo concetto come la capacità da parte del contribuente di porre fiducia su quando dedotto o promesso dall'amministrazione finanziaria o dal legislatore in merito ad una determinata situazione giuridica.*

*E' chiaro che le situazione affidanti danno luogo ad due duplici effetti: da una parte la sussistenza dell'elemento soggettivo da parte del contribuente di affidarsi alla pubblica amministrazione, e dall'altro, dall'elemento oggettivo inteso come effettiva e diretta condotta di quest'ultima nell'orientare le scelte del contribuente.*

*Questa ricerca di propone di valutare nel diritto italiano e nel diritto inglese, le possibili lesioni che possono aver tratto il contribuente in inganno attraverso comportamenti difformi dalla P.A. ed i possibili effetti risarcitori che potrebbero dare luogo, a seguito delle scelte espletate dal contribuente.*

## **2. Il ruolo della Carta del Contribuente nel diritto inglese**

*Prima dell'emanazione della Carta del contribuente la HMRC nel 2009 ha richiesto nei confronti degli ordini professionali e dei cultori del diritto, una serie di consultazioni in merito alle modifiche da apportare per introdurre la Carta dei contribuenti.*

*Certamente la Carta pur essendo presente dal 1991 nel Regno Unito, almeno come linea di principio, non può che sollevare alcune questioni fondamentali dal punto di vista delle fonti del diritto, e del ruolo che in questo ordinamento.*

*Non è mancato chi ha sostenuto che la Carta proprio per la natura di 'soft law', abbia un valore applicativo pressocchè nullo, perché quanto qui rappresentato non può sostituirsi alle normali ed ordinarie protezioni legali dei contribuenti contenute nella legge, come il diritto di appellarsi, il diritto alla riservatezza delle informazioni, il*

*diritto da parte dei contribuenti di essere rappresentati da consulenti fiscali, oltre che tutti i diritti previsti dalla legge.*

*La conseguenza di ciò è che in molti si sono domandati il reale valore della Carta dei diritti del contribuente, in quanto la reale ed effettiva tutela non è rappresentata da essa, ma dalla legge. Ciò solleva la questione se questa abbia un ruolo effettivo e se rappresenti almeno una dichiarazione di principio.*

*Ciò comporta a parere di chi scrive, la necessità di affrontare diverse questioni: la prima è quella di comprendere se la soft law possa incardinare al proprio interno diritti non comprimibili come quelli indicati nella carta del contribuente, oltre che dichiarazioni di principio che non costituiscono almeno dal punto di vista del diritto positivo degli effettivi riferimenti normativi a cui l'interprete può riferirsi.*

*Il secondo è la natura della soft law nel panorama legislativo inglese e cosa riveste almeno dal punto di vista del principio nei confronti della 'hard law' e se tale distinzione conservi ancora un valore reale in un contemporaneo sistema giuridico.*

*A ben vedere la Carta del contribuente inglese a differenza di quella italiana non contiene alcun espresso riferimento al principio dell'affidamento, quasi a considerare che questo concetto fosse relegato a mere interpretazioni giurisprudenziale del diritto interno e del diritto comunitario.*

*Occorre allora domandarsi quale sia l'effettivo valore della Carta e ciò anche alla luce delle indicazioni rese in sede OCSE da parte del Regno Unito.*

*Certamente l'OCSE ha suggerito ai paesi aderenti di emanare uno statuto per i diritti dei contribuenti, ma non sempre queste indicazioni hanno avuto il medesimo recepimento e lo stesso impatto legislativo che ha avuto in altre legislazioni.*

*Non sono mancate critiche da parte di alcuni studiosi che hanno messo in dubbio tutto ciò, sottolineando come i diritti posti all'interno di common law e delle norme presenti nella statutory fossero di per sé sufficienti a tutelare i contribuenti, mentre altri autori hanno suggerito che una charter con base semi-legale contenente dichiarazioni di principio, non fosse assimilabile ad una prassi ed un orientamento della HMRC.*

*Chi scrive ritiene certamente degno di pregio quella considerazione che simili dichiarazioni di principio non costituiscano delle proprie fonti del diritto, a meno che non vi sia l'effettiva commutazione della Carta dei Contribuenti in legge, o quanto meno, si facesse ricorso alla delega legislativa da parte del Ministro delle finanze*

competente per materia di convertirla, così come è avvenuto per altri regolamenti<sup>3</sup> ai quali è stato conferito dignità di *hard law*.

Ma in termini concreti quali sono le conseguenze della violazione della *charter* posta a tutela del contribuente? Certamente la Carta contiene dichiarazioni di principio la cui potenziale violazione costituirebbe effettiva violazione del principio dell'affidamento del contribuente. La giurisprudenza inglese ha statuito che lì ove la HMRC l'avesse effettivamente violata il contribuente sarebbe legittimato alla richiesta di un risarcimento del danno.

Dal punto di vista del diritto comunitario, secondo quanto affermato dai servizi legali<sup>4</sup> della Commissione europea, la Carta non è vincolante perché non è inclusa all'interno del Trattato dell'Unione.

Ciò determina una questione sulle modalità e sul come, la Carta dei diritti del contribuente inglese possa avere una qualche interazione tra il diritto tributario ed i contribuenti nei rapporti con la HMRC, in tutti quei casi in cui vi sia piena osservanza di tali principi da parte dei contribuenti.

Come è facile intuire la Carta dei contribuenti avrà una influenza determinante nei rapporti tra contribuenti ed amministrazione, ed avrà certamente valore legale ma non sarà formalmente vincolante alla sua applicazione.

Sotto questo aspetto è chiaro che dichiarazioni di principio ivi contenute possano dare luogo ad affidamento del contribuente, lì dove sussista la circostanza che HMRC abbia seguito una certa prassi applicativa, e che poi l'abbia disconosciuta.

In questo caso il contribuente è legittimato ad impugnare l'atto proveniente dall'amministrazione finanziaria attraverso il *Judicial Review*.

La giurisprudenza dominante inglese nei due *leading cases* *Urmaza*<sup>5</sup> e *Gangadee*<sup>6</sup> hanno considerato come qualora sussista un cambiamento di prassi applicativa da parte dell'Amministrazione, il contribuente è legittimato a far valere il legittimo affidamento, potendo egli contare sempre sulla *policy* di riferimento, a meno che non sussistano

---

<sup>3</sup> Questo è avvenuto in una serie di atti recenti:

- *The Regulation of Investigatory Powers Act, 2000* ;
- *The Education Act 1996*;
- *The Freedom of Information Act 2000*;
- *The Water Industry Act 1999*;
- *The Police Act 1996*;
- *The Police Reform Act 2002*;

<sup>4</sup> 'The proclamation represents a solemn commitment by the European Parliament, the Council and the Commission to respect the Charter. It is obvious that the Council of Ministers of the EU and the European Commission will find it difficult to ignore in the future when they act in a legislative capacity, a text prepared at the behest of the European Council and by every national and European source of legitimacy.

<sup>5</sup> *Urmaza* [1996] COD 11<sup>th</sup> July 1996

<sup>6</sup> *Gangadeen* [1998] I FLR 762

delle ragioni tali per cui la prassi viene ad essere modificata, ma in tal caso devono sussistere effettive e motivate ragioni<sup>7</sup>.

Nel *Urmaza case*, l'HMRC aveva cambiato prassi applicativa in merito alla modalità di impostazione di determinati accertamenti fiscali, ed il contribuente aveva sollevato alcune perplessità applicative basate su un cambiamento di prassi dell'Amministrazione Finanziaria.

La Corte aveva giudicato negativamente questo nuovo approccio dell'HMRC, in quanto non era seguito da nessun tipo di preavviso.

Orbene come si avrà modo di affrontare nel 2 capitolo, il cambiamento di prassi applicativa da parte della HMRC, fa sorgere alcune questioni interessanti sul limite della potestà di HMRC nell'interpretare nuove norme e nuove prassi applicative.

Un esempio di quanto qui detto è relativo alle *Charity*, in cui HMRC ha emesso una proposta legislativa antielusiva relativa applicate a queste organizzazioni che ricevevano donazione da parte di donanti senza specificare a che titolo.

In questa proposta legislativa, l'ufficio Finanziario si è attribuito la facoltà di determinare, secondo la propria prassi, sia ciò che desse luogo o meno ad elusione fiscale, sia come identificare i reali servizi espletati dalla *Charity* ai donanti, con la conseguente individuazione della relativa prestazione resa.

Il problema della grande autonomia decisionale espressa da HMRC, ha certamente dato luogo a grandi discussioni tra gli studiosi, che avrebbero preferito delineare all'interno della Carta del Contribuente delle vere e proprie regole legislative, ciò ad evitare condotte non conformi alla legge.

Nel caso *Preston*<sup>8</sup>, l'Agenzia delle entrate britannica, si era accordata con il sig. *Preston* affinché quest'ultima non avrebbe dato luogo ad altro accertamento fiscale, a condizione che il *Preston* avesse pagato un determinato *capital gain*.

La Corte sostenne che la HMRC non poteva espletare alcun tipo di accordo di questo tipo, né vincolarsi con un contribuente in questo modo, utilizzando gli *statutory power*, in quanto in questo modo l'Agenzia avrebbe agito in eccesso di potere, tanto che in caso di adempimento da parte della HMRC, il contribuente avrebbe potuto impugnare tale decisione attraverso il *judicial review* per violazione del principio dell'affidamento.

---

<sup>7</sup> E' interessante notare il pensiero del giudice Lord Sedley's a proposito del caso *First Secretary of State v Sainsbury's Supermarkets Ltd* [2005] EWCA Civ 520 a proposito dell'interpretazione del cambiamento di prassi con la *doctrine of legitimate expectation and the interpretation of policy. If policies can give rise to legitimate expectations then the decision maker cannot reinvent and change the meaning of the words in their application, save on the two stage process identified above. What the claimant legitimately expects is that the policy as pronounced will normally be finc*

<sup>8</sup> *Preston v IRC* [1985] 2 All ER 327;

*E' facile allora comprendere come l'emanazione della Carta del Contribuente nelle modalità della soft law, non è idonea a vincolare la HMRC proprio per la dichiarazione generale di principio che contiene. Per questa ragione sarebbe opportuno una regolamentazione del principio attraverso una vera ed effettiva presa di posizione del Parlamento, ciò potrebbe servire a conferire all'Agenzia delle Entrate inglese precisi punti di riferimenti normativi cui ancorare la propria policy.*



---

## CAPITOLO n. 1

### L’AFFIDAMENTO COME LEGITTIMO NELL’ESPERIENZA DELL’AMMINISTRAZIONE INGLESE

#### 1.1. Il ruolo delle fonti, fondamento ed efficacia

Nel sistema delle fonti si riscontrano talune delle più importanti differenze tra gli ordinamenti di *civil law e common law* derivanti principalmente da un'assenza di codificazione tributaria quale è quella presente all'interno dei sistemi romanistici.

L'ordinamento inglese non è di natura consuetudinaria, ma giurisprudenziale, e come si dice semplicemente è “ un diritto non scritto”, è il diritto dei giudici e non del legislatore, anche se quest'ultimo conserva prerogative importantissime in ambito tributario.

Caratteristica di tale normazione è che il diritto della *Common law* è applicabile a tutti i soggetti, ed a tutti i rapporti ed è contrapposto alle consuetudini locali, ed in tale contesto è estraneo il concetto, che la legge vada rintracciata in un testo legislativo o nell'autorità del legislatore.

Per quanto attiene la gerarchia delle fonti, questa non ha subito negli ultimi anni una elaborazione sistematica paragonabile a quanto avvenuto nei Paesi di *Civil law* tanto da lasciare immutate le principali fonti del diritto inglese: a) la *common law*; b) l'*equity* c) la *statute of law*; d) consuetudini locali quali fonti sussidiarie, peraltro di scarsa importanza.

E' chiaro che l'elaborazione giurisprudenziale della *common law* o “diritto delle Corti”, costituisce, al pari dell'*equity*, l'essenza del diritto inglese, ed è opportuno precisare il significato che tali termini assumono nel sistema delle fonti anche con riferimento al diritto di formazione legislativa come la *Statute of law*, che in ambito tributario come si vedrà assume un'importanza notevole .

E' necessario precisare che i sistemi di *Civil law* sono ordinamenti chiusi, il cui diritto è cristallizzato in un insieme sistematico di norme e di regole che è rivolto alla completezza logica, e come tale non integrabile dal giudice, in cui almeno in teoria, qualsiasi questione deve essere risolta in via interpretativa secondo una regola esistente, ed in cui le fonti sono schematizzate rigidamente, non comprendendo in alcun modo la legislazione elaborata dai giudici delle Corti.

Al contrario nel sistema anglosassone, è il giudice che si pone come il principale legislatore, con la conseguenza che non vi è una netta demarcazione tra fonti primarie e fonti secondarie, e ciò è derivato anche dalla mancanza di una costituzione scritta e

---

dalla mancanza di una Corte Costituzionale che decida sulla legittimità costituzionale delle leggi.

Questo costituisce un dato rilevante rispetto ai Paesi di *Civil law* ove la fiscalità trova il suo titolo proprio nel riconoscimento costituzionale assunto dall'ordinamento nei confronti dei singoli.

La mancanza di una costituzione scritta sottratto formalmente ai circuiti ordinari delle scelte politiche indica che i rapporti tra Parlamento, monarchia, potere giudiziario, e governo sono regolati in misura maggiore che altrove da convenzioni costituzionali non formalizzate, ma rigorosamente rispettate.

A tal proposito un importante giurista<sup>9</sup> in uno straordinario saggio, sulla necessità di una costituzione inglese distinse tra *laws of the constitution e conventions of the constitution*, considerando come le prime siano delle regole costituzionali di diritto che possono essere sancite dalle Corti; e le seconde, pur non essendo vere ed effettive regole giuridiche, svolgono un ruolo importante nella costituzione britannica.

Ed è proprio in tale contesto costituzionale che assume importanza la *Supremacy of Parliament*, per cui la legge del Parlamento prevale su qualsiasi altra fonte del diritto specie in materia tributaria<sup>10</sup>.

Tale principio ha tuttavia subito negli ultimi anni una effettiva erosione attraverso l'adesione del Regno Unito all'Unione Europea nel 1972, tanto che la normativa comunitaria vincola direttamente i Paesi Membri all'adesione dei trattati comunitari, esercitando effetti giuridici, come del resto anche negli altri Paesi comunitari, sull'ordinamento giudiziario britannico *ex art 177* del Trattato di Roma, spettando alla Corte di Giustizia decidere in via pregiudiziale, le questioni relative all'interpretazione del trattato, alla validità e all'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni della comunità e all'interpretazione degli statuti creati con atto del consiglio.

Quando una questione interpretativa sorge davanti al giudice britannico che non sia un organo di ultima istanza, quest'ultimo può sospendere il giudizio e rivolgersi alla Corte di giustizia perché questa si pronunci; quando invece si tratti di un organo di ultima istanza House of Lords – Judicial Committee Privy Council, egli deve sempre sospendere il giudizio e rimettere la soluzione del problema interpretativo alla corte.

---

<sup>9</sup>A.V. Dicey *An introduction to the Study of the law of the Constitution* 1885 p.535 Londra;

<sup>10</sup> Le ragioni qui poste che incentrano la figura del Parlamento come principale portatore di diritto su qualsivoglia tipo di legge deve essere letto in chiave sistematica anche con riferimento al diritto delle Corti, le quali sono comunque tenute al rispetto della legge scritta. Il principio della *Supremacy* del Parlamento deve essere valutato sul presupposto che non esiste una distinzione tra norma costituzionale e norma ordinaria, oltre a non esistere una maggioranza parlamentare qualificata per la modifica di materie aventi rilievo costituzionale o per l'adozione di nuove leggi nelle suddette materie.

---

L'introduzione e la ratifica dei trattati comunitari e nel 1966 della giurisdizione della Commissione Europea per i diritti dell'uomo, hanno comportato due conseguenze di un certo impatto nell'ordinamento istituzionale britannico: in primo luogo, la legislazione comunitaria è divenuta vincolante per tutto il Regno Unito, con il risultato che tutte le Corti britanniche sono oggi obbligate a seguire i precedenti della Corte Europea di Giustizia quando sorgono questioni di diritto comunitario.

In modo analogo risulta minato il principio fondamentale della sacralità ed intangibilità di quanto approvato dal Parlamento inglese, si dice, infatti, che le corti applichino il trattato CEE soltanto in quanto e nella misura in cui esso risulti recepito da un atto del Parlamento.

Ad esse peraltro ai sensi della *section 2 dell'European Communities Act* del 1972 è conferito tale potere di modificare la legislazione interna per violazione delle norme rispetto al trattato comunitario.

L'attuale rapporto tra diritto britannico e diritto comunitario può, pertanto, descriversi attentamente come quella per cui quest'ultima legislazione di produzione non nazionale impone alle Corti britanniche l'applicazione del diritto comunitario, con l'effetto diretto di precludere loro l'applicazione di qualunque fonte municipale cronologicamente anteriore o posteriore in contrasto con la legislazione comunitaria.

Alle corti britanniche è indirettamente conferito perciò un potere di sindacare la legislazione fino ad allora impensabile. In secondo luogo, sebbene la convenzione europea dei diritti dell'uomo non sia entrata direttamente a far parte dell'ordinamento britannico, il riconoscimento della giurisdizione della commissione europea dei diritti dell'uomo ha come effetto il conferimento ad ogni cittadino britannico della legittimazione ad agire di fronte a quella: c'è quindi oggi la possibilità di un controllo di legittimità, non interno ma semplicemente esterno agli atti del regno Unito.

E' necessario, tuttavia, considerare che con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, avvenuta il 1° dicembre 2009, anche per il Regno Unito sono state introdotte talune novità recepite all'interno delle fonti del diritto.

Di particolare rilievo sebbene vi sia stato il pieno riconoscimento dell'istituzionalizzazione del Consiglio europeo, oltre ai successivi protocolli è stato riconosciuto per il Regno Unito la facoltà del *cd Opting out*<sup>11</sup>, ossia di limitare in

---

<sup>11</sup> A proposito della *cd opting out* questa è relativa alle problematiche poste nell'ambito della cooperazione giudiziaria penale e civile, tra le novità più significative nell'ambito del Trattato di Lisbona che ha esteso l'applicazione della procedura legislativa ordinaria anche alle materie prima appartenenti al terzo pilastro. Nel titolo V TFUE, denominato "Spazio di libertà, sicurezza e giustizia", sono confluite oltre alle materie dei visti, asilo, immigrazione e le altre politiche connesse con la libera circolazione delle persone che erano prima parte del pilastro

---

determinate materie la collaborazione con gli altri Stati Membri in particolari settori, come in materia di cooperazione di polizia e giudiziaria penale, in materia di visti, asilo e immigrazione, nonché nella cooperazione giudiziaria civile, in base al Protocollo n. 21<sup>12</sup>.

Modifiche che hanno interessato la Gran Bretagna anche con l'introduzione della normativa comunitaria che ha influenzato il legislatore inglese tanto da amplificare la sovranità parlamentare. La mancanza di quel controllo di costituzionalità che caratterizza i Paesi continentali, ha prodotto una profonda trasformazione morfologica nel processo di legiferazione, dovuta all'impatto degli *Statute* che si svolge al di fuori dei circuiti della giustizia ordinaria. Le conseguenze di tale assunto sono il sorgere di un diritto amministrativo, profondamente estraneo alla grande tradizione di Common law, all'edificazione del quale di recente contribuiscono anche le Corti inglesi determinate anche dall'impatto che la legislazione diretta sta avendo nel sistema inglese e che nel breve periodo potrebbe costituire elemento di forte avvicinamento tra il diritto inglese e il diritto continentale specie in materia amministrativa e fiscale.

Un grande costituzionalista inglese *Lord Dicey* voleva il diritto pubblico a modello continentale incompatibile con la concezione basilare della legalità inglese, fondata sul principio della *rule of law*<sup>13</sup>.

Certo è che nel 1977 viene modificato nell'ambito dell'esercizio del potere del *judicial rule making*, l'*Order 53 delle Rules* della Suprema Corte, con cui venne introdotta una procedura unificata, nota come *application for judicial review* nei confronti della pubblica amministrazione ed in special modo nei confronti del *Revenue office*.

Tale riforma, rafforzata nel 1981, ha sancito la nascita in Gran Bretagna del diritto amministrativo e del diritto finanziario, per decenni inculcato dalle teorie di *Dicey* sulla *rule of law*.

---

comunitario, anche quelle del titolo VI TUE riguardanti la cooperazione di polizia e giudiziaria penale. Se, come detto, l'eliminazione dei pilastri è senza dubbio una delle novità positive del Trattato di Lisbona, non si può negare che tale aspetto positivo è controbilanciato da un elemento negativo, ossia dall'estensione del sistema di *opting out* a Regno Unito e Irlanda che potranno avvalersene anche in materia di cooperazione di polizia e giudiziaria penale, in materia di visti, asilo e immigrazione, nonché nella cooperazione giudiziaria civile, in base al Protocollo n. 21, così come potrà farlo la Danimarca secondo il Protocollo n. 22, che esclude la partecipazione del Paese scandinavo dallo spazio di libertà, di sicurezza e giustizia e quindi dal settore della cooperazione giudiziaria civile, penale, di polizia, in materia di controlli alle frontiere e di immigrazione, nonché in ordine alle questioni sul trattamento dei dati personali.

<sup>12</sup> Del Trattato, poi, si è occupata anche l'Alta Corte inglese investita della questione da un cittadino il quale aveva chiesto al Governo di sottoporre a referendum la ratifica del suddetto Trattato (sentenza *Wheeler contro Segretario di Stato*, ricorso n. CO/1915/2008), escluso dal Primo ministro Gordon Brown in considerazione del fatto che il Trattato UE non incide sui poteri sovrani del Regno Unito. Su tale posizione è stata d'accordo la Corte inglese che, con sentenza del 26 giugno 2008, ha ritenuto che il Trattato di Lisbona si limita a modificare alcune disposizioni dell'accordo di Nizza, consentendo al Regno Unito di beneficiare del sistema di *opting out* nell'area di libertà, sicurezza e giustizia, oltre a rafforzare il ruolo dei parlamenti nazionali con il funzionamento del principio di sussidiarietà.

<sup>13</sup> V. Varano, *L'organizzazione e garanzia della giustizia civile e l'Inghilterra moderna* Milano 1973;

---

In effetti, attraverso la nuova procedura unificata hanno fatto ingresso nel diritto inglese nozioni che un tempo erano sconosciute come: l’aspettativa legittima, il principio di proporzionalità l’eccesso di potere, l’errata applicazione della legge<sup>14</sup>.

In realtà il principio introdotto nel *Judicial review*, da non confondersi con il giudizio sulla costituzionalità delle leggi, lungi dall’aumentare la tutela giurisdizionale del singolo nei confronti della pubblica amministrazione, sembra aver fatto penetrare in terra inglese talune dottrine che prima non trovano alcun spazio interpretativo.

Ciò che è interessante notare è come l’ordinamento inglese abbia finito per importare nozioni e soprattutto mentalità del diritto amministrativo francese, in cui il conseguente sacrificio dell’interesse individuale a favore di quello pubblico è divenuto a tutti palese nel Regno Unito dopo l’importante decisione *O Reilly* che ha reso obbligatoria la nuova procedura in tutte quelle ipotesi in cui sia coinvolta una questione di diritto pubblico, dando in tal modo contenuto pratico ad una nozione che fino a quel momento ne era priva.

Questo ha comportato nel Regno Unito la sussistenza di una forte domanda sociale rivolta a riformare la struttura burocratica amministrativa costituita da un’amministrazione centrale condotta a livello di base dalle agenzie del governo strutturate secondo i compiti assegnati direttamente dal segretario permanente del dipartimento. Ad uno sviluppo di regole privatistiche risultato in una certa misura armonico, sembra aver corrisposto sul piano del diritto e della giustizia, lo sviluppo e la proliferazione di tribunali speciali, in contrapposizione al corti ordinarie, ossia di organi giurisdizionali propri, ma ormai non meno importanti rispetto ai tribunali speciali, che legislatore ha affidato per la risoluzione della maggior parte delle controversie tra Stato e cittadini o anche tra privati cittadini che derivano dall’applicazione delle norme costituenti l’espressione di quel concetto di *welfare State*, di cui il Regno Unito è divenuta un certo senso il simbolo soprattutto dopo la seconda guerra mondiale.

La conseguenza di ciò deve essere letta anche in quella necessità di protezione del cittadino nei rapporti fra le amministrazioni pubbliche, che costituisce come nei Paesi continentali, il criterio regolativo del rapporto fra due contrapposti interessi, da un lato l’interesse individuale del singolo alla persistenza di un quadro giuridico sul quale ha contato e che ha assunto a base delle sue valutazioni e delle sue scelte, e, dall’altro, la necessità di mantenere flessibilità e adattabilità all’azione dell’organo amministrativo.

---

<sup>14</sup> Cane, *Introduction to the Administrative law* London 1986; K. Bagnall, *Judicial Review* 1985; Pag. 20 a 377

L'esigenza a cui questo principio risponde è però, ovviamente, presente in tutti gli ordinamenti, e in particolare nei sistemi giuridici europei, oltre che nel diritto dell'Europa, ai quali si è rivolta l'attenzione del presente lavoro.

Nei sistemi di diritto comunitari, è riconosciuta la vigenza di regole e di istituti giuridici che di quel principio costituiscono specifica espressione.

L'amministrazione della giustizia e certezza giuridica sono principi profondamente radicati nella cultura comunitaria, tanto da far risultare immanente la loro presenza anche in sistemi così differenti come in quello della *common law* e della *civil law*, ma che mostrano la loro matrice comune, quel filo rosso che collega nel sistema dei principi giuridici tutti i Paesi comunitari al concetto di buona fede, al principio di certezza del diritto, al principio del legittimo affidamento, al concetto dello stato di diritto, il quale garantisce appunto, attraverso la certezza del diritto, le aspettative dei cittadini ed il criterio regolativo del rapporto fra due contrapposti interessi quello del contribuente e quello dell'amministrazione finanziaria.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> A proposito dell'interpretazione della legge si avrà modo di verificare la capacità interpretativa della giurisprudenza del Regno Unito e dei *Commissioner*, e prima di passare all'esame della tecnica interpretativa della legge scritta nell'ordinamento inglese, sembra opportuno rammentare la diversa teoria delle fonti dei sistemi di *common law* e la collocazione diversa che essa vi assume. Poste queste necessarie premesse la *stature of law* costituisce una fonte sussidiaria di diritto rispetto alla *common law*, ossia rispetto al diritto giurisprudenziale, diverso è il ruolo e l'attività del giudice nell'applicazione della legge, il giudice, infatti, non procede neanche ad una interpretazione nel senso in cui il termine inteso nei paesi continentali; i sistemi di diritto comune sono dei sistemi aperti in cui, nell'assenza di una serie di norme preesistenti, come è il caso degli ordinamenti codificati, spetta al giudice, mediante la tecnica del *distinguishing*, creare la nuova regola per la situazione non prevista. Ma l'interpretazione della legge scritta è nei sistemi di *common law*, necessariamente legata alla dottrina del precedente; a tal proposito, si rammenta che la fonte del diritto principale dell'ordinamento inglese è, appunto, la decisione giudiziaria che stabilisce il precedente, cioè un *legal rule* in tal senso, anche là dove una materia sia regolata da una legge scritta, il giurista cercherà e applicherà la legge scritta qual è stata interpretata dal giudice attraverso le decisioni, alle quali ultime si applica il principio del precedente, con la conseguenza che sarà quella determinata interpretazione giudiziale della legge scritta che sarà applicata in concreto, piuttosto che la legge stessa. D'altro canto, la legge scritta non ancora giudizialmente interpretata ritrova in una sorta di limbo: non è ancora completamente legge. Ecco perché i materiali legislativi degli ordinamenti di *common law* non accompagnati dai dati interpretativi giurisprudenziali costituiscono degli elementi parziali di un dato regime giuridico, quando non sono anche gravemente fuorvianti.

Una serie di regole e principi disparati si presenta al giudice per chiarire il significato della legge scritta *Statute of law* come segue: a) *Statutory definition*, cioè regole interpretative previste dalla legge scritta; b) regole e principi derivanti dalla *common law*; c) cd presunzione interpretative quanto alle *statutory defintions*, di solito ogni statute o *statutory instrument* contiene una *interpretation section* e chiarisce, limitatamente allo *statute* il significato di alcuni termini impiegati nel testo.

È necessario, infatti, ricordare che il *Financial act* annuale contiene in sé una distinzione proprio secondo l'ordine poc'anzi definito. Una prima parte i cui sono presenti le modifiche legislative fiscali poste dal Parlamento e una seconda parte che definisce attraverso le schedule, le modalità applicative della legge finanziaria annuale.

È necessario considerare che l'interpretazione della norma inglese ha un carattere prevalentemente formalistico, sebbene molti autori parlino immancabilmente di due tendenze principali, l'una letterale l'altra liberale cioè interpretazione meno formalistica di rivolta al senso della legge. In effetti l'interpretazione degli *statutes* verrà dal giudice inglese è ancora oggi essenzialmente letterale e formalistica. Interpretazione meno formalistica non tiene conto nella sua incoerente ed estrema applicazione, di qualsiasi aberrante conclusione cui la decisione possa pervenire. Alla base di questi due opposti criteri, vi è una diversa concezione della funzione del giudice nei confronti del legislatore; in altre parole secondo una tendenza che si rifà all'interpretazione letterale il giudice è tenuto ad applicare la legge quale appare dal testo, prescindendo da ogni ricerca della volontà del legislatore: spetta quest'ultimo eliminare un'eventuale incongruenza o ingiustizia che le deriva, ovvero provvedere, con una nuova legge. È chiaro che il fondamento dell'interpretazione letterale deve rilevarsi negli *statute* ponendogli come eccezione rispetto alla *common law* e come elemento integrativo di essa va interpretato in modo ristretto; la ricerca della volontà del legislatore violerebbe il principio della divisione dei poteri, la persona meno indicata a interpretare una legge è

---

## 1.2 lo sviluppo del principio dell'affidamento all'interno del diritto amministrativo inglese, la difficile comparabilità con il sistema continentale

Lo sviluppo del principio dell'affidamento è certamente avvenuto all'interno dei sistemi di giustizia amministrativa presenti nei paesi dell'Unione Europea e questi discendono da due ordinamenti originari diversi: quelli di cultura francese, detti di *droit administratif* e quelli di cultura anglo-sassone, legati alla common law. Quantunque talune delle differenze originarie siano pian piano sfumate, soprattutto per il riconoscimento da parte degli autori anglo-sassoni della esistenza di un complesso di norme costituenti, nel loro insieme, un «diritto amministrativo» administrative law, le implicazioni fondamentali di tale contrapposizione originaria sono tuttora presenti nei diversi sistemi nazionali di giustizia amministrativa.

Il peso, cioè, delle due diverse culture è ancora presente nel diritto dell'Unione Europea, creando disparità di trattamento fra i cittadini dei diversi Paesi, non più ammissibili in un'Europa tendenzialmente federale e comunque uniforme sul piano delle garanzie giuridiche e dello Stato di diritto.

Nei sistemi di *common law*, praticamente tutti i paesi anglo-sassoni, contrapposti ai sistemi di *civil law*, vige incontrastato il principio della rule of law .

Questa, letteralmente «governo» o «predominio» del diritto, costituisce la piena affermazione dello Stato di diritto.

Il diritto è unico, eguale per tutti i soggetti dell'ordinamento e regola ogni tipo di rapporto giuridico, dettando le regole per la soluzione di ogni controversia.

Per la *common law* ogni funzionario amministrativo che ecceda dai poteri conferitigli dalla legge, secondo un sistema assai perfezionato di limitazioni alla sua azione, va incontro ad una responsabilità per il suo atto contrario al diritto, e se dannoso, può essere chiamato a rispondere di fronte all'autorità di un tribunale ordinario, che giudicherà in ordine alla sua competenza, alla validità e legalità dell'esercizio del potere amministrativo.

---

colei che ha contribuito a elaborarla, giacché essa è disposta a confondere ciò che intendeva con gli effetti dei termini che l'impiegato. Poste queste dovute valutazioni è chiaro che il ruolo del Parlamento appare assolutamente conforme alla dottrina della *Supremacy* tanto che questa costituisce un elemento essenziale per l'approvazione e l'applicazione delle leggi tributarie in mancanza di un principio costituzionale che stabilisca in maniera inequivocabile il prelievo fiscale come forma di garanzia sociale.

Nel complesso non si può sostenere che i principi interpretativi della legge scritta costituiscano la parte più stabile, più coerente o più logicamente soddisfacente del sistema inglese, caratterizzati come sono, per la tendenza a considerare le parole di per sé che come strumenti per esprimere il significato. In quest'ottica di modernizzazione della *common law* da più parti si sono levate voci per sollecitare l'adozione di criteri interpretativi sostanzialmente analoghi a quelli della *civil law*, ossia rispondenti a una concezione più moderna delle funzioni del giudice che consentano un maggiore adeguato sviluppo del diritto.

I tribunali ordinari, pertanto, sono in grado di condizionare e limitare l’azione amministrativa, anche perché come si vedrà nel prosieguo, qualora il contribuente si senta pregiudicato nei suoi diritti a seguito di colpa grave del funzionario della HMRC, non potrà espletare un’azione di risarcimento del danno nei confronti della Corona, ma nei confronti del singolo funzionario.

Ovviamente, mancando il rapporto organico che regola il rapporto di funzioni tra i funzionari dell’Amministrazione statale a quest’ultima è chiaro che i primi possono essere esposti ad azioni di risarcimento del danno da parte dei contribuenti.

Ed è questa la ragione dell’importanza dei Tribunali ordinari nel giudicare controversie di questo tipo, non solo in ordine all’eventuale determinazione del danno per colpa grave dei funzionari, nei contribuenti, ma anche verso eventuali questioni relative all’applicazione del principio dell’affidamento a tutela dei contribuenti.

In conclusione, tale sistema garantirebbe e tutelerebbe in modo assai più efficace la libertà dei contribuenti nei confronti della PA. Nella sua configurazione originaria il sistema cosiddetto di *droit administratif*, definito come l’insieme delle norme particolari che regolano i rapporti fra l’amministrazione e i cittadini, applicate da una giurisdizione speciale amministrativa, contrasta con il principio basilare dello Stato di diritto anglosassone che prevede un unico sistema di norme giuridiche per tutti i rapporti giuridici, pubblici o privati, cioè la *rule of law*. Significativa è nella dottrina francese<sup>16</sup> un’importante affermazione secondo la quale: “*le principe de sécurité juridique trouve de multiples expressions dans des principes plus spécifiques tels que l’obligation pour le juge de statuer en fonction du droit applicable au jour de la demande, la non-rétroactivité des normes juridiques, l’effet obligatoire des conventions entre les parties, l’interprétation restrictive des textes d’incrimination, l’existence de délais de recours et de prescription, le principe de la confiance légitime*”. Secondo tale assunto il principio di “confiance légitime” è da riferirsi, come da sua derivazione o articolazione, al principio di certezza giuridica.

E non vi è dubbio che il principio della *confiance légitime* tenda insomma a realizzare obbiettivi riportabili all’esigenza globale di certezza giuridica.

Con riferimento a questa tesi, probabilmente colgono nel segno quelle riflessioni che sottolineano come il principio di certezza giuridica sia una tautologia, dato che l’esigenza della certezza è la ragione stessa del fenomeno giuridico in sé, perché

---

<sup>16</sup> S. Calmes, *Du principe de la confiance légitime en droit allemand, communautaire et français*, Dalloz 2001  
Pag. 23 a 377



---

appartiene agli ordinamenti giuridici comunitari anche prima dei principi enunciati dalla Corte di Giustizia.

Già nel 1789 e nello spirito della codificazione francese, sotto la quale il principio di certezza giuridica veniva enunciato il principio secondo il quale: “*Le principe de sécurité juridique implique que les citoyens soient, sans que cela appelle de leur part des efforts insurmontables, en mesure de déterminer ce qui est permis et ce qui est défendu par le droit applicable. Pour parvenir à ce résultat, les normes édictées doivent être claires et intelligibles, et ne pas être soumises, dans le temps, à des variations trop fréquentes, ni surtout imprévisibles*”.

Sotto questo aspetto effettivamente si tratta di una delle declinazioni fondamentali del concetto di *Etat de droit*.

Lo Stato di diritto costituisce il fondamento di tutti gli ordinamenti, specie quelli comunitari che non possono fare a meno di riconoscere che le pubbliche amministrazioni devono, talvolta, poter tornare sulle proprie decisioni, anche eventualmente su quelle con le quali si attribuivano vantaggi o si creavano comunque situazioni favorevoli ai loro destinatari o a terzi, sia che ciò avvenga in conseguenza di una rivalutazione della legittimità o dell’opportunità del precedente operato, sia che si tratti di adeguare precedenti assetti a nuove situazioni o esigenze.

In tutti gli ordinamenti comunitari si pone dunque, la necessità di regolare il rapporto fra le scelte e le decisioni anche di natura pubblica dell’amministrazione finanziaria, connesse con la loro applicabilità nel tempo.

Se non è pensabile in assoluto negare all’azione dell’amministrazione la mutabilità, la adattabilità di soluzioni e di assetti a nuove esigenze, a mutati punti di vista, alle novità tecniche e alle evoluzioni politiche, se insomma è evidentemente necessario garantire all’azione pubblica la necessaria flessibilità, sorge però la necessità di valutare il peso che si intende attribuire alle aspettative di coloro i quali, sulla base di precedenti scelte o di precise circolari abbiamo posto un particolare affidamento, avessero nella sostanza confidato nella prosecuzione della situazione a loro più favorevole, ed in vista della quale il contribuente ha lavorato, investito, organizzato, propri capitali o semplicemente impiegato strategie aziendali, in un particolare momento.

Il principio della protezione dell’ affidamento, la *Vertrauensschutz*, la tutela della *confiance légitime* o della *legittima confianza*, la considerazione delle *legitimate expectations*, conoscono qui un loro primo banco di prova.

---

La protezione della buona fede e delle legittime aspettative, dell’affidamento, della prevedibilità e stabilità delle decisioni dell’amministrazione nei confronti dei contribuenti, rispetto alla contrapposizione degli interessi diversi sono fulcro della nostra indagine.

Da un lato si pone l’interesse dell’amministrazione o, se si vuole, l’interesse della collettività intera, il pubblico interesse, così come concepito ed espresso dagli organi dell’amministrazione stessa, in relazione alle modificazioni della realtà, o così come rivalutato, anche allontanandosi da precedenti valutazioni e scelte, ad un certo punto ritenute errate, ma pur sempre seguendo le indicazioni di sostanza, le opzioni di priorità, e le modalità procedurali che il legislatore ha loro imposto.

Dall’altro, l’interesse dei privati, dei cittadini, degli imprenditori, a condurre la loro vita e i loro affari sulla base del quadro giuridico loro tracciato e dalle possibilità di azione loro riconosciute, in un certo momento, dall’amministrazione, a non trovarsi insomma “spiazzati” da inattesi mutamenti dello scenario, che potrebbero alterare la *il modus operandi* del contribuente.

Sotto un altro punto di vista, vi è poi una ulteriore occasione di confronto, di attrito fra interessi e valori opposti, che vede contrapposti il principio di certezza, di sicurezza, di stabilità, di continuità, e il principio di legalità.

Il principio di affidamento viene quindi chiamato in causa anche con riferimento alla situazione che si crea con il ripristino della legalità violata.

La riaffermazione e la sanzione del primato della volontà legislativa, esige che si intervenga su di un effetto o una situazione che fin dall’inizio non avrebbe dovuto, secondo la legge, verificarsi, e che va, perciò, cancellata con effetto retroattivo, in modo che si ritorni alla condizione che si sarebbe avuta se la legge fosse stata, come si sarebbe dovuto, rispettata fin dall’inizio.

Poste queste considerazioni sistematiche, si tratta quindi di individuare se nel diritto tributario inglese, vi sia un limite al potere di riesaminare gli atti dell’amministrazione finanziaria alla luce della loro legittimità, e in particolare quale sia il limite alla possibilità per l’amministrazione stessa di annullare d’ufficio i propri atti, della cui illegittimità si avveda dopo che questi abbiano già iniziato a produrre i loro effetti.

E’ significativo notare subito che se la risposta all’esigenza di trovare un punto di equilibrio, una regola di conciliazione, fra il postulato di fondo dello stato di diritto, il principio di legalità, e la garanzia ed il rispetto delle posizioni e delle aspettative dei

cittadini esige comunque l'individuazione di un qualche criterio, che non sempre potrebbe coincidere con il concetto dell'affidamento.

In questo senso questo lavoro sembra aver chiarito la portata di questo fenomeno, delineando specifiche categorie di affidamento del contribuente inglese, cercando di comprendere la fonte di tale principio anche attraverso lo sviluppo della giurisprudenza interna del quale si parlerà più diffusamente nel secondo capitolo.

Come si vedrà, l'impatto che il principio dell'affidamento ha avuto nel diritto inglese anche a proposito dell'applicazione delle giuste procedure dei *ruling*, richieste dal contribuente, ha costituito una pietra miliare ed un baluardo al rispetto del principio di legalità, e del contribuente nei confronti della HMRC.

In realtà, la prima difficoltà che lo studioso italiano incontra nello analizzare il sistema inglese risiede nel peso che la decisione giurisprudenziale ha come valore di precedente. Al contrario, il nostro ordinamento, come gli altri sistemi giuridici europei tendono ad identificare la decisione dell'amministrazione finanziaria con il provvedimento amministrativo, ossia con un atto avente una struttura formale abbastanza precisa, costituita da caratteristiche proprie come la perfezione, l'efficacia, l'invalidità e ciò secondo schemi ben definiti della struttura dell'atto amministrativo.

L'ordinamento inglese appare invece per molti versi refrattario al concetto di provvedimento amministrativo, e pur esplicitandosi la potestà della HMRC attraverso un atto amministrativo formale, questo non concorre da solo alla formazione del principio dell'affidamento, in quanto anche semplici dichiarazioni scritte ma non dotate dell'ufficialità propria dell'atto amministrativo, ed in taluni casi anche dichiarazioni qualche volta orali provenienti dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria, possono costituire fonte per la determinazione del principio dell'affidamento.

Conseguentemente, il termine *decision*, non corrisponde necessariamente a quello di provvedimento.

Le ragioni di tale assunto sono da ricercarsi prevalentemente nella considerazione che l'ordinamento inglese è stato storicamente costruito, da una parte, dalla centralità del *rule of law* e dalla sovranità del Parlamento dall'altro, dalla presenza di un Giudice unico.

Un Giudice in grado di esercitare l'amministrazione della giustizia in maniera paritetica sia sull'Amministrazione finanziaria che nei confronti del contribuente, costituendo in tal modo un contrappeso nei confronti del potere pubblico, ed avendo come effetto quello di togliere ogni visibilità alla concetto di diritto pubblico inteso tradizionalmente

---

secondo la tradizione inglese come mera esecuzione della legge, e quindi privo di una propria dimensione costituzionale autonoma.

Ciò ha per molto tempo impedito non solo la creazione di una giurisdizione amministrativa propria al pari di quella italiana, ma anche la creazione di specifiche regole che si adattassero all’intervento, di fatto sempre più rilevante delle amministrazioni finanziarie della vita sociale del Paese<sup>17</sup>.

Tali circostanze hanno comportato due evidenti corollari: in primo luogo il giudice di fronte alle decisioni sempre più complesse di cui l’amministrazione è divenuta titolare, ha assunto un atteggiamento piuttosto cauto e limitato al sindacato sul rispetto della legge, lasciando così ampio spazio all’espansione della discrezionalità; in secondo luogo lo stesso giudice ha a lungo gestito i conflitti tra privati e amministrazione finanziaria applicando le regole e gli strumenti di tutela propri del diritto privato.

Un esempio di ciò è rinvenibile proprio nel campo della tutela dell’affidamento del cittadino attraverso *l’estoppel*<sup>18</sup>, strumento tipico dei rapporti tra privati, a partire dalla seconda metà del novecento, la giurisprudenza, infatti, ha cominciato a dimostrare una crescente attenzione verso le aspettative che il cittadino nutiva nei confronti della stabilità di decisioni amministrative a lui favorevoli anche se derivanti, in fondo dalla *rule of law*, distinguendo aspettative fondate decisioni illegittime *cd intra vires* o illegittime *cd ultra vires*. Tuttavia tali distinzioni pur avendo qualche assonanza con concetti giuridici continentali hanno caratteristiche presupposti completamente differenti rispetto a quelle continentali.

Nel primo caso, infatti, si fanno rientrare diverse situazioni in grado di generare forme di tutela dell’affidamento del cittadino, *cd legitimate expectation*, a secondo che l’amministrazione si discosti a) da precedenti decisioni di *policy*<sup>19</sup> generale, b) da precedenti decisioni individuali.

---

<sup>17</sup> Sull’evoluzione del diritto amministrativo inglese e sull’evoluzione degli atti amministrativi si segnala l’interessante lavoro di Mannori e Sordi : L. Manori e B. Sordi *Storia del diritto amministrativo* Bari 2001 pag.427.

<sup>18</sup> *L’Estoppel* è un rimedio processuale che ordinariamente viene tradotto come preclusione, nello specifico però ha una serie di significati secondo il suo utilizzo e si presenta frammentario in una serie di figure particolari relative all’atto o al fatto che vi dà luogo. Il concetto di Estoppel viene descritto come quella concezione secondo la quale una persona mediante dichiarazioni o la propria condotta, volontariamente o negligenzemente induce un’altra ad agire sulla base della una o dell’altra, ad essa è fatto divieto di invocare l’invalidità delle proprie dichiarazioni o disconoscere la propria condotta, se ciò arreca pregiudizio alla persona che su di esse ha fatto affidamento. Anche il silenzio può dar luogo ad estoppel, quando sussista un dovere di fare una dichiarazione *cd. duty to speak* o di diligenza. A mio parere questo istituto rientra nel quadro delle prove e potrebbe avvicinarsi al giudizio decisorio ex art. 233 cpc e normalmente è utilizzato in via di eccezione e non di merito.

<sup>19</sup> Il concetto di *Policy* deve essere inteso in generale come linea di condotta da parte del governo o del legislatore, tuttavia questo termine spesso è legato a quello di *fiscal policy*, tradotta spesso come politica di bilancio, infatti *fiscal* si riferisce sempre al bilancio dello Stato, al contrario il termine *tax policy* deve essere intesa come politica fiscale o condotta fiscale.

---

La tutela nei confronti di mutamenti di politica generale che comportino effetti sfavorevoli per i privati è pressoché sconosciuta al nostro ordinamento, mentre apparentemente più agevole è l’avvicinamento a situazioni sopra delineate in cui è presente la revoca del provvedimento favorevole.

Infatti qualora l’amministrazione finanziaria decida di discostarsi da una precedente interpretazione illegittima emergono numerosi punti di dissonanza con l’ordinamento italiano laddove infatti qui si introduce la tematica dell’annullamento d’ufficio con tutte le regole legislative e giurisprudenziali di tutela del privato ad essi associate, l’ordinamento inglese tende da un lato, a considerare l’interpretazione illegittima come nulla *void*, è pertanto non produttiva di effetti, dall’altro a riconoscere comunque la prevalenza dell’interesse alla legittimità: pertanto in linea di principio il fatto che l’amministrazione si discosti da una sua precedente interpretazione illegittima si ritiene che possa essere la normale reazione dell’ordinamento, ciò comporta che il destinatario della decisione non possa che sperare nel mantenimento del provvedimento. Occorre però a questo punto precisare che la nozione di illegittimità presente nel diritto inglese non corrisponde a quella propria dell’ordinamento italiano, infatti, la decisione *cd ultra vires* di cui si parlerà nel prosieguo è sostanzialmente una decisione presa in assenza di potere, e ciò porterebbe a compararla alla figura tipica dell’ordinamento italiano del vizio di incompetenza, ossia a tutti quei casi in cui il funzionario dell’amministrazione finanziaria abbia preso una decisione essendo privo dei poteri necessari. Secondo parte della dottrina<sup>20</sup>, il concetto di *voidness* non sempre corrisponde al concetto di continentale di nullità si tratta, infatti, di un concetto che per certi versi assomiglia molto alla annullabilità nel senso che il privato qualora intenda ottenere il riconoscimento della *voidness* ha l’onere di impugnarla nei termini e con le procedure previste, è solo qualora la corte riconosca che non vi sono ragioni per negare soddisfazioni all’istante, la decisione sarà dichiarata nulla (*void*) con effetto retroattivo. Una decisione *void* è definita priva di effetto, ed in secondo luogo occorre considerare che l’incompetenza dell’ordinamento inglese è spesso legata alla delegabilità del potere decisionale, in altri termini la competenza è attribuita dalla legge ad una data autorità o ente, ed è tale ente che risponderà qualora abbia preso una decisione in contrasto con le norme dell’ordinamento inglese.

---

<sup>20</sup> P.P. Graig, *Administrative Law* 5th ed Londra 2003 pag.692

---

Secondo altra parte della dottrina<sup>21</sup> “*Convenience and necessity often demand that the public authority should work through committees, executives officers and other such agencies*”, la legge esplicitamente o implicitamente consente che il potere venga delegato ai singoli funzionari delle agenzie del *revenue officers*. Non si evidenzia così né quel rapporto di *cd immedesimazione organica* che nel nostro ordinamento lega direttamente il titolare dell'organo alla persona giuridica pubblica, né tantomeno un rapporto d'ufficio, poiché l'esercizio del potere e della relativa competenza avviene materialmente sulla base di una rete di deleghe.

Infatti, la delegabilità di determinate competenze a singoli funzionari non è necessariamente prevista in modo esplicito dalla legge, come invece è il conferimento del potere all'ente o ai suoi organi, ed è quasi sempre considerata una mera questione di divisione del lavoro all'interno di possibili competenze.

A parere di chi scrive ciò causa ed ha causato la sussistenza di problemi di validità delle deleghe ai funzionari da parte del Parlamento, con la conseguenza che in molti casi ove l'ispettore delle imposte procedeva ad accertare una determinata maggiore imposta, il contribuente poteva impugnare il verbale di accertamento per invalidità dell'atto, in quanto privo del necessario potere, risultano così *ultra vires*.

È chiaro, che la mancanza del potere necessario per attuare determinate decisioni in capo al funzionario “di fatto” non è sempre percepibile dal contribuente, creandosi così situazioni di affidamento anche rilevanti in termini di costi portati e di investimenti intrapresi dal contribuente a cui le corti hanno cercato in tempi recenti di riconoscere una particolare tutela.

In definitiva, l'idea dei comportamenti *ultra vires* posti dall'amministrazione finanziaria permette di rilevare una serie ampia di vizi che riguardano il soggetto che abbia esercitato il potere, più che le modalità di esercizio di quest'ultimo, fatta eccezione per tutti quei casi in cui vi fosse un riconoscimento irragionevole sul comportamento da parte della amministrazione finanziaria.

Così la decisione proveniente dal funzionario dotato di poteri necessari, ma che abbia, ad esempio commesso un errore di fatto, è considerato *intra vires* ed è passibile di *revocation*, e ciò sembrerebbe, comparatisticamente, ricomprendere quella nozione tipica presente nell'ordinamento italiano riferita sia alla revoca, e sia a quella dell'annullamento d'ufficio e ciò anche attraverso provvedimenti richiesti dal contribuente in autotutela.

---

<sup>21</sup> H.W.R. Wade, C.F. Forsyth, *Administrative Law* 9th Oxford 2004 pag. 314M  
Pag. 29 a 377

### 1.3 La tutela dell’affidamento nel sistema inglese tra *Estoppel* e *legitimate expectation*, la questione delle decisioni *ultra vires* dei provvedimenti da parte dei funzionari delle imposte

La dottrina inglese<sup>22</sup> tende normalmente a far discendere il principio dell’affidamento del contribuente nei confronti della pubblica amministrazione dalla *cd rule of law*, formula che esprime nella sua sostanza il riferimento al concetto continentale del principio di legalità, inteso quale confronto tra il principio di eguaglianza e principio di certezza del diritto.

La *Rule of law* riflette da un lato l’urgenza di certezza dei rapporti giuridici e dunque la possibilità di esprimere la propria autonomia attraverso la ragionevole previsione dei futuri esiti delle sue azioni, previsione fondata sulla tendenziale stabilità della norma giuridica, dall’altro lato la *rule of law* dovrebbe garantire il controllo dell’esercizio del potere discrezionale pubblico costituendo essa stessa il limite della giustizia e della correttezza nei confronti dell’amministrazione finanziaria e contribuente<sup>23</sup>.

Allo stesso tempo secondo altra parte della dottrina<sup>24</sup> l’idea che la *rule of law* costituisca principio idoneo a garantire con una certa imprevedibilità le situazioni giuridiche si scontra però con l’esigenza della flessibilità propria dell’amministrazione finanziaria alla quale dovrebbe essere consentito di adattare la propria attività alle circostanze del momento e dunque eventualmente anche discostarsi da pratiche più o meno legate o da dichiarazioni precedentemente effettuate.

Da lungo tempo le corti inglesi hanno ritenuto che l’amministrazione finanziaria potesse spiegare la sua attività discrezionale con ampi margini rispetto alle aspettative del privato ciò è dimostrato da diverse pronunce che affermano l’impossibilità di celare le aspettative discendenti dalla dichiarazione del soggetto pubblico, in sostanza l’amministrazione è titolare di *un power and duties*, ed a fronte dei poteri che la legge ha conferito, o se si vuole a fronte del dovere di esercitare tale potere nell’interesse

---

<sup>22</sup> S.Schonberg, *Legitimate Expection in Administrative Law*, Oxford 2000 p. 12; For the spectrum of views on this topic, especially regarding the scope of the substantive protection of legitimate expectation, see: C. Lewis ‘Fairness, Legitimate Expectations and Estoppel’ (1986) 49 *M.L.R.* 251; R. Badwin and D. Horne ‘Expectations in a Joyless Landscape’ (1986) 49 *M.L.R.* 685 (1986); Michael Kerry ‘Administrative Law and Judicial Review: The Practical Effects of Developments Over the Last Twenty-Five Years on Administration in Central Government’ 64 *Public Administration* 163, 169-170 (1986); C.F. Forsyth ‘The Provenance and Protection of Legitimate Expectations’ 47 *C.L.J.* 238 (1988); P. Elias ‘Legitimate Expectation and Judicial Review’ *New Directions in Judicial Review* (J.L.Jowell and D. Oliver ed., 1988) 37; P.P.Craig ‘Legitimate Expectations: A Conceptual Analysis’ (1992) 108 *L.Q.R.* 79; Ross Cranston ‘Reviewing Judicial Review’ in: *Administrative Law and Government Action: The Courts and Alternative Mechanisms of Review* (Genevra Richardson & Hazel Genn ed., 1994) 45, 55-58; P.P. Craig ‘Substantive Legitimate Expectations in Domestic and Community Law’ (1996) 55 *C.L.J.* 289;

<sup>23</sup> In tal senso si è espresso P.P. Graig in *Formal and Substantive Conceptions of the Rule of Law: an analitical framework in Public law* London 1997 pag.467

<sup>24</sup> P. Sales, K Steyn, *Legitimate Expectation in English public Law* London 2004 pag 567

---

pubblico, non vi può essere alcuna tutela dell’affidamento del contribuente e nessun corrispondente rimedio<sup>25</sup>.

Tale rigido principio posto dalla giurisprudenza è stato poi mitigato da altre decisioni in considerazione del pregiudizio derivante dalla frustrazione delle aspettative del contribuente, attraverso la concessione di particolari forme di tutela dell’affidamento, come *l’estoppel* ed il *legitimate expectation*.

Come si dirà nel prosieguo, *l’estoppel* è innanzitutto una tecnica di tutela, un principio di *common law*, secondo cui le dichiarazioni o rappresentazioni di fatti effettuati da un soggetto, che si rivelino poi non veritiere, diventano per lui vincolanti, se un altro soggetto ha agito a proprio danno in conseguenza di tale dichiarazione.

Il principio trasposto nei rapporti tra i privati e amministrazione finanziaria consentirebbe al giudice di vincolare il soggetto pubblico alla propria decisione, sulla quale il cittadino avesse fatto affidamento, impedendone così di revocare il provvedimento.

È da dire però che l’utilizzo dell’*estoppel* nei confronti della pubblica amministrazione ha sempre presentato molte difficoltà che hanno messo a dura prova l’operato dei giudici ed hanno impedito, almeno fino a tempi abbastanza recenti, la creazione di un sistema di regole univoche per la tutela dell’affidamento generato nel privato delle decisioni della pubblica amministrazione.

I tentativi più rilevanti di espandere l’uso dell’*estoppel* nei confronti dell’amministrazione sono sicuramente riconducibili al giudice *Denning*, nel secolo scorso a proposito del caso *Robertson*<sup>26</sup> in cui affermò, in primo luogo, il principio secondo cui quando: l’amministrazione decide favorevolmente nei confronti della richiesta del privato e questi avesse agito di conseguenza, l’amministrazione non può più discostarsi da quanto precedentemente deciso, in secondo luogo, che l’affidamento solo in base alla dichiarazione del funzionario incompetente dovesse trovare comunque tutela<sup>27</sup>.

Per la verità l’ostacolo più vistoso e più difficile da superare nell’utilizzo dell’*estoppel*, nei confronti delle interpretazioni avverse gli uffici finanziari era costituito dal fatto che esso si poneva in palese contrasto con la ben radicata teoria degli *ultra vires*, perché è la decisione presa dal funzionario privo del corrispondente potere e quindi privo di

---

<sup>25</sup> In questo senso: *Southends on Sea- Corporation v. Hodgson* (Wilckford) Ltd [1962] 1 QB 416.

<sup>26</sup> *Robertson v Ministers of Pensions* (*Schmits v Secretary of State for Home Affairs* [1969] 2 Ch 149

<sup>27</sup> Affermazione questa poi contraddetta dalla House dei Lords nella noto caso *Howell v Falmouth Boat Construction Co Ltd* [1951] AC 837



competenza nella determinazione della decisione, considerata da sempre nulla, e che a fronte di ciò, nessun affidamento avrebbe trovato tutela, nemmeno tramite *estoppel*.

Nel tempo tuttavia la teoria di *Lord Denning* ha trovato un certo seguito ed applicazione, tanto che nel caso *Lever Finance*<sup>28</sup> lo stesso Lord Denning affermò che la decisione di un provvedimento proveniente da un funzionario privo di competenza, ma che agli occhi del contribuente avesse avuto una *ostensible authority*, sarebbe stata in grado di vincolare l'amministrazione e perciò in grado di fondare la tutela dell'affidamento del cittadino sulla base dell'*estoppel*. Nel successivo caso *Western Finish*<sup>29</sup>, la medesima Corte d'Appello pur ritornando sui propri passi, ampliò l'ammissibilità all'*estoppel* affermando che una pubblica amministrazione non avrebbe potuto essere bloccata attraverso l'*estoppel*, nell'esercizio dei suoi poteri dalla contrapposta pretesa del privato, salvo che in due casi:

- a) effettiva delegabilità del potere dall'organo competente ai funzionari;
- b) quando l'amministrazione non avesse rispettato gli adempimenti procedurali previsti dalla legge a proposito della tutela del contribuente come l'obbligo del contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda il primo aspetto la Corte d'Appello considerò legittima la concessione al contribuente del rimedio attraverso l'*estoppel*, quando l'amministrazione fosse stata vincolata alla propria dichiarazione originaria, pur se legittima da parte di un funzionario privo di poteri.

In poche parole quando la possibilità di delega sia prevista per legge e vi siano specifiche circostanze in cui il contribuente abbia fondate ragioni di ritenere che il potere sia stato effettivamente delegato e dunque che la decisione del funzionario sia stata legittimamente presa, allora appare ragionevole concedere il rimedio dell'*estoppel* a difesa delle posizioni del contribuente, comportando di fatto un vincolo da parte dell'amministrazione alla propria dichiarazione originaria in sé legittima.

Per quanto riguarda il secondo punto il contribuente potrebbe ricorrere al rimedio dell'*estoppel* se l'amministrazione intendesse, in un momento successivo ritirare la propria decisione per vizi del procedimento.

Come si può notare l'uso dell'*estoppel* pare assestarsi progressivamente, a fronte di affidamenti sorti però sulla base di decisioni illegittime.

---

<sup>28</sup> *Lever Finance Ltd v Westminster London Borough Council* [1971] QB 222;

<sup>29</sup> *Western Fish Products Ltd v Penwith DC* [1981] 2 All ER 204;

Qualora invece l’affidamento fosse insorto sulla base di decisioni legittime, poi disattese dall’amministrazione finanziaria, la giurisprudenza utilizza un diverso concetto e una diversa tecnica di tutela, c.d. la *legitimate expectation* ossia la legittima aspettativa.

Appare chiaro, allora che l’ordinamento inglese conosce diversi tipi di affidamento nei confronti dell’amministrazione finanziaria tutelabile a seconda che l’originaria decisione da cui essa discenda sia derivante da provvedimenti *ultra* o *intra vires*.

Vi è da chiedersi a questo punto se anche le aspettative derivanti da decisioni *intra vires* abbiano una qualche forma di tutela attraverso l’aspettativa legittima del contribuente, oppure se queste non siano di principio tutelabili<sup>30</sup>.

Negli anni novanta le Corti inglesi sembravano aver maturato la consapevolezza delle difficoltà derivanti dall’utilizzo di quelle tecniche processuali come “*l’estoppel*” volto a tutelare le aspettative dei contribuenti, all’interno di un contesto pubblicistico in cui erano presenti decisioni illegittime da parte dei funzionari.

A conferma di ciò è utile esaminare il caso *Reprotech*<sup>31</sup>, ove la *House of Lords* ha rovesciato il principio secondo cui le *unauthorised representation* fossero tutelabili solo tramite *estoppel*.

È in tale occasione, infatti, che Lord Hoffmann affermò la necessità di sviluppare tecniche di tutela più adatte per affrontare i problemi nascenti dal rapporto tra pubblica amministrazione e cittadini, tanto che tale inciso costituisce la conferma da parte dei supremi giudici di estendere l’utilizzo della nozione di aspettativa legittima e della corrispondente tecnica di tutela basata sulla comparazione tra interesse del contribuente e quello perseguito dal soggetto pubblico.

#### **1.4 Integrazione del principio dell’affidamento nel diritto inglese, il ruolo della Corte di Giustizia**

---

<sup>30</sup> Il concetto di *legitimate expectation* non corrisponde al concetto di legittimo affidamento proprio dei sistemi giuridici continentali, poiché questa non è che un tipo di affidamento che insorge nei confronti dell’amministrazione.

<sup>31</sup> *Reprotech ltd v East Sussex Country Council* [2002] UKHL 8 ed in dottrina si vedano i commenti di S.Atrill *the End of Estoppel in Public Law?* In *Cambridge Law journal* 2003 p.3 ss: AW Bradley, *Estoppel: the need for the public law to stand “on its own two feet” in Public Law* 2002, p.597; M.Elliot, *Unlawful Representations, Legitimate expectation and Estoppel in Public law*, in *Judicial Review*, 2003, p.71. Il caso in questione era relativo alla richiesta di un permesso per lo svolgimento di attività produttive. La ricorrente aveva acquistato un terreno con un impianto produttivo soprastante al fine di produrre energia elettrica attraverso trasformazioni di rifiuti in grado di riciclaggio aveva originariamente ottenuto dalla competente autorità locale autorizzazione alla produzione di materiale combustibile a condizione che i macchinari rimanessero fermi la notte e durante il fine settimana il nuovo impianto per la produzione di energia elettrica avrebbe però dovuto funzionare a ciclo continuo Rita che intendeva acquistare l’impianto deduttivo ricevette dall’autorità locale l’assicurazione che non sarebbe stato necessario tenere una nuova autorizzazione purché fossero rispettati alcuni limiti relativi alle emissioni sonore e su tale base procedette all’acquisto. L’autorità locale decide successivamente che la produzione di energia elettrica avrebbe richiesto una ulteriore autorizzazione e che il funzionario non aveva il potere di escluderla, la richiesta di autorizzazione avrebbe però presumibilmente incontrato l’opposizione della locale comunità e dunque corso il serio rischio di essere respinta. Rita proprietario. La decisione del comune ed invocò l’estoppel.

Il principio del legittimo affidamento, nel diritto inglese, concerne la relazione tra la pubblica amministrazione e l’individuo e cerca di risolvere il fondamentale conflitto tra il desiderio di proteggere la fiducia di quest’ultimo nell’aspettativa espressa dalla condotta amministrativa, ed il bisogno per la pubblica amministrazione di seguire gli obiettivi posti sia dal diritto pubblico che dalla *policy* dello Stato.

Il principio comporta il rispetto della certezza di diritto<sup>32</sup> per il contribuente, ed allo stesso tempo il rispetto per la condotta amministrativa, la cui inadempienza da parte degli Uffici Finanziari, può avere specifiche conseguenze.

Secondo parte della dottrina<sup>33</sup>, l’Amministrazione statale deve rispettare le aspettative promesse nei confronti del contribuente, ed allo stesso tempo deve proteggere le ragioni concernenti l’interesse pubblico, mantenendo la priorità del primato della legge<sup>34</sup>.

Il ruolo delle Corti Amministrative e delle *Commission* è di determinare l’estensione delle aspettative dell’individuo che possono essere conciliate senza cambiare gli obiettivi pubblici dell’amministrazione finanziaria.

Il diritto inglese ha recepito dalla Corte di Giustizia ed integrato il principio dell’affidamento all’interno del principio di legalità fin dal 1970, riconoscendo a tale dottrina parte delle regole comunitarie, ma è stato accettato e sviluppato solo negli ultimi anni<sup>35</sup>.

L’accettazione del principio diventa importante proprio perché ha tracciato un solco nel diritto pubblico inglese e nel diritto tributario, principio questo effettivamente molto giovane e poco presente nella giurisprudenza amministrativa e tributaria inglese rispetto a quelle continentali.

Parte della dottrina<sup>36</sup> ha sostenuto come nel secolo scorso, tale principio fosse presente solo nei “discorsi” parlamentari del sistema giuridico costituzionale, tanto da costituire

---

<sup>32</sup> Il principio della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento sono stati particolarmente sviluppati dalla giurisprudenza tedesca e francese, mentre in quella inglese c’è una certa riluttanza a considerare tali principi come ragioni indipendenti tali da espletare una revisione del giudizio.

<sup>33</sup> P.Graig *Administrative law* 5<sup>th</sup> ed 2003 Londra capitolo 13;

<sup>34</sup> Concetto questo espresso nelle chiare parole di lord Steyn nella nota controversia di *R v Home Secretary ex p. Pierson* [1998] AC 539,591; <<*Unless there is the clearest provision to the contrary, Parliament must be presumed not to legislate contrary to the rule of law*>>

<sup>35</sup> Case 161/88 *Binder v. Hauptzollamt Bad Reichenball* (1989) ECR 2415 in tale contesto ciò che appare importante sottolineare è come il principio di legalità impone alla pubblica amministrazione di agire sulla base di un’autorità di legge. Questo principio, tuttavia, non è applicato conformemente nell’UE. In Germania l’autorità Amministrativa non può prendere una decisione se non vi è alcuna base normativa. In Francia ed in Gran Bretagna vi sono modalità applicative differenti: ad esempio secondo la legislazione francese, l’amministrazione è titolare di un autonomo potere normativo in alcuni settori, nel Regno Unito, una simile facoltà concessa all’Amministrazione deriva dalla *cd. Facoltà Reale*, ma entrambi Paesi accettano l’applicazione diretta della Convenzione Europea dei diritti dell’Uomo anche alla luce del Trattato di Lisbona che ha sancito la prevalenza di questa normativa al rango di norma comunitaria.

<sup>36</sup> F.A. Hayek, *The Constitution of Liberty* London 1960 p. 217

---

un vero e proprio punto di riferimento normativo, già la Corte d’Appello<sup>37</sup> nel 1881 considerò che l’interpretazione delle norme di un atto del Parlamento non doveva essere letto come una interferenza al principio della legittima aspettativa di un individuo, sempre che la legge permettesse tale interpretazione, ma come principio di civiltà giuridica.

All’inizio del secolo scorso con l’avvento dello Stato contemporaneo, la pubblica amministrazione determinò l’aumento delle tassazione sulla proprietà privata e l’idea che la legittima aspettativa potesse costituire un baluardo al potere pubblico attraverso la limitazione del versamento di imposte, fu visto come una forma di protezione contro il potere coercitivo dello Stato su determinati settori pubblici economici.

Parte della dottrina<sup>38</sup> considerò necessario che l’aspettativa ed il diritto sostanziale e non formale dell’individuo, dovesse essere protetta dalle Corti, dal potere esecutivo, sempre più preponderante nella vita dei cittadini, e ciò allo scopo di sostenere i valori di una società civile libera.

Furono così attribuiti al principio della libera aspettativa nel diritto inglese differenti significati.

L’origine moderna la fonte e l’affermazione del principio utilizzato da *Lord Denning in Schemitd V Segretary of State*, che dette vita alla discussione del legittimo affidamento, era relativo ad un contenzioso relativo a due cittadini americani che avevano viaggiato nel Regno Unito per motivi di studio.

A questi ultimi erano scaduti i permessi di soggiorno e fu loro rifiutato ogni ulteriore rinnovo dal Ministero dell’Interno e ciò senza essere convocati per esporre le loro ragioni.

La Corte d’Appello sostenne che non fosse possibile il rinnovo del passaporto perchè costoro non lo avevano richiesto prima della scadenza del termine. I due cittadini americani potevano essere sentiti solo nel caso in cui fossero stati rispettati i termini di scadenza del documento, con la conseguenza che la Corte d’Appello sostenne l’insussistenza della legittimazione alla richiesta del contraddittorio e l’inapplicabilità del principio dell’affidamento in tale contesto.

Anche *Lord Denning* si allineò su questa posizione sostenendo che non poteva essere applicato questo principio con la conseguenza che doveva essere negato il contraddittorio con le autorità preposte per il rinnovo del passaporto.

---

<sup>37</sup> *In re Baker* (1881) 17 cap. D.241,243, gli stessi riferimenti sono stati anche considerati in un successivo caso abbastanza simile *Re Lond Penrhyn’s Settlement Trusts, Penhryn v. Robarts* (1923) p.143;

<sup>38</sup> F.A. Hayek, *The Constitution of Liberty* London 1960 p. 218;

Secondo questa opinione, l’affidamento sorgerebbe, solo nel caso in cui ai ricorrenti fosse stato revocato il permesso di soggiornare, prima della scadenza del termine fissato, in tale caso certamente i due cittadini americani sarebbero stati legittimati ad effettuare le giuste rimostranze, per le quali costoro avrebbero avuto il riconoscimento di una legittima aspettativa nel permanere sul suolo U.K. per il tempo richiesto.

Il riferimento che *Lord Denning* effettuò a proposito del concetto della legittima aspettativa, è alquanto differente dal significato posto nel diritto comunitario.

Il principio dell’affidamento è ormai da tempo consolidato sia nella giurisprudenza comunitaria che in quella doganale<sup>39</sup>, anche se si tratta di un principio non scritto, non presente nei trattati, ed abbastanza affine alla *rule of law* del sistema giuridico inglese,<sup>40</sup> secondo la quale l’amministrazione, soprattutto in sede di esercizio del potere di autotutela<sup>41</sup>, deve salvaguardare le situazioni soggettive che si sono consolidate per effetto di atti o comportamenti della stessa amministrazione, idonei ad ingenerare un ragionevole affidamento nel destinatario dell’atto formale e non sostanziale<sup>42</sup>.

Principi questi che non hanno avuto una medesima applicazione nel diritto inglese tanto che nel caso *Schmidt* fu per la prima volta portata all’attenzione della giurisprudenza dell’Alta Corte la sussistenza di tale principio anche dal punto di vista procedurale.

In questo caso, due ricorrenti avevano impugnato il provvedimento di diniego sulla circostanza che non era stato permesso loro conferire con le autorità di polizia deputate

---

<sup>39</sup> Per una disamina accurata della giurisprudenza in materia di tutela dell’affidamento in ambito comunitario H.J. BLANKE, *Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht*, 2000; M.P. CHITI, *The Role of the European Courts of Justice in the Development of the General Principles and Their Possible Codification*, in Riv. it. dir. pubbl. com. 1995, 661 ss; si può appurare come esso venga definito “principio fondamentale della comunità” con la pronuncia CGCE, 5 maggio 1981, Dürbeck/ Hauptzollamt Frankfurt am Main-Flughafen, C-112/80. Il principio di affidamento dell’operatore è desumibile inoltre dall’art. 5, n. 2, del regolamento CEE n. 1697/77 del Consiglio, del 24 luglio 1979, e dall’art. 220, par. 2, lettera b), del regolamento CEE n. 2913/9 del Consiglio, del 12 ottobre 1993, che preclude all’Amministrazione il recupero dei diritti doganali non riscossi, purché il debitore abbia agito in buona fede ed osservato le disposizioni previste dalla regolamentazione vigente per la sua dichiarazione alla dogana, è infatti desumibile La presenza di tale principio è confermata dall’affermazione esplicita sul piano sostanziale in materia doganale, contenuta nel Regolamento (CEE) n. 1967/72 della Commissione, del 14 settembre 1972, e ribadita dal Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario.

<sup>40</sup> Di questa opinione J. SCHWARZE, *European Administrative Law*, 1992, 872 ss; A.J. MACKENZIE STUART, *The European Communities and the rule of law*, 1977; L. ANTONIOLLI, *Interpretazione e rule of law nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in Riv. crit. dir. priv., 1997, II, 355-366.

<sup>41</sup> Per un’analisi dell’esercizio del potere di autotutela in ambito comunitario vedi A. DAMATO, *Revoca di decisione illegittima e legittimo affidamento nel diritto comunitario*, in Il Diritto dell’Unione Europea, 2/1999, 299; J.SCHWARZE, *European Administrative Law*, cit. 979 ss; A. ARDITO, *Autotutela, affidamento e concorrenza nella giurisprudenza comunitaria*, in Dir. Amm., 2008, III, 631-690; P. FERRARI, *Annullamento in autotutela di provvedimenti contrastanti con il diritto comunitario* (con commento a TAR Sicilia, Palermo, sez. II, 2 ottobre 2007, n. 2049), in Giur. it., 2008, IV, 1286-1292;

<sup>42</sup> Possono essere ricondotti al concetto di ragionevolezza l’osservanza dei principi accolti nel diritto comunitario, quali il principio di proporzionalità. Quello di eguaglianza situazioni simili non dovrebbero esser trattate differentemente a meno che non sussistano ragioni obiettivamente valide, quello di certezza del diritto. la legge comunitaria non deve essere equivoca nella sua applicazione e deve essere prevedibile riguardo le cose che vi sono soggette, quello di legittima aspettativa (le assicurazioni, su cui taluno faccia affidamento in buona fede, devono essere onorate; quest’ultimo costituisce un principio superiore di diritto per la protezione del singolo e può fondare il riconoscimento di obblighi e responsabilità) ed, infine, il principio di prevalenza del diritto comunitario.

---

al rinnovo del permesso di soggiorno, in sostanza a parere dei ricorrenti era stata violata una norma di carattere procedurale, e che l’autorità amministrativa aveva agito nell’ambito dell’*abuse of law*.

Secondo *Lord Dennig* non poteva sussistere eccesso di potere attribuibile alla P.A. in quanto, solo nel caso in cui vi fosse stata la revoca dei permessi di soggiorno prima della scadenza del termine, si sarebbe verificato lesione degli interessi legittimi, ma tali circostanze non potevano far sorgere comunque, un’aspettativa al rinnovo del passaporto.

Il principio qui posto è utile per effettuare alcune riflessioni sulle modalità attraverso le quali il legittimo affidamento è stato applicato dalle Corti inglesi anche in ambito tributario.

Tale principio impone alla Pubblica Amministrazione il dovere di agire secondo legalità e ed imparzialità nell’interesse dei cittadini, attraverso l’utilizzo di procedure eque ed imparziali, perché una struttura amministrativa priva di tali sistemi può minacciare gli interessi comuni, ed è per tale motivo che le Corti inglesi sono chiamate a proteggere il principio dell’affidamento, perché favorisce certezza giuridica e coerenza nella pubblica Amministrazione.

Ma a parere di chi scrive il principio del legittimo affidamento tutela la posizione del soggetto che subisce un pregiudizio a causa di un intervento dei pubblici poteri, di una modifica normativa, di un comportamento della pubblica amministrazione, che frustrano una sua “aspettativa”, legittima nell’ambito del diritto formale proprio perché ingenerata da un *factum principis*.

Gli atti oppure i comportamenti della pubblica amministrazione, anche protratti nel tempo, possono, infatti, indurre nel cittadino un affidamento legittimo sul perdurare di una determinata situazione di vantaggio, connessa all’esercizio del potere, nella quale il cittadino in totale buona fede confida.

Tale posizione del contribuente è considerata meritevole di tutela dall’ordinamento, che appresta rimedi procedurali, risarcitori e ripristinatori, ove sia violata, ma non è sempre così nel diritto inglese, in quanto è necessario provare se il Revenue Office ha posto in essere effettivamente condotte passibili di danno.

Nel *Schmidt* case è stato riconosciuto tale concetto e lo stesso *Lord Denning* considerò questo presupposto come un grande principio di civiltà giuridica connesso al diritto naturale.

---

Ma quando non è prevista una procedura *ad hoc*, allora il contribuente che tipo di difesa può apporre all’Autorità finanziaria?

La questione certamente è meritevole di grande attenzione perché il principio dell’affidamento del contribuente deve poggiare su presupposti di certezza giuridica, anche se poi tale affermazione può essere sempre considerata vera e degna di attenzione.

Lo stesso Lord Denning nel caso *Cinnamond* affermò che il contribuente, dal punto di vista procedurale, poteva avere un’aspettativa al contraddittorio solo se egli avesse dimostrato di non avere avuto nel passato con la PA sia particolari pendenze tributarie, che una condotta priva di precedenti contestazioni.

In buona sostanza sembra quasi che la legittimazione ad avere contraddittorio dipendesse dal giusto rapporto con la PA e che in caso contrario non potesse essere riconosciuta al contribuente quella giusta tutela procedurale<sup>43</sup> improntata anche al principio ed al rispetto della buona fede con il contribuente. Ovviamente questo aspetto è completamente differente del nostro ordinamento, ed a parere di chi scrive questo ragionamento non può essere condiviso.

Anche se l’origine del principio dell’affidamento nel diritto inglese apparirebbe poco chiaro, in quanto tale concetto non sempre è corrispondente a quello previsto nei Paesi di *civil law*, tanto che come afferma Lord Denning<sup>44</sup>, tale concetto è stato preso in prestito dallo sviluppo del diritto comunitario a partire dal 1980, riconoscendo l’esigenza di migliorare il sistema della pubblica amministrazione inglese.

E’ opportuno affermare che fin dagli anni ottanta non tutta la giurisprudenza inglese era in linea con quanto affermato da *Lord Denning*, anche perché non tutti i Giudici dell’Alta Corte avevano le idee chiare su come questo principio dovesse essere valutato all’interno della struttura finanziaria e fiscale della Pubblica Amministrazione, questo

---

<sup>43</sup> Una delle questione posta dal diritto amministrativo è proprio il delicatissimo rapporto tra affidamento procedurale e affidamento sostanziale, di questa distinzione se ne parlerà nei paragrafi successivi, proprio per la sussistenza di delicate implicazioni nella gestione del rapporto con il contribuente. Caso certamente interessante che merita di essere valutato per sua complessità e come primo esempio di effettivo caso di affidamento procedurale è quello relativo al *Liverpool Taxis case*, ove l’autorità amministrativa locale propose di incrementare il numero dei taxi presenti a Liverpool, prima di prendere tale decisione dichiarò che avrebbe consultato tutti i taxisti già titolari della licenza. L’autorità locale non mantenne questa promessa, tanto che senza consultare alcuno, aumentò il numero dei taxi presenti nel comune di Liverpool. Il provvedimento fu impugnato dalle associazione dei tassisti, innanzi la Corte d’Appello, la quale trovò tale condotta illegittima, Lord Denning dichiarò che un’autorità pubblica aveva la necessità di conformarsi a quanto aveva promesso ed avrebbe dovuto decidere solo dopo aver permesso il contraddittorio tra le parti e solo termine del contraddittorio avrebbe dovuto valutare l’effettivo interesse pubblico. Ciò che appare di interesse in questo caso è che Lord Denning non parlò primariamente di violazione del principio dell’affidamento in maniera diretta, ma di dovere dell’Autorità Pubblica di agire secondo buona fede ed equità, con la conseguenza che il cittadino aveva di fatto un’interesse all’applicazione della giusta procedura.

<sup>44</sup> Lord Denning in *the Denning Interviews Administrative Law* London 1994, p.33;

---

perché il principio dell’affidamento del contribuente aveva delle tonalità diverse, sia per le origini che in merito all’effettiva applicazione.

Nel diritto inglese il concetto di *legittime expectation* applicato al diritto dei contratti, sebbene molto diverso da quello continentale, era derivato da quello francese “*protection de la confiance légitime*” a sua volta derivato dal concetto tedesco del *vertranesschutz*, ma era diverso a causa di un significato spesso differente che comprendeva anche altri concetti.

E’, tuttavia, indubbio che il principio dell’affidamento sia derivato come replica ai principi comunitari, ma è ugualmente importante la circostanza che alcune Corti abbiano limitato l’applicazione del diritto comunitario, in favore del diritto inglese, non riconoscendo, in alcun modo il primato del diritto comunitario su quello nazionale.

Negli anni ottanta, il principio dell’affidamento approdò nel diritto fiscale britannico e le prime applicazioni nascono nel contraddittorio tra uffici finanziari e contribuenti, in molti casi veniva usato a sproposito dalle Corti inglesi, proprio perché mancava una cultura della tutela del contribuente.

Al contrario tale principio era stato sviluppato nel diritto comunitario fin dalla sentenza *Topfer*,<sup>45</sup> la cui assimilazione doveva considerarsi come una integrazione della dottrina giuridica progressista del sistema giuridico nazionale del Regno Unito.

Le Corti inglesi per molto tempo avevano rifiutato di riconoscere la sua origine continentale, anzi preferirono attribuirvi un significato vago ed oscuro e la ragione di tale tendenza non è tuttora chiara, probabilmente è da attribuirsi alla propensione poco progressista dei giudici inglesi di non voler essere considerati aperti esponenti delle nuove leggi e ciò per paura di offendere la democrazia di un governo apertamente conservatore.

Contemporaneamente, la Giurisprudenza inglese riconosceva la necessità di dover limitare l’eccessiva discrezionalità dei *ruling* ponendo un freno anche all’interpretazione della norma tributaria da parte dei funzionari delle imposte.

La funzione della legge è quella di prevedere con certezza norme sostanziali tanto da essere applicate al contribuente, ma tale impatto era in fondo, alieno dalla tradizione della *Common law*.

---

<sup>45</sup> CGCE, sent. 3 maggio 1978, Töpfer, C-112/77;



---

Così le Corti inglesi svilupparono *il Judicial Review* per compensare l’inadeguatezza delle norme interne che attribuivano un eccessivo potere alla pubblica amministrazione, ponendo per la prima volta la questione dell’applicazione del principio di legalità.

Tra i vari principi introdotti nell’ordinamento inglese, vi fu il principio dell’affidamento, che fu osservato dalla giurisprudenza come strumento per limitare quella supremazia della Pubblica Amministrazione che aveva spesso caratterizzato il rapporto tra contribuente e pubblica amministrazione, in un’ottica anche di riconoscimento reciproco della buona fede.

La mancanza di una cultura di questo principio ha determinato incertezza e confusione nei rapporti con il contribuente, al punto da dare luogo a delle posizioni intransigenti da parte della dottrina.

Uno dei dibattiti presenti all’interno della dottrina inglese era proprio connaturata alla differenza della struttura amministrativa inglese con quella dei Paesi come Francia, Germania ed Italia, derivata, sia da quel diritto napoleonico che mai avevano riconosciuto, sia da quella capacità di adeguamento che tali Paesi avevano avuto adattando la loro legislazione a quella comunitaria, riconoscendo in quest’ultima, l’effettivo primato rispetto alle norme interne.

L’assoluto adeguamento nel diritto pubblico inglese a tali principi, condizionano, secondo parte della dottrina<sup>46</sup>, il raggiungimento degli scopi della buona amministrazione, i quali dovevano essere visti anche in un’ottica di rispetto del contribuente, considerando che la buona fede è anche una norma dell’azione amministrativa, i cui principi possono essere desunti dal complesso di norme dell’attività amministrativa quali: il contraddittorio, l’informazione, la proporzionalità.

Infatti la limitazione dei poteri ampi e discrezionali dei funzionari pubblici conferiti dalla legge, per i quali non è specificato alcun fine, viene vista come una illegittima interferenza all’esercizio della PA, tanto che le Corti inglesi per molto tempo hanno rifiutato di garantire quel maggiore e costruttivo ruolo nell’amministrazione della cosa pubblica, determinato nel rispetto dei diritti dei contribuenti.

Altra parte della giurisprudenza<sup>47</sup> ha considerato che il principio dell’affidamento fosse assolutamente connaturato ai principi di *Common law* e fosse presente al proprio interno, attraverso il principio dell’*estoppel* che costituiva lo strumento per affermare la tutela dei contribuenti, strumento che non aveva una tradizione pubblicistica, perché derivava direttamente dal diritto dei contratti.

---

<sup>46</sup> Robert Thomas *Legitimate expectations and proporzionalità in Administrative law*, Oxford 2000;

<sup>47</sup> *Revenue v. Secretary for the Home Department* (1997) 1 All ER397;

A questo deve aggiungersi l'ovvia implicazione che tale principio ha dal punto di vista pratico anche nei confronti dell'amministrazione finanziaria, e la questione che è stata posta è se l'*Estoppel* fosse più connaturato a questioni procedurali o se invece proteggesse anche situazioni soggettive sostanziali.

In effetti, la mancanza di una effettiva chiarezza metodologica interpretativa da parte dei funzionari ha condotto il *Revenue Office* a creare incertezze applicative su quei requisiti richiesti e necessari per la giusta applicazione della legge previsti dai *ruling*.

Nel noto caso *R. v. Revenue Commissioners ex parte MKF underwriting agent*<sup>48</sup> è stato affermato che il principio del legittimo affidamento dovrebbe essere capace di limitare la discrezionalità dell'ufficio su criteri quali il valore dell'onestà e l'apertura mentale dei funzionari nei rapporti con i contribuenti, in un ottica di bilanciamento di poteri.

E' bene però anche sottolineare che benché vi fosse parte della dottrina che richiedesse a grande voce un migliore rapporto con i contribuenti rivolto ad un maggiore contraddittorio, le Corti inglesi non si uniformarono, a tale richiesta, considerando i funzionari del *Revenue Office* organi autonomi dal potere amministrativo ma dotati di grande discrezionalità, tanto da considerare il sistema ed il ruolo *della Common law*, assolutamente distinto dal potere degli uffici finanziari e dell'amministrare i tributi.

Oggi l'applicazione di questi principi ha gradualmente modificato anche le aspettative degli individui verso il *Revenue Office* e l'amministrazione pubblica amministrazione, e quest'ultima è chiamata a garantire al contribuente il dovere di correttezza, buona fede e motivazione dell'atto amministrativo.

Orbene pur non sussistendo un preciso obbligo di motivazione del provvedimento amministrativo, in quanto non è desumibile da una fonte formale, la giurisprudenza degli ultimi decenni ha intrapreso un lento cammino volto ad accertare se tali provvedimenti potessero ritenersi ragionevoli o non orientate da *secondi fini* o da *motivi eterogenei*<sup>49</sup> rivelando una patologia dell'atto non dissimile da quella dell'eccesso di potere.

Tuttavia lo scrutinio del giudice fini con il diventare uno strumento molto solido per verificare il corretto uso del potere discrezionale, in relazione al caso sottoposto alla sua decisione.

Nel caso *Khan*<sup>50</sup> la Corte d'Appello ha sostenuto che è l'Amministrazione Finanziaria che deve conferire al cittadino la necessaria chiarezza procedurale all'applicazione di

<sup>48</sup> R. v. Revenue Commissioners ex parte MKF underwriting agent Ltd (1990) 1<WLR 1545,1569G.

<sup>49</sup> H.M.Wade *Administrative Law*, Oxford 1969 pag. 107

<sup>50</sup> R.v Secretary of State for the Home Department ex parte Khan (1985) 1 All ER 40;

norme di riferimento, altrimenti quest’ultimo potrebbe non sentirsi effettivamente legittimato a seguire i criteri della P.A., mancando quella necessaria certezza di diritto in proposito.

Se un individuo richiede l’applicazione del principio dell’affidamento ciò è dovuto dalla Pubblica Amministrazione che lo ha indotto a fare ciò, ossia a richiedere la necessaria tutela.

### **1.5. Principio dell’imparzialità’ e nascita “dell’aspettativa” attraverso l’influenza del diritto comunitario**

Il principio di imparzialità e della giustizia dell’azione amministrativa *procedural fairness*<sup>51</sup> detta anche “due process” costituiscono secondo il diritto inglese violazioni della *natural justice*, tali principi rispetto a quanto previsto dal nostro ordinamento, non sono altro che, un’articolazione del principio dell’eccesso di potere, o violazione di una norma e come tali finiscono per costituire vizi del procedimento, della pubblica amministrazione.

Il dovere di agire secondo giustizia ed imparzialità è stato per la prima volta introdotto nella causa *Re HK*<sup>52</sup> in cui è stato affermato che « ... il concetto di buona amministrazione e di decisione secondo onestà e buona fede, deve (richiedere)... non solamente che sia prestata attenzione ai fatti oggetto del contenzioso, ma che si agisca secondo giustizia ed imparzialità... ». A ben vedere tale concetto era legato certamente alla nozione del principio di imparzialità del procedimento, così come al concetto di legittima aspettativa poc’anzi delineato.

E’ opportuno sottolineare come tale concetto fino al 1967 riguardasse l’applicazione di determinate procedure giudiziarie, come il diritto della parte ad essere ascoltata dal giudice o dal funzionario nell’ambito di procedimenti amministrativi. In sostanza la lesione del principio dell’affidamento nel diritto inglese non solo riguardava il legittimo affidamento del contribuente su una determinata promessa dagli Uffici finanziari, ma anche questioni del *due*

---

<sup>51</sup> il concetto di correttezza procedurale è un termine usato nel diritto amministrativo e nel diritto tributario e indica il diritto dell’interessato ad avere da parte della PA una condotta volta proceduralmente corretta volta ad ottenere dalla PA una risposta appropriata alle circostanze richieste; valutazione delle risposte date da cittadino quale elemento preliminare da considerare prima di prendere la decisione; ottenere dal cittadino tutte le informazioni utili prima di preparare la loro risposta. Informazione al cittadino di cosa succede se non vengono fornite le informazioni alla PA ed una descrizione sui criteri decisionali prese a seguito di una sua inottemperanza. Non divulgazione di informazioni. L’utilizzo della *procedural fairness* è normalmente utilizzata nei procedimenti amministrativi volti alla revoca di licenze, o autorizzazioni amministrative, sulle quali già esiste un affidamento del cittadino.

<sup>52</sup> (1967) 2 QB 617; 133 – (1969) 1 All ER 904 a 907;

---

*process*, come la legittima aspettativa su un determinato atto procedurale come la necessità da parte del contribuente di contraddire le proprie ragioni o a fornire maggiori informazioni su un determinato atto o documento richiesto dalla PA.

Negli anni novanta la giurisprudenza<sup>53</sup> puntualizzò il concetto della legittima aspettativa con maggior dettaglio considerando che: *sussiste legittimo affidamento nel contribuente anche qualora una persona richieda dei vantaggi o dei privilegi senza poter vantare alcun diritto sugli stessi*; in tale eventualità, la Corte dovrà tutelare tale aspettativa con il “*judicial review*”.

Secondo il parere espresso da Lord Denning.. *l’aspettativa legittima, o ragionevole che dir si voglia, può sorgere da una promessa espressa, prestata nell’interesse di una pubblica amministrazione, ovvero dall’esistenza di una prassi consolidata che l’istante può, ragionevolmente, ritenere che si ripeta..*

Che la Pubblica Amministrazione abbia il dovere di agire *fairly*, ossia secondo mutuo rispetto delle procedure nei confronti del contribuente, non solo durante la fase procedimentale del controllo di un determinato atto, ma anche dal punto di vista sostanziale, appare essere una circostanza assolutamente assodata e riconosciuta dalla giurisprudenza.

Tuttavia la dottrina inglese dell’aspettativa legittima, sulla *cd procedural fairness* ha sempre riconosciuto il dovere di agire assicurando all’istante il diritto al contraddittorio, ed il rispetto degli impegni e delle promesse assunte da un funzionario su un determinata questione, promesse che non dovranno confliggere con i suoi doveri.

La giurisprudenza inglese ha fatto proprio il concetto espresso dalla Corte di Giustizia la quale ha riconosciuto che tale principio riguarda ogni singolo cittadino la cui aspettativa sia nata dalla condotta della pubblica amministrazione<sup>54</sup>, concetto fondato sulla fiducia che il cittadino deve avere nella pubblica amministrazione, la quale non può fornire informazioni incomplete e irrealizzabili non venendo incontro alle sue esigenze.

Naturalmente, il principio posto dalla Giurisprudenza inglese protegge solo quelle aspettative sorte dalla condotta della Pubblica Amministrazione e non mantenute e non quelle aspettative nate da speranze individuali.

---

<sup>53</sup> (1984) 3 AII ER 935 a 943-44, 135 – A 531d;

<sup>54</sup> *Case 289/81 Mavrides v Europ Parlament 1983 ECM 1731 p. 21* ;  
Pag. 43 a 377

---

Nel *Mulder case*<sup>55</sup> le aspettative dei ricorrenti sono state effettuate da una mancata promessa dell’Agenzia delle Entrate nell’applicazione di una determinata detrazione, che comportò la richiesta da parte dei contribuenti di un giudizio volto a stabilire se proprio in virtù delle richieste accordate, questi ultimi potevano effettuare tale detrazione.

Al contrario nel caso *Kuhn*<sup>56</sup> che riguardava aiuti di stato il ricorrente non aveva effettuato alcuna richiesta all’amministrazione finanziaria, ma aveva affittato la propria fattoria oltre il periodo nel quale era stata determinata la produzione di una certa quantità di latte, essendo questo, oggetto di contingentamento da parte della P.A. inglese.

Il titolare dell’azienda agricola pur seguendo tutte le indicazioni date dalla PA, e pur producendo le quantità di latte stabilite, si trovò ben presto fuori contingentamento con l’effetto di subire una multa dall’Unione Europea, richiedendo all’amministrazione finanziaria tutti i danni derivanti da questa errata condotta della P.A.

La Corte di Giustizia sottolineò che l’amministrazione statale aveva leso l’aspettativa del ricorrente, il quale non aveva fatto altro che seguire quanto consigliato dagli organi amministrativi del proprio Paese che lo aveva condotto ad ottenere una sanzione e comunque il suo comportamento non era censurabile perché egli aveva agito in assoluta buona fede.

Le conseguenze di tale assunto hanno avuto nel Regno Unito un certo impatto che influenzò notevolmente l’Alta Corte, anche perché per la prima volta veniva considerato il concetto di buona fede del contribuente, il quale era stato indotto in errore seguendo quanto stabilito dalla PA.

Questa decisione fece sorgere l’opinione che la legittima aspettativa potesse manifestarsi anche come il risultato di una richiesta risarcitoria all’amministrazione, con la conseguenza che comunque gli uffici finanziari, non solo avrebbero dovuto tenere nella dovuta considerazione l’applicazione procedurale, ma anche l’esatta applicazione del diritto comunitario.

L’attuazione del legittimo affidamento nel diritto inglese era stato oggetto di valutazione già nel 1987, quando Corte di Giustizia nel caso *Rijn- Schelde* invalidò una decisione della Commissione che imponeva una multa ad un produttore d’acciaio, per aver ecceduto nelle sue quote di produzione.

---

<sup>55</sup> *Mulder v Minister van Landbouw en Visserij* (1988) ECR 2321

<sup>56</sup> *Case C-177/90 Kuhn v. Landwirtschaftskammer Weser-Ems* (1992) ECR I-35;  
Pag. 44 a 377

In quel periodo la prassi permessa all’interno dell’Unione era quella “di chiudere un occhio” a tutti gli eccessi di produzione, oltre il limite stabilito, con l’effetto che la Commissione Europea permetteva la produzione di acciaio oltre quanto previsto dall’Unione Europea<sup>57</sup>.

Il produttore, proprio su questa oramai consolidata prassi, si era affidato alla pratica in uso all’ora, ma fu sanzionato dalla Corte di Giustizia.

La Corte di Giustizia si pose il problema se l’aspettativa sulla prassi si attuasse o meno a causa del ritardo con cui la P.A. di uno Stato rispondeva al contribuente e se ciò doveva essere interpretato in senso positivo.

Nel caso *Italia verso Commissione*<sup>58</sup> quest’ultima prese come termine quello di 26 mesi per decidere se il sussidio concesso da uno Stato Membro fosse compatibile con le leggi comunitarie.

La Corte di Giustizia considerò che il ritardo a rispondere alla richiesta espletata dal contribuente potesse far sorgere in lui l’idea che un determinato aiuto di stato fosse legittimo e se ciò fosse dipeso dalla Pubblica Amministrazione, questo poteva far sorgere il silenzio assenso a vedere espletata la richiesta del contribuente, viceversa se il ritardo era da imputare alla responsabilità dell’istante, allora la posizione doveva essere differentemente valutata.

Il fondamento del diritto sostanziale inglese è analogo a quella comunitario che ne ha ripreso i tratti fondamentali, la legittima aspettativa è concessa nei confronti del cittadino, proprio perché è dovere della P.A. di offrire certezza del diritto.

Per tale ragione le Corti inglesi<sup>59</sup> richiedono che la Pubblica Amministrazione segua le necessarie procedure rivolte all’applicazione del diritto sostanziale che deve condurre il contribuente al riconoscimento di una aspettativa di diritto, in caso contrario sussisterebbe la lesione di quella aspettativa legittima propria della buona amministrazione.

## 1.6 Conclusioni

Nell’ordinamento inglese il principio dell’affidamento del contribuente nei confronti della pubblica amministrazione discende dalla cd *rule of law* ed esprime in se il concetto di principio di legalità, riflettendo da un lato la necessità di certezza dei rapporti giuridici, e dall’altro la garanzia del controllo dell’esercizio del potere discrezionale

<sup>57</sup> 223/85Rijn-Schelde Verome v Commission (1987) ECR 4617;

<sup>58</sup> Italia v. Commissione (1991) ECR I-1433;

<sup>59</sup> R.v Secretary of State for Education ex parte London borough of South wark (1985) 1-ELR 308;

---

pubblico, arbitro della correttezza nei confronti dell’amministrazione finanziaria e contribuente.

Il legittimo affidamento concerne la relazione tra la pubblica amministrazione ed il contribuente cercando di risolvere il fondamentale conflitto tra il desiderio di proteggere la fiducia di quest’ultimo nell’aspettativa espressa dalla condotta amministrativa, ed il bisogno per la pubblica amministrazione di seguire gli obiettivi posti sia dal diritto pubblico che dalla *policy* dello Stato.

L’amministrazione statale deve rispettare le aspettative promesse nei confronti del privato, ed allo stesso tempo deve proteggere le ragioni concernenti l’interesse pubblico, mantenendo la priorità del primato della legge nei confronti del Parlamento, in cui la *Supremacy of Parliament* prevale come affermato da Lord Dicey su ogni altra fonte specie quella tributaria.

Il concetto di *legitimate expectation* prende forma alla fine dell’ottocento nei “discorsi” parlamentari sul sistema giuridico costituzionale, tanto da costituire un vero e proprio punto di riferimento normativo per le Corti inglesi fin dal 1891, statuendo come l’interpretazione delle norme di un atto del Parlamento non doveva essere letto come una interferenza al principio della legittima aspettativa di un individuo, sempre che la legge permettesse tale interpretazione, ma come principio di civiltà giuridica.

All’inizio del secolo scorso con l’avvento dello Stato contemporaneo, la pubblica amministrazione determinò l’aumento delle tassazione sulla proprietà privata e l’idea che la legittima aspettativa potesse costituire un baluardo al potere pubblico attraverso la limitazione del versamento di imposte, fu visto come una forma di protezione contro il potere coercitivo dello Stato su determinati settori pubblici economici.

Già dagli anni sessanta, si considerò necessario che l’aspettativa ed il diritto sostanziale dovesse essere protetta dalle Corti, dal potere esecutivo, sempre più preponderante nella vita dei cittadini, e ciò allo scopo di sostenere i valori di una società civile libera.

La *legitimate expectation* pur trovando la propria fonte nella *law of contracts*, ebbe uno sviluppo molto diverso dal diritto amministrativo continentale di derivazione francese “*protection de la confiance légitime*” a sua volta derivato dal concetto tedesco del *vertranesschutz*, ma che ne divergeva a causa di un significato spesso differente che comprendeva anche altri principi.

Per lungo tempo le corti inglesi hanno escluso la tutela dell’affidamento del contribuente, ritenendo che l’amministrazione finanziaria potesse spiegare la sua attività

---

discrezionale con ampi margini rispetto alle aspettative del privato, essendo titolare di un *un power and duties*, esercitando tale potere nell’interesse pubblico.

Negli anni settanta il diritto pubblico finanziario inglese ha recepito dalla Corte di Giustizia ed integrato il principio dell’affidamento all’interno del principio di legalità, riconoscendo valore di principio giuridico, che però è stato accettato e sviluppato solo negli anni ottanta da parte della pubblica amministrazione.

E’ necessario premettere che il concetto di *legittimo affidamento* nell’ordinamento inglese, non sempre sia corrispondente a quello previsto nei Paesi di *civil law*, tanto che come affermato da *Lord Denning*<sup>60</sup>, tale concetto è stato mutuato dallo sviluppo del diritto comunitario al solo fine di migliorare il sistema della pubblica amministrazione finanziaria inglese.

Con l’ingresso di questo nuovo principio nella pubblica amministrazione del Regno Unito, *the legitimate expectation* incominciò a trovare uno spazio applicativo, anche se le maggiori attuazioni riguardavano aspetti procedurali piuttosto che il diritto sostanziale che potevano creare nel contribuente una certa aspettativa.

Proprio negli anni ottanta, il principio dell’affidamento approdò nel diritto fiscale britannico e le prime applicazioni nacquero e si sviluppano in ambito procedurale, nell’ambito nel contraddittorio tra contribuenti ed uffici finanziari sotto l’egida osservanza della *fair proceeding*.

Tale principio impone alla Pubblica Amministrazione il dovere di agire secondo legalità e ed imparzialità nell’interesse dei cittadini, attraverso l’utilizzo di procedure eque ed imparziali, perché una struttura amministrativa priva di tali sistemi può minacciare gli interessi comuni, ed è per tale motivo che le Corti inglesi hanno ritenuto di dover proteggere il principio dell’affidamento, perché favorisca certezza giuridica e coerenza nella pubblica Amministrazione.

Infatti, il principio di imparzialità dell’azione amministrativa *procedural fairness* detta anche “due process” costituisce secondo il diritto inglese violazioni della *natural justice*, tali principi rispetto a quanto previsto dal nostro ordinamento, non sono altro che, un’articolazione del principio dell’eccesso di potere, e come tali finiscono per costituire vizi del procedimento, della pubblica amministrazione.

Il dovere di agire secondo giustizia ed imparzialità è stato per la prima volta introdotto nella causa *Re HK nel 1967*<sup>61</sup> ed è stato affermato come: il concetto di buona amministrazione e di decisione secondo onestà e buona fede, deve richiedere che non

---

<sup>60</sup> Lord Denning in *the Denning Interviews Administrative Law* London 1994, p.33;

<sup>61</sup> (1967) 2 QB 617; 133 – (1969) 1 All ER 904 a 907;



solamente sia prestata attenzione ai fatti di causa, ma che si agisca secondo giustizia ed imparzialità... ». A ben vedere tale concetto era legato certamente alla nozione del principio di imparzialità del procedimento, così come al concetto di legittima aspettativa poc’anzi delineato.

Principio di imparzialità e di correttezza amministrativo che non sempre era applicato dalla pubblica amministrazione basti pensare come prima degli anni 70 questi principi riguardavano l’attuazione di determinate aspetti procedurali e non sostanziali, come il diritto della parte ad essere ascoltata dal giudice o dal funzionario.

In sostanza, la lesione del principio dell’affidamento nel diritto inglese non solo riguardava il legittimo affidamento del contribuente su una determinata promessa dagli Uffici finanziari, ma anche questioni del *due process*, come la legittima aspettativa su un determinato atto procedurale, come la necessità da parte del contribuente di contraddire le proprie ragioni.

Nella sostanza questo principio incomincia a estendere i propri effetti nel riesaminare gli atti interpretativi dell’amministrazione finanziaria alla luce della loro legittimità, incominciando a valutare la sussistenza di un vizio che avrebbe condotto all’annullamento degli atti emessi dalla HMRC, se non avessero rispettato le garanzie procedurali del *fair proceeding* e la preponderanza dell’*abuse of power* negli atti dell’agenzia delle entrate nei confronti del contribuente.

Le Corti cercarono di trovare una risposta agli interrogativi posti dalla dottrina, salvaguardando quel necessario punto di equilibrio fra il postulato di fondo dello stato di diritto, il principio di legalità, e la garanzia ed il rispetto delle posizioni e delle aspettative dei cittadini, che non sempre coincideva con il concetto di affidamento rispettato dalla pubblica amministrazione.

Lo sviluppo di questo principio da parte della giurisprudenza ha individuato specifiche categorie di affidamento del contribuente che si sono estese anche al diritto amministrativo-finanziario inglese.

Le conseguenze di questa lenta ma inarrestabile diffusione hanno condotto ad estendere all’applicazione delle “giuste procedure” dei *ruling* costituendo una pietra miliare ed un baluardo al rispetto del principio di legalità, e del contribuente nei confronti della HMRC.

L’utilizzo del *legitimate expectation* e dell’*estoppel* ha riconosciuto al contribuente particolari forme di tutela, nei confronti della pubblica amministrazione.

---

L'*Estoppel* costituisce una particolare tecnica di tutela, un principio di *common law*, secondo cui le dichiarazioni o rappresentazioni di fatti effettuati da un soggetto, che si rivelino poi non veritiere, diventano per lui vincolanti, se un altro soggetto ha agito a proprio danno in conseguenza di tale dichiarazione, e ciò costituisce il primo grande momento applicativo di tutela del contribuente.

Il principio trasposto nei rapporti tra i privati e amministrazione finanziaria consente al giudice di vincolare il soggetto pubblico alla propria decisione, sulla quale il cittadino avesse fatto affidamento, impedendone così di revocare il provvedimento.

I tentativi più rilevanti di espandere l'uso dell'*estoppel* nei confronti dell'amministrazione sono sicuramente riconducibili al giudice *Denning* nella decisione sul caso *Robertson* in cui affermò, in primo luogo, il principio secondo cui:

quando l'amministrazione decide favorevolmente nei confronti della richiesta del privato e questi avesse agito di conseguenza, l'amministrazione non può più discostarsi da quanto precedentemente deciso, in secondo luogo, che l'affidamento solo in base alla dichiarazione del funzionario incompetente dovesse trovare comunque tutela.

Allo stesso tempo è necessario segnalare come l'utilizzo dell'*estoppel*, si ponesse in contrasto con la teoria degli *ultra vires*, ossia con tutte quelle interpretazioni poste dal funzionario privo del corrispondente potere e quindi privo di competenza nella determinazione della decisione, considerata da sempre nulla, e che a fronte di ciò, nessun affidamento avrebbe trovato tutela, nemmeno tramite *estoppel*, proprio perché nulla.

In ogni caso utilizzo dell'*estoppel* che conduceva alla nullità dell'interpretazione resa dal funzionario privo di potere e di competenza, ma che agli occhi del contribuente fosse in grado di vincolarlo attraverso quella *ostensible authority*, sarebbe stato in grado di vincolare l'amministrazione e perciò in grado di fondare la tutela dell'affidamento del cittadino sulla base dell'*estoppel*.

Le Corti successivamente sottolinearono come la pubblica amministrazione non avrebbe potuto essere bloccata attraverso l'*estoppel*, nell'esercizio dei suoi poteri dalla contrapposta pretesa del privato, salvo che in due casi:

- a) effettiva delegabilità del potere dall'organo competente ai funzionari;
- b) quando l'amministrazione non avesse rispettato gli adempimenti procedurali previsti dalla legge a proposito della tutela del contribuente come l'obbligo del contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria.

---

Per quanto riguarda il primo aspetto la Corte d’Appello considerò legittima la concessione al contribuente del rimedio attraverso *l’estoppel*, quando l’amministrazione fosse stata vincolata alla propria dichiarazione originaria, pur se legittima da parte di un funzionario privo di poteri.

Il principio qui posto è utile per effettuare alcune riflessioni sulle modalità attraverso le quali il legittimo affidamento è stato applicato dalle Corti inglesi anche in ambito tributario.

Negli anni novanta la giurisprudenza<sup>62</sup> puntualizzò il concetto di legittima aspettativa in legittimo affidamento con maggior dettaglio considerando che: *sussiste legittimo affidamento nel contribuente, anche qualora una persona richieda dei vantaggi o dei privilegi senza poter vantare alcun diritto sugli stessi, e che questi vengano concessi dalla Pubblica Amministrazione; in tale eventualità, la Corte dovrà tutelare tale aspettativa con il “judicial review”*.

Concetto, questo poi successivamente spiegato da Lord Denning..secondo cui: *l’aspettativa legittima, o ragionevole che dir si voglia, può sorgere da una promessa espressa, prestata nell’interesse di una pubblica amministrazione, ovvero dall’esistenza di una prassi consolidata che l’istante può, ragionevolmente, ritenere che si ripeta..*

In buona sostanza, il cittadino ha il diritto di pretendere che la Pubblica Amministrazione agisca *fairly*, ossia secondo mutuo rispetto delle procedure nei confronti del contribuente, non solo durante la fase procedimentale del controllo di un determinato atto, ma anche dal punto di vista sostanziale.

La giurisprudenza inglese ha fatto proprio lo sviluppo del principio dell’affidamento espresso dalla Corte di Giustizia, la quale ha riconosciuto che tale principio riguarda ogni singolo cittadino la cui aspettativa sia nata dalla condotta della pubblica amministrazione<sup>63</sup>, concetto fondato sulla fiducia che il cittadino deve avere nella pubblica amministrazione, la quale non può fornire informazioni incomplete e irrealizzabili non venendo incontro alle sue esigenze.

---

<sup>62</sup> (1984) 3 AII ER 935 a 943-44, 135 – A 531d;

<sup>63</sup> *Case 289/81 Mavrides v Europ Parliament 1983 ECM 1731 p. 21 ;*  
Pag. 50 a 377

---

## CAPITOLO 2

### LE APPLICAZIONI E LA PRASSI DEL *REVENUE OFFICE* IN ORDINE AL PRINCIPIO DELL’AFFIDAMENTO

#### 2.1. Il limite del principio dell’affidamento e dell’aspettativa legittima: le prime applicazioni inerenti l’affidamento sostanziale e procedurale, profili critici.

Le Corti Inglesi hanno da sempre considerato che il contribuente potesse contare sul principio dell’aspettativa legittima, solo se è ragionevole e prevedibile alla luce di tutte le circostanze del caso.

Il cambiamento dell’aspettativa attiene al cambiamento delle circostanze economiche sulle quali si basano gli atti della pubblica amministrazione, con tale affermazione non si vuole entrare in polemica con coloro i quali sostengono come le Amministrazioni finanziarie rispondono al solo principio di legalità e di certezza del diritto, perché non è vero, in quanto dovrebbero perseguire l’imparzialità ed il buon andamento della Pubblica Amministrazione in un rapporto paritetico con il contribuente.

Allo stesso modo appare sterile considerare come il principio dell’affidamento non può intendersi in maniera immanente in un determinato ordinamento, perché questo è assoggettato alle variabili di politica comunitaria ed economica, tanto che fu applicato nelle operazioni di compensazione monetaria introdotte nel 1970 al fine di bilanciare i tassi di cambio tra le valute.

In ambito normativo è chiaro che gli uffici finanziari sono chiamati a valutare la sussistenza dei requisiti rivolti al rispetto dell’aspettativa del contribuente, ma nell’ordinamento inglese non sempre ciò è stato pacifico.

Come affermato da Lord Scott, nel caso *ex parte Coughlan*<sup>64</sup>, la Corte d'Appello ebbe modo di considerare e definire in dettaglio in non meno di undici occasioni, le caratteristiche di base della dottrina della legittima aspettativa<sup>65</sup>.

Qualora l'autorità pubblica afferma per mezzo di una promessa esplicita o implicita, o per via di prassi, che assumerà un determinato comportamento, questo potrà dare luogo alla rappresentazione di un legittimo affidamento nei confronti del cittadino, e che in ragione di ciò l'autorità pubblica né sarà vincolata.

---

<sup>64</sup> R. v. North and East Devon HA Ex Parte Coughlan [1999] , le motivazioni della sentenza sono state prese da un altro importante caso Re Findlay [1985] 1AC 318 at p338, dove secondo le parole di Lord Scarman, la valutazione del principio dell’affidamento doveva .... *involve a detailed examination of the precise terms of the promise or representation made, the circumstances in which the promise was made and the nature of the statutory or other discretion.....*

<sup>65</sup> Schonberg, S., e Craig, P. "Le aspettative legittime di merito dopo Coughlan". *Diritto Pubblico*. Londra 2000 Pag. 684-701.

Alla metà degli anni 90, nel caso *R.v Devon County Council ex p. Baker*<sup>66</sup> Lord Simon Brown, individuava quattro i tipi di *legitimate expectation* del privato nei confronti dell'amministrazione:

- a) Generica aspettativa che l'amministrazione agisca con imparzialità e correttezza (cd *fairly*) che come si vedrà costituisce solo apparentemente una *legitimate expectation*;
- b) Le cd *substantive legitimate expectation substantively protected* riferite ai *substantive rights*;
- c) Le *substantive expectation procedurally protected*;
- d) Le *procedural expectation procedurally protected*;

tuttavia la dottrina ha distinto per lo più le aspettative di tipo procedimentale *procedural expectation*, e le aspettative di tipo sostanziale *substantive expectations*.

Le prime discenderebbero dalla dichiarata disponibilità dell'amministrazione a garantire un determinato iter procedimentale, dichiarazione poi disattesa;

le seconde conseguirebbero invece ha la possibilità di ottenere sia di conservare una decisione favorevole da parte dell'amministrazione. Tale distinzione non esclude, peraltro, che *le substantive expectations* possono trovare una *procedural protection* laddove, ad esempio venga dal giudice riconosciuta la possibilità del privato di ampliare le proprie possibilità di partecipazione procedimentale al fine di ottenere o di mantenere gli effetti del provvedimento favorevole<sup>67</sup>.

Le Corti inglesi hanno sempre ammesso, senza particolari difficoltà, la protezione delle aspettative procedimentali a base del principio della *fairness* laddove vi fosse stata, una promessa dell'amministrazione o una prassi procedimentale consolidata per casi simili.

La giurisprudenza è stata, invece, molto più restia ammettere forme di tutela delle aspettative sostanziali, sulla base del fatto che riconoscere una tale tutela avrebbe comportato una indebita ingerenza dell'attività dell'amministrazione, un sindacato del merito amministrativo che era tradizionalmente considerato intangibile dal giudice, si riconosceva, però, la possibilità di tutelare anche le aspettative dal punto di vista procedimentale, nel senso che il giudice non garantiva la pretesa del privato alla stabilità delle decisioni favorevoli, ma concedeva una tutela consistente nel riconoscimento di un diritto dell'interessato a essere sentito ed a intervenire in contraddittorio nel provvedimento in riesame<sup>68</sup>.

<sup>66</sup> *R.v Devon County Council ex p. Baker* [1995] All ER 73;

<sup>67</sup> cfr S. Schonberg, *Legitimate expectation* cit pag. 31;

<sup>68</sup> *R.v Secretary of State for Health ex p US tobacco International inc* [1992] QB 353;

Talora le corti hanno fatto rientrare tra gli adempimenti procedurali legati alla *fairness* anche l'onere di motivazione del ritiro di un precedente provvedimento favorevole, garantendo, in tal modo tutela al privato nella veste di *procedural legitimate expectation*, nonostante che l'ordinamento inglese non riconosca un obbligo generale di motivazione delle decisioni provenienti dalla pubblica amministrazione.

La *procedural fairness* come fondamento della protezione della *expectation*, del contribuente presuppone in ogni caso che l'aspettativa in questione sia *reasonable and legitimate*, è ciò in particolare quando essa discenda da dichiarazioni non formalizzati dell'amministrazione.

La mera aspettativa della *fair action* da parte dell'amministrazione non è ritenuta idonea a creare *legitimate expectation* nel privato destinatario delle decisioni della prima, dal momento che appare scontato che il soggetto pubblico deve agire secondo giustizia e applicando le procedure previste dalla legge.

La *reasonableness* dell'aspettativa appare legata sia ad aspetti soggettivi comprensivi anche dalla conoscenza della consapevolezza della dichiarazione o quanto meno dell'impegno della pubblica amministrazione e della buona fede del titolare dell'aspettativa, sia ad aspetti oggettivi, legati al tipo di dichiarazione proveniente dall'amministrazione, che dovrebbe essere chiara priva di ambiguità e rivolta a dare delle specifiche qualificazioni su quanto richiesto al contribuente.

Per quanto riguarda la *legitimacy* invece sembrano incidere diversi fattori: in primo luogo la compatibilità dell'aspettativa non all'assolvimento degli *statutory duties* dell'amministrazione<sup>69</sup>; in secondo luogo l'incidenza dei costi procedurali che la *reasonable expectation* comporta rispetto al beneficio conseguibile dal contribuente in fine, la presenza di interessi pubblici particolarmente rilevanti come la sicurezza dell'ordine pubblico oppure di ragioni di celerità, ad urgenza della decisione: in tali casi il giudice potrebbe comunque negare tutela alla pretesa del contribuente di essere sentito nuovamente sentito nel procedimento oggetto di una valutazione tributaria.

Le corti inglesi hanno ammesso senza troppe difficoltà la tutela delle aspettative procedurali e di quelle aspettative sostanziali, con più fatica hanno invece

---

<sup>69</sup> il concetto di *statutory duties* è legata alla concezione secondo cui alla pubblica amministrazione sarebbero attribuiti dalla legge poteri e doveri per la realizzazione dell'interesse pubblico. Tale dizione appare in qualche modo l'inusuale al giurista italiano abituato a ragionare in termini di solo potere dell'amministrazione nel caso di attività cosiddetta privatistica del soggetto pubblico. Il binomio *powers and duties* potrebbe avvicinarsi alla distinzione continentale per attività discrezionale e vincolata dell'amministrazione nel caso che i poteri sono normalmente intesi come poteri discrezionali nella pubblica amministrazione.

riconosciuto la cd *substantive protection of substantive legitimate expectations*, concetto questo bene argomentato da parte della dottrina a proposito del *Wednesbury case*<sup>70</sup>.

L'insorgenza della *substantive legitimate expectation* nel privato appare, legata all'avvenuta emanazione del provvedimento favorevole o meglio, alla prospettiva della conservazione di un'attuale situazione favorevole (*representation*), derivante dalla dichiarazione, formale o informale dell'amministrazione.

E' bene precisare che parlare in qualche modo di provvedimento amministrativo appare fuorviante poiché nel sistema amministrativo inglese, ove non vi è una formalizzazione sempre espressa dell'atto amministrativo, come accade nel diritto continentale ove un atto amministrativo generale è un provvedimento amministrativo che contiene norme generali ma non astratte<sup>71</sup>.

Ciò non impedisce che in determinate circostanze, le dichiarazioni che l'autorità amministrativa effettui anche in via informale al contribuente, abbiano il valore di un provvedimento amministrativo tanto da generare affidamento del destinatario della dichiarazione. Ogni qual volta che l'autorità finanziaria ritorni, in un successivo momento, sulla propria decisione, l'aspettativa del contribuente risulta disattesa e potenzialmente tutelabile.

Si tratta in fondo di una situazione avvicinata a quella che nel nostro ordinamento è nota come attività di riesame della pubblica amministrazione ravvisabile nei procedimenti di autotutela, paragone questo del tutto improprio perché ha presupposti ed effetti diversi.

Le conseguenze di tale assunto comportano certamente la necessità di esaminare appropriatamente la forza interpretativa delle autorità finanziarie alla concessione di provvedimenti fiscali richiesti dal contribuente e saranno oggetto di esame del prossimo capitolo.

---

<sup>70</sup> C. Forsyth *Wednesbury protection of substantive legitimate expectations* in Public Law 1997, p. 375; C.F. Forsyth *The Provenance and Protection of Legitimate Expectations* 47 C.L.J. 238 (1988);

<sup>71</sup> La mancanza dell'astrattezza distingue l'atto amministrativo generale dall'*atto normativo*, le cui norme possiedono anche questa caratteristica. Le norme del primo, a differenza di quelle del secondo, non possiedono il carattere dell'*innovatività*, non avendo la capacità di innovare stabilmente l'ordinamento giuridico. Di conseguenza l'atto amministrativo generale, a differenza dell'atto normativo, non può essere considerato fonte del diritto.

Va comunque tenuto presente che, nella pratica, non è sempre agevole ascrivere i singoli atti amministrativi, come configurati dal diritto positivo, all'una piuttosto che all'altra categoria.

L'atto amministrativo generale si rivolge ad una pluralità di destinatari, non determinati o determinabili *a priori* ma soltanto *a posteriori*, ossia al momento dell'applicazione; questo lo distingue dall'*atto amministrativo plurimo* e dall'*atto amministrativo collettivo*, che si rivolgono ad una pluralità di destinatari specificamente individuati o individuabili *a priori*, l'atto plurimo, a differenza del collettivo, per quanto unico dal punto di vista formale, si può pensare divisibile in singoli atti, uno per ciascun destinatario. Le prescrizioni di un atto plurimo o collettivo non sono né generali, né astratte, non diversamente da quelle di un *atto amministrativo puntuale* (o *speciale*), che si rivolge ad un soggetto determinato.

Nel caso *Rowland V Environmen Agency*, “Lord May” fece riferimento ad una possibile linea interpretativa della giurisprudenza tributaria-amministrativa, potenzialmente confliggente con i principi del diritto tributario procedurale, ed in particolare sull'utilizzo dell'eccesso di discrezionalità del *Revenue Office* nei confronti dei contribuenti.

Area questa ove la dottrina del legittimo affidamento potenzialmente vincola l'amministrazione finanziaria al rispetto delle procedure di accertamento nei confronti dei contribuenti.

Le questioni qui poste erano proprio sulla determinazione del metodo e sulle giuste modalità della riduzione dell'aspettativa legittima, che le Corti potevano applicare nei confronti del singolo contribuente. Tale aspetto fu valutato anche dalla decisione della Corte d'appello di *R (Niazi) contro il segretario di Stato per l'Interno*, dove la Corte, ancora una volta esplorava nello specifico la violazione del principio dell'affidamento procedurale.

La questione posta era relativa alla richiesta di somme a titolo di risarcimento del danno espletata da coloro i quali erano stati oggetto di errori giudiziari derivati da *error in procedendo*.

In tali casi l'amministrazione della giustizia aveva quantificato discrezionalmente l'ammontare delle somme chieste senza tenere nella dovuta considerazione le richieste espletate dai danneggiati e senza permettere a costoro di effettuare alcun tipo di contraddittorio in proposito, infrangendo la procedura che prevedeva il contraddittorio tra cittadino e PA, con la conseguente violazione della cd legittima aspettativa procedurale.

La Corte incaricata della decisione ritenne che il mero fatto che l'Amministrazione avesse seguito nel passato una differente procedura che in caso di contestazione prevedeva il contraddittorio tra le parti, doveva ritenersi prassi consolidata per il cittadino, sul quale quest'ultimo poteva fare affidamento.

*Lord May* considerò che proprio in virtù del legittimo affidamento procedurale, l'autorità doveva garantire inequivocabilmente la formalità della procedura, simbolo di garanzia per il cittadino ma anche per la stessa pubblica amministrazione. *Lord May* considerò la piena applicazione del legittimo affidamento sostanziale che sorge solo se vi è una specifica promessa da parte della P.A diretta specificamente ad un particolare individuo o gruppo, tanto da assicurare loro la giusta applicazione del diritto.



In relazione ai casi secondari di legittimo affidamento, *cd procedurali* Lord May considerava che per tale tipologia di affidamento, l'impatto con le autorità doveva essere il medesimo ossia rivolto al rispetto dell'aspettativa che il contribuente aveva nel seguire quella specifica procedura.

Su questo aspetto il concetto del legittimo affidamento contrasta nettamente con quello continentale, in quanto chi scrive parlerebbe più che altro di affidamento legittimo del contribuente ad essere giudicato secondo precisi parametri di certezza del diritto, ottenendo una motivazione redazionale del provvedimento, che semplici motivazioni di prassi.

In buona sostanza, la prassi e la procedura applicata applicate devono essere le medesime per tutti.

Nella sostanza non è così, infatti i casi qui prospettati ancora una volta hanno condotto allo sviluppo della nozione della *substantive legitimate expectation*, che si è sviluppata proprio per l'esercizio *ultra vires* dei funzionari della HMRC, *ossia di atti emessi in eccesso di potere* che poi hanno permesso alle Corti di riesaminare i provvedimenti emessi da parte dell'Autorità finanziaria.

A queste devono certamente aggiungersi tutte quelle situazioni fondate sul mutamento della *policy* nelle quali si manifesta l'aspettativa tutelabile dal contribuente: in ultima analisi, le variazioni dell'indirizzo politico che si riferiscono alle modalità di perseguimento dell'interesse fiscale e le ipotesi in cui l'amministrazione prevede uno specifico assetto di interessi relativo al singolo caso già discusso dal contribuente.

Nel primo contesto si distinguerebbe l'ipotesi di affidamento fondata sulla convinzione che il soggetto pubblico continui a perseguire gli interessi pubblici secondo determinate scelte di *policy*, scelte che invece vengono successivamente modificate riverberandosi sulle decisioni concernenti i singoli.

Nella sostanza le decisioni dell'esecutivo molto spesso si riflettono sugli obbiettivi posti dal Revenue Office e ciò con l'effetto di un cambiamento di *policy* a cui il contribuente si trova spesso esposto.

L'amministrazione muta indirizzo con conseguenze sfavorevoli per i contribuenti, senza concedere loro il tempo necessario per adeguarsi al cambiamento della nuova prassi.

Ci sarebbero poi casi di ripensamento dell'amministrazione sull'assetto degli interessi finanziari che caratterizzano i singoli casi, in conseguenza dei quali essa si discosta dalla decisione originariamente presa.

In tale ultima area si possono inserire le ipotesi nelle quali l'amministrazione finanziaria può ritirare il provvedimento *cd revocation of decision* validamente emanato, concetto questo molto simile alla revoca del provvedimento previsto l'ordinamento italiano.

È opportuno ulteriormente sottolineare come la dottrina e la giurisprudenza inglese non considerino l'aspettativa alla conservazione degli effetti del provvedimento, come possibile limite alla revoca del provvedimento amministrativo prodotto nei confronti di un contribuente, ma riconoscono, semmai, la possibilità di tutelare tale affidamento attraverso la corresponsione di un indennizzo e non attraverso la tecnica propria della *legitimate expectation*.

Il quadro dogmatico del presente concetto posto dalla dottrina inglese a proposito delle *intra vires legitimate expectations* basate su mutamenti di *policy* e della loro tutela sembra potersi idealmente ripartire in due periodi determinata da una nota sentenza della corte d'appello con cui è stato deciso il caso *Coughlan*<sup>72</sup>.

Fino alla fine dei 90, infatti, il concetto di aspettativa legittima appare fondato sulla *fairness* o della pubblica amministrazione che dovrebbe esplicare la propria attività in maniera equa.

La giurisprudenza, tuttavia, appare piuttosto propensa a garantire la pretesa del contribuente solo quando l'amministrazione abbia disatteso tale pretesa in modo irragionevole secondo il test *Wednesbury*.

Come spiegato nel prosieguo il test *Wednesbury* costituisce uno dei principali strumenti nelle mani del giudice per sindacare le decisioni della pubblica amministrazione finanziaria, una regola che ha determinato un importante cambiamento nel contrasto agli eccessi interpretativi dell'autorità finanziaria, ma di questo sarà oggetto di approfondimento del prossimo capitolo.

## **2.2 Il venir meno della legittima aspettativa procedurale e sostanziale per ragioni di illegittimità, procedure e motivi di interesse pubblico, i problemi dell'eccesso di potere e della discrezionalità dei funzionari del Revenue office**

---

<sup>72</sup> R. v. Secretary of State for the Home Department ex p. Hargreaves [1997] 1 All ER 397;

<sup>73</sup> Il *Wednesbury* test è un principio noto all'interno della controversia *Wednesbury* in cui per la prima volta la giurisprudenza considerò che ogni decisione relativa alla valutazione degli interessi dei cittadini in cui fosse coinvolto il principio dell'affidamento deve essere oggetto di valutazione da parte del Giudice, il quale deve considerare tutti gli interessi in gioco seguendo il criterio di proporzionalità. Nel caso *R V Newham London Borough Council*, *cd Bibi case* fu suggerito che il ruolo della Corte, nel trattare un tema importante come quello dell'aspettativa legittima, fosse non dissimile da altri casi che chiamavano in causa la legittimità del comportamento dell'autorità finanziaria, anche con riferimento all'emissione di determinati provvedimenti lesivi dell'interesse legittimo del cittadino. In tale caso che verteva sulla promessa effettuata dal Comune di Londra nei confronti di un residente di assicurargli, la destinazione di un immobile ad uso di civile abitazione, promessa questa poi non mantenuta, che aveva comportato da parte del sig Bibi la richiesta giudiziale di dare luogo all'adempimento del *Council*.

Sussistono casi nei quali la PA non considera affatto legittima l'aspettativa che i contribuenti ripongono in una determinata procedura.

Le Corti inglesi da sempre hanno messo in guardia i sostenitori della dottrina dell'affidamento contro l'eccesso di compartimentazione e sovra-classificazione dell'Agenzia delle Entrate inglese, esaminando anche quei casi in cui quest'ultima malgrado la sussistenza di prassi consolidata non avesse applicato il legittimo affidamento in termini generali.

Vi sono due ampie distinzioni secondo le quali il Revenue Office è legittimato all'applicazione o alla limitazione di una legittima aspettativa:

- 1) quando tale applicazione sarebbe illegittima per l'autorità pubblica;
- 2) quando sussistono altri fattori di interesse pubblico che ne giustificano l'inapplicazione;

Tuttavia, tale distinzione non è sempre agevole da effettuarsi, soprattutto considerando le ragioni di interesse pubblico che ne giustificano l'applicazione, e che hanno condotto le Corti inglesi a sostenere che le categorie del legittimo affidamento sostanziale e procedurale non sono chiuse ermeticamente.

Alla luce di ciò, pur tenendo nella dovuta considerazione quanto sostenuto dalla Giurisprudenza, è utile differenziare le caratteristiche dell'aspettativa in procedurali e sostanziali, al fine di stabilire se l'autorità finanziaria possa spogliarsi da una legittima aspettativa procedurale ed in che modalità possa limitare una legittima aspettativa di merito, e ciò al fine di comprendere le ragioni di diniego, attraverso l'esame del provvedimento dell'amministrazione finanziaria su un determinato fatto.

Nonostante, la distinzione posta nel caso *Niazi* tra aspettative primarie di tipo sostanziale e secondarie di tipo procedurale, non si comprende perché mai tali fattispecie debbano essere trattate in maniera differente dalla Giurisprudenza inglese, considerando che un ente pubblico può correttamente limitare la legittima aspettativa derivante da una procedura per ragioni di ordine pubblico o per mancanza di interesse dell'istante, o per motivi di illegittimità.

Ma allora in che modo è possibile bilanciare gli interessi del contribuente nei confronti di una applicazione normativa meno discrezionale da parte degli uffici finanziari?

Per fare chiarezza su questo punto è necessario considerare anche le ragioni della forza interpretativa dei funzionari del *Revenue Office* nell'ordinamento inglese.

L'interpretazione della P.A. inglese deve essere vista con un approccio storico che giustificerebbe la prevalenza dell'interpretazione normativa sulle norme stesse.

E' indiscutibile che le Corti riconoscono il legittimo affidamento solo in un contesto normativo in cui viene prevista l'affidamento<sup>25</sup>, e come tale deve essere previsto all'interno della legislazione<sup>26</sup>.

Di conseguenza se l'autorità pubblica rende una interpretazione in conflitto con una norma di legge<sup>27</sup>, e qualora non sussista alcuna norma che imponga alla PA un determinato comportamento, tale interpretazione anche se fuorviante non genererà una legittima aspettativa.<sup>28</sup> In questo ambito, tuttavia, l'autorità pubblica può essere dispensata dal dare esecuzione alle legittime aspettative, solo se ciò sia imposto dalla legge come contrario ed in contrasto con il legittimo affidamento.<sup>29</sup>

Questa norma è stata oggetto di critica da parte della giurisprudenza<sup>30</sup> soprattutto per gli effetti in termini pratici, in quanto rischiava di avere più rilevanza nei casi di legittime aspettative sostanziali rispetto a quelle procedurali.

E' stato detto che una legittima aspettativa procedurale può non essere applicata lì dove sussista una "ragione imperativa" tale da giustificare l'inapplicabilità, valutazione questa oggetto di grande dibattito giurisprudenziale. L'esempio classico in cui un ente pubblico era legittimato alla non applicazione del principio dell'affidamento procedurale è qualora vi siano specifiche ragioni di ordine pubblico.

Nel caso *GCHQ*, sussistevano specifiche considerazioni di "sicurezza nazionale" ed il governo aveva imposto al personale del GCHQ di non far parte di organizzazioni sindacali.

Tuttavia, la causa di giustificazione che disponeva l'inapplicabilità della legittima aspettativa in considerazioni della sicurezza nazionale era lecita.

La giurisprudenza inglese ha sostenuto che perché l'amministrazione possa comprimere la legittima aspettativa sostanziale, deve sussistere un sufficiente interesse pubblico che prevale e che sia idoneo a giustificare l'applicazione delle norme imperative delle ragioni di politica governativa, che giustificano la prevalenza sul principio dell'affidamento.

Si delineano così due concetti importanti che stabiliscono il limite del principio dell'affidamento ad esempio la necessità di perseguire il pubblico interesse generale e la conseguente applicazione delle norme imperative. Per questa ragione in molti casi, la giurisprudenza con molta sorpresa limitava l'applicazione del *cd Wednesbury test*<sup>73</sup>, proprio perché non garantiva la necessaria certezza del diritto applicabile a tutti i casi.

---

<sup>73</sup> Il *Wednesbury test* è un principio noto all'interno della controversia *Wednesbury* in cui per la prima volta la giurisprudenza considerò che ogni decisione relativa alla valutazione degli interessi dei cittadini in cui fosse coinvolto il principio dell'affidamento deve essere oggetto di valutazione da parte del Giudice, il quale deve considerare tutti

La decisione della Corte d'Appello riconobbe la circostanza che le scelte sociali nell'ambito della concessione degli alloggi delle Case popolari erano di fatto decisioni più politiche che giuridiche e che l'organo deputato ad effettuare questa decisione era l'autorità comunale, sebbene questo doveva essere effettuata alla luce dell'aspettativa legittima del ricorrente.

Le motivazioni seguite dalla Corte d'Appello ripercorrevano quelle di un altro caso "*Revenue V Cambridge Health Authority*" ex parte "B"<sup>74</sup> ove veniva riconosciuta la difficoltà delle autorità pubbliche di porre a fondamento della propria decisione la mancata applicazione del principio dell'affidamento.

La Corte d'Appello riconobbe come leso il principio dell'affidamento nei confronti del ricorrente perché il provvedimento emesso dall'autorità pubblica finanziaria mancava di quel fondamento pubblico richiesto che avrebbe potuto conferire la giusta motivazione all'atto di diniego.

Le ragioni di tale approccio hanno condotto la dottrina a considerare che ogni volta che sussisteva un'eccessiva discrezionalità sia da parte della Pubblica Amministrazione che degli uffici Finanziari, questa doveva essere motivata da ragioni di ordine pubblico o anche da ragioni di ordine politico.

Motivazioni queste che sono ben presenti anche nel caso *Rashid V Secretary of State the Home department*,<sup>75</sup> ove si sostenne che la violazione della legittima aspettativa del cittadino all'applicazione delle promesse della pubblica amministrazione doveva seguire la procedura prevista dalla legge, la cui mancanza, pur in presenza di esimenti di ordine pubblico-politico non potevano essere seguite.

La Corte parlò per la prima volta di manifesta ingiustizia della pubblica amministrazione lì dove non avesse seguito procedure previste ed avesse violato l'aspettativa del cittadino.

In effetti la deduzione che la Corte d'Appello trasse dal caso *Rashid* comportò per la Pubblica Amministrazione un vero e proprio effetto dirompente su tutti quei comportamenti che quest'ultima aveva applicato in maniera eccessivamente

---

gli interessi in gioco seguendo il criterio di proporzionalità. Nel caso *R V Newham London Borough Council*, cd *Bibi case* fu suggerito che il ruolo della Corte, nel trattare un tema importante come quello dell'aspettativa legittima, fosse non dissimile da altri casi che chiamavano in causa la legittimità del comportamento dell'autorità finanziaria, anche con riferimento all'emissione di determinati provvedimenti lesivi dell'interesse legittimo del cittadino. In tale caso che verteva sulla promessa effettuata dal Comune di Londra nei confronti di un residente di assicurargli, la destinazione di un immobile ad uso di civile abitazione, promessa questa poi non mantenuta, che aveva comportato da parte del sig Bibi la richiesta giudiziale di dare luogo all'adempimento del *Council*.

<sup>74</sup> "*Revenue V Cambridge Health Authority*" ex parte "B" 1995] 1 WLR 898, in Oxford University database, <http://www.oup.com/uk/orc/bin/9780199601752/01student/ch07/03cases/#ch07c14>

<sup>75</sup> *R (Rashid) v Secretary of State for the Home Department* [2005] EWCA Civ 744; Department, Court of Appeal - Administrative Court, October 22, 2004, [2004] EWHC 2465 (Admin) <http://high-court-justice.vlex.co.uk/vid/-52634176>.

discrezionale tanto da comportare la nullità o annullamento del provvedimento amministrativo per eccesso di potere.

Principio questo applicato anche nel caso “*R V Inland Revenue Commissioners ex a parte Unilever Plc*”<sup>76</sup>, in questo caso *lord Simon Brown* sostenne che la lesione del principio dell'affidamento aveva origine proprio in quel comportamento antiggiuridico, immorale ed illogico da parte dell'autorità finanziaria, che conduceva all'eccesso di potere nei confronti del contribuente.

Questo caso costituisce un esempio abbastanza raro a dire il vero, di un contribuente uscito vittorioso da un procedimento di *judicial review*<sup>77</sup>; si trattava, in effetti, di un caso particolare, in ragione delle difficoltà a ricostruire l'attività del gruppo, si era fatto ricorso all'uso di questionari informativi.

Il metodo veniva oramai impiegato da oltre vent'anni, quando il *Revenue office*, che aveva sempre riconosciuto la deduzione delle perdite, aveva deciso di non autorizzarle più, sostenendo che, dal punto di vista tecnico, le relative istanze erano presentate oltre i termini previste dalle norme sostanziali.

La Corte dovette riconoscere che sebbene l'Amministrazione avesse ragione da un punto di vista squisitamente tecnico, accordò il *judicial review*, nella convinzione che, diversamente da quanto sostenuto da Lord Mustill nel caso *Matrix Securities*, si configurava un vero e proprio eccesso di potere da parte dell'Amministrazione. Si è giunti così ad affermare che le regole di comportamento che si instaurino con l'acquiescenza del *Revenue*, vadano considerate come se fossero state dalla stessa espressamente riconosciute..

Inoltre, l'accettare istanze tardive, costituiva piena discrezionalità del Revenue Office e appariva quanto meno irragionevole, per non dire irrazionale, il rifiuto, ora, di esercitare tale discrezionalità a favore dell'appellante, anche perché, in quel

---

<sup>76</sup> *R V Inland Revenue Commissioners ex a parte Unilever Plc* 194, ST1, 1023, 137;

<sup>77</sup> il procedimento della Judicial Review attiene all'evoluzione del processo amministrativo nel Regno Unito in cui anche la common law ha subito, naturalmente, importanti evoluzioni come conseguenza di una maggiore sensibilizzazione circa la natura particolare di certe funzioni amministrative. Ciò soprattutto in particolari materie come quella fiscale, urbanistica, sanità, sicurezza sociale, immigrazione, ma anche nei tradizionali campi dell'istruzione, dell'attività di polizia o del governo locale. Si è anche avvertita la necessità di una maggiore specializzazione dei giudici addetti ai problemi di giustizia amministrativa (judicial review) creando un apposito ruolo presso il Crown Office. Una pietra miliare per la creazione di un processo amministrativo è stata la previsione di una procedura uniforme valida per tutti i casi in cui l'azione ha per oggetto la judicial review (Supreme Court Act, 1981, s. 31, in attuazione delle proposte formulate nel 1977 dalla Law Commission). Fra l'altro la riforma del 1981 ha previsto la possibilità di richiedere i danni insieme alla judicial review in ordine a ciascuno dei cinque casi per i quali detto rimedio è previsto, superando la precedente duplicazione di azioni, una per la judicial review ed una, successiva, per il risarcimento dei danni da illecito civile o penale. Si è anche cercato di costruire un'azione amministrativa di diritto pubblico distinta da un'azione amministrativa di diritto privato, la prima regolata da principi particolari e persino eccezionali rispetto al diritto comune. Tale tentativo appare particolarmente evidente nel caso *O'Reilly contro Mackman* (1982), nel quale la House of Lords ha creduto di chiarire la differenza sostanziale fra diritto pubblico e diritto privato, contrapponendo rimedi di diritto privato a rimedi di diritto pubblico, ma in realtà ha solo dimostrato, sul piano delle conseguenze pratiche, che la scelta di un'azione è determinante per l'esito del processo, non potendo la sentenza avere per contenuto se non quello tipico dell'azione intrapresa.

modo non si danneggiava certo il *Revenue* né si appesantiva il carico degli altri contribuenti.

In buona sostanza, il passaggio logico posto dalla Giurisprudenza della Corte d'Appello per la prima volta fu basato sul concetto di eccesso di potere da parte della Pubblica Amministrazione con lesione del principio dell'affidamento, che poteva essere superato solo in presenza di un'effettiva causa di giustificazione che sancisse la prevalenza dell'interesse pubblico rispetto all'interesse del privato.

Se il cambio di approccio di una decisione coinvolge questioni anche di tipo politico-pubblico che giustificano l'inapplicabilità di tale principio, in questo caso la Corte ha solo la possibilità di verificare se la decisione della PA sia stata adottata con razionalità e senza alcuna violazione di legge.

In tale caso la possibilità di disapplicare il principio del legittimo affidamento è possibile, ma è sempre necessario che l'Autorità finanziaria ponga in tale contesto un'effettiva giustificazione causale, volta alla disapplicazione del principio.

Anche nell'ordinamento inglese, l'autorità amministrativa deve porre a fondamento della propria decisione, la motivazione del provvedimento amministrativo, la cui mancanza giustificerebbe la violazione della norma di legge.

Un'ulteriore aspetto valutato dalla Giurisprudenza inglese è stato se la violazione di legge potesse avere effetti gravi tanto da incidere sui diritti quesiti dell'individuo, problematica sorta nel caso *Nadarajah V Secretary of State of the Home Department*<sup>78</sup>, ove per la prima volta, si considerò che per limitare la dottrina dell'aspettativa legittima questa doveva essere oltre che motivata, ben proporzionata alle ragioni ed agli scopi posti in essere dell'autorità pubblica, le quali in alcun modo dovevano violare i diritti posti a baluardo dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo.

Questo nuovo approccio connesso al test della proporzionalità dell'interesse pubblico sull'interesse legittimo è stato utilizzato dalle Corti Inglesi per stabilire le modalità di applicazione ordinaria delle controversie amministrative-finanziarie.

Nello specifico si stabilì che il test della proporzionalità doveva rispondere al requisito della sufficienza del provvedimento, nel senso che:

a) gli obiettivi posti dal provvedimento di diniego del provvedimento amministrativo al principio dell'affidamento dovevano essere sufficientemente importanti da giustificare la limitazione di diritti fondamentali;

---

<sup>78</sup> *Nadarajah v. Secretary of State for the Home Department* (2005) EWCA Civ 1363 punti nn.46-70 in <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2005/1363.html>

b) che il provvedimento impugnato dovesse essere sufficientemente motivato secondo gli obiettivi posti dall'autorità amministrativa, provvedimento che non poteva essere arbitrario o basato su inique valutazioni;

c) il termine usato per limitare il diritto doveva essere più che necessario per la realizzazione degli obiettivi legittimi, tanto da giustificare il provvedimento.

Per la prima volta nel diritto inglese a partire dagli anni 2000 facevano ingresso quei principi applicati dalla Convenzione dei diritti dell'uomo, che pur essendo già sottoscritta da tempo, vennero considerati elementi nuovi e vennero utilizzati dalla giurisprudenza inglese, che fino a quel momento assolutamente refrattaria ad ogni tipo di convenzione internazionale.

Oltre a questo concetto del tutto nuovo si considerò che l'atto amministrativo che limitava l'interesse legittimo del singolo, doveva contenere in sé il principio di proporzionalità, particolarità questa che incominciò ad essere presente nella giurisprudenza successiva al caso *Nadarajad*, secondo la quale il principio del legittimo affidamento, costituito nel rispetto dei principi di uguaglianza procedurali e di buona amministrazione trovava il proprio fondamento, non più nell'assoluta discrezionalità amministrativa delle autorità finanziarie, ma nella convenzione dei diritti dell'uomo, e nell'aspettativa di ogni uomo al diritto del giusto processo, oltre che all'applicazione delle sanzioni solo lì ove fossero effettivamente stabilite dalla legge.

Questa nuova tendenza giurisprudenziale fece molto discutere proprio per le conseguenze che ebbe: sorsero alcune questioni se il principio dell'aspettativa legittima dovesse essere inteso come manifestazione di uguaglianza e di buona amministrazione e potesse essere elevato a principio convenzionale, o se invece dovesse essere considerato solo un principio di ordine morale<sup>79</sup>.

Parte della giurisprudenza sostenne che tale approccio poteva in effetti essere considerato abbastanza anacronistico nell'ambito del diritto pubblico, ma che in fondo, il cittadino doveva fare affidamento nella "buona amministrazione pubblica", e come tale doveva essere trattato alla stregua dei diritti umani gelosamente conservati nella legislazione costituzionale degli ordinamenti continentali<sup>80</sup>.

<sup>79</sup> Devon County Council, ex parte Baker [1995] 1 All ER 173, 88-89R.v.Secretary of State for Education ( 1995) 1ELR; in [www.adminlaw.org.uk/.../Jonathan%20Moffet](http://www.adminlaw.org.uk/.../Jonathan%20Moffet);

<sup>80</sup> R.v.Secretary of State for the Environment (1991) 1 AC 521,597 F-H; questi aspetti sono stati sottolineati da Jonathan Moffett in un articolo che riassume lo stato dell'arte della questione.



Sotto questo aspetto vi è da sottolineare anche l'approccio avuto dalla Corte Europea dei diritti umani che ha riconosciuto la dottrina dell'aspettativa legittima all'interno del diritto privato così come previsto dall'art.1 del primo protocollo della Convenzione<sup>81</sup>.

Approccio che ha avuto poi un effetto di riconoscimento dalla dottrina continentale all'interno del diritto tributario.

Altra parte della giurisprudenza sottolineò, invece, come il rischio del principio del *cd test della proporzionalità*, avrebbe avuto in taluni casi l'effetto di applicare eccessivamente il principio dell'affidamento, tanto da limitare la discrezionalità dei funzionari amministrativi.

Obiezione questa che non trovò molti estimatori nelle decisioni giurisprudenziali, anche perché il test di proporzionalità applicato dalle Corti inglesi non era tanto rivolto alla valutazione di merito del provvedimento, quanto invece all'applicazione corretta delle procedure e dei diritti<sup>82</sup>.

Nel caso dell'applicazione dell'aspettativa legittima, è richiesto al funzionario pubblico di applicare la norma e le procedure previste, valutando la sussistenza di tali aspettative in capo al contribuente.

E' evidente dunque, che l'Amministrazione finanziaria nei propri provvedimenti impositivi ed interpretativi di cui parleremo nel prosieguo, deve in via prioritaria tutelare, anche in difetto di espresse previsioni normative, il contribuente in buona fede che non ponga in essere comportamenti pregiudizievoli nella propria sfera contributiva, principio questo seguito anche nell'ordinamento tedesco in cui il fondamento generale di legalità dell'azione amministrativa è integrato all'interno della sua struttura da principi che impongono all'Amministrazione il rispetto degli impegni assunti e delle informazioni fornite al contribuente.

In tale ottica ritengo che l'affidamento del contribuente in merito alle decisioni ed alle interpretazioni degli Uffici Finanziari inglesi non costituisca un'aspettativa, ma un interesse alla correttezza comportamentale dell'Amministrazione, rivolto ad un vicendevole scambio di informazioni che mai deve pregiudicare il contribuente attraverso l'eccessiva discrezionalità dell'HMRC.

---

<sup>81</sup> *ARTICOLO 1 Protezione della proprietà* Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale.

Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende.

<sup>82</sup> Applicazione questa che era avvenuta già nel caso Khan e nel caso Ruddok (1987) 1 WLR 1482;

Aspetto questo che certamente diverge dal concetto di legittimo affidamento previsto e disciplinato dall'art. 10 della legge 212 del 2000 ove il rapporto di collaborazione e buona fede tra contribuente e amministrazione finanziaria, deve essere sempre svolto nell'esercizio dei propri poteri in base al principio generale di buona fede, senza tradire quella situazione soggettiva di fiducia o molto più semplicemente di affidamento, ingenerata nei contribuenti con le sue determinazioni.

Principio di buona fede che in primo luogo deve intendersi in senso "oggettivo, secondo quanto affermato nel diritto amministrativo e che deve esprimersi come 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; ed in secondo luogo come l'obbligo di *non venire contra factum proprium*, cioè di comportarsi in modo coerente e non contraddittorio al proprio precedente orientamento.

La sintesi di questi due principi trova la propria affermazione nei principi costituzionali di imparzialità e buon andamento di cui all'art. 97 Cost. e di solidarietà di cui all'art. 2 Cost., e si concretizza nella tutela dell'affidamento del contribuente, il quale può legittimamente confidare nell'aspettativa che l'amministrazione finanziaria si comporti con correttezza e coerenza, osservando le sue precedenti determinazioni.

### **2.3 Il limite del principio dell'affidamento e le forme di controllo dell'uso della discrezionalità degli Uffici finanziari: l'interpretazione della norma tributaria e le decisioni ultra vires, i Clearance ed i ruling i primi approcci**

L'Amministrazione finanziaria è obbligata con mezzi idonei a portare a conoscenza dei contribuenti tutte le circolari e le risoluzioni emanate su specifiche problematiche fiscali, e ciò implica, secondo il concetto di buona fede, che la medesima dovrà poi comportarsi in coerenza con l'interpretazione resa e diffusa per tramite dei propri provvedimenti.

Il problema della tutela dell'affidamento, per la delicatezza che lo caratterizza, non è relativa al solo diritto tributario, ma necessariamente deve essere riferita al diritto amministrativo e a quegli aspetti interpretativi della norma che facultano i funzionari del *Revenue Office* ad interpretazioni in qualche caso poco indulgenti rispetto a quanto sancito dalla norma stessa.

Riconoscere tutela all'affidamento, comporta innanzitutto, che l'Amministrazione possa mutare orientamento interpretativo solo per il futuro, mantenendo per il passato un assetto unitario.

La questione posta nella giurisprudenza inglese a partire dal 2007 e successivamente alla sentenza *Niazi*, era se potesse sussistere una lesione del principio dell'affidamento nei confronti del contribuente, qualora l'Amministrazione finanziaria avesse cambiato opinione su una determinata interpretazione normativa<sup>83</sup>.

Nel caso *Hughes v Department of Health and Social Security*<sup>84</sup> Lord Steyn sostenne che l'aspettativa legittima può essere limitata dalle decisioni dell'amministrazione e dal Governo, ma nulla disse in merito ad un eventuale periodo di decisione interlocutorio con la nuova prassi.

L'approccio seguito dalla giurisprudenza inglese fu certamente di buon senso sostenendo che sebbene la PA avesse assolutamente la facoltà di cambiare interpretazione sia sulla norma che sulla prassi da attuale su una determinata fattispecie, questa non doveva comportare *tout court* alcun tipo di danno o di svantaggio per il contribuente, potendo gli Uffici finanziari stabilire un periodo di transizione temporale necessario prima di applicare una norma peggiorativa per il contribuente.

Ma queste formalità in che modo vengono recepite all'interno dei meccanismi dell'amministrazione finanziaria e soprattutto quali sono le forme dell'interpretazione delle norme di controllo applicate?

Per rispondere a tali questioni è necessario ripercorrere le fonti che hanno dato luogo a tali meccanismi.

Nel Regno Unito le materie concernenti l'imposizione fiscale sono regolate dagli *Statute* ossia dalla legge scritta e dai *bill of rights* tutt'ora vigenti.

La portata innovativa dei *Bill of Rights* era rivolta specificamente alla limitazione delle discrezionalità della corona nell'imposizione di tributi, non espressamente autorizzati dal Parlamento.

---

<sup>83</sup>È forse sorprendente che, quando i tribunali hanno esaminato la questione se un ente pubblico possa legittimamente limitare l'utilizzo del legittimo affidamento, vi sia stata un'effettiva incertezza sulle esatte modalità applicative. Il risultato è quello di un'attuale ed effettiva incertezza su come le Corti affronteranno la questione sul difficile rapporto tra contribuente ed ente impositore e se quest'ultimo possa legittimamente limitare per non dire spogliarsi dall'applicazione del legittimo affidamento sostanziale. Nell'attuale ricostruzione della giurisprudenza si è cercato di sottolineare di come parte della giurisprudenza ritiene indubbiamente a procedere verso la risoluzione di questa incertezza, attraverso l'applicazione di una giusta metodologia e ciò al fine di evitare decisioni differenziate in quanto la tutela del legittimo affidamento costituisce la radice del principio costituzionale dello Stato di diritto, che impone la regolarità, la prevedibilità e certezza nei rapporti del governo con i contribuenti. Tuttavia, se tali scopi devono essere raggiunti, sia per gli individui che per la PA devono essere in grado di prevedere non solo quando il legittimo affidamento può sorgere, ma anche quando può essere limitata la sua applicazione. Per determinare ciò è necessario sapere se e come la Giurisprudenza valuterà la limitazione che la pubblica amministrazione avrà in tale contesto a proposito del limitare l'applicazione del legittimo affidamento.

<sup>84</sup> In *Hughes v. Department of Health and Social Security* [1985] A.C. 776, 788A-B, in <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld199798/ldjudgmt/jd970724/piers06.htm>; da notare anche il bel lavoro svolto da R. Widderhoven e R. de Large in *Dutch Report* e di J. Schwarze in *Administrative law under European influence* London 1996, ove la dottrina ha posto la questione dei cd periodi interlocutori.

Ossia si comprese la necessità di una autorità legittimata a garantire che l'imposizione di una norma fiscale, fosse adottata direttamente dal Parlamento e non dal Re.

Le conseguenze storiche di tale assunto comportarono la nascita dell'attività interpretativa della norma da parte della giurisprudenza e della stessa Amministrazione finanziaria per stabilire ciò che fosse legittimo e ciò che non lo fosse, proprio in riferimento alle norme tributarie in grado di vincolare non solo il contribuente, ma anche l'Amministrazione finanziaria.

Parte della dottrina<sup>85</sup> sostenne come la forza interpretativa di una norma fosse una caratteristica propria del *rule of law*, ossia di quel principio di legalità, di supremazia della legge e di non arbitrio del potere pubblico sul cittadino, ossia che la legge dovesse essere uguale per tutti sia pubblico che privato.

Quindi assoluta pariteticità nell'applicazione della legge tra soggetti privati e soggetti pubblici, che doveva però essere mantenuta attraverso la supremazia dei *case laws*, espressa nella materia impositiva, che hanno avuto nei *rulings* e nei *clearance* regole e i principi espressi dalle decisioni giudiziarie che, nei sistemi di *Common Law*, costituiscono vera ed effettiva fonte di diritto.

Con il termine *clearance* si intende una procedura finalizzata ad ottenere la conferma dell'applicabilità o meno di una particolare disposizione tributaria.

L'utilizzo dei *clearance* viene richiesto dal contribuente normalmente per ottenere la risposta ad una determinata applicazione antielusiva, e qualora l'applicazione descritta dall'istante venga compiuta, e tutte le indicazioni sul fatto siano state fornite compiutamente, in questo caso l'*Inland Revenue* effettuerà l'interpretazione richiesta.

Le difficoltà che solitamente vengono sollevate dall'emanazione dei *clearances*, sono di tipo politico ed interpretativo, in quanto questo tipo di indicazione effettuata dall'Ufficio Finanziario non sempre è riproducibile e riconducibile anche ad altri casi, in quanto le risposte fornite dai funzionari sono tipicamente interpretative ed in qualche caso politiche.

I problemi che ordinariamente si manifestano a proposito dell'emissione dei *ruling* sono proprio nell'adozione dei criteri interpretativi guida su questioni in materia fiscale, mancando per questi ultimi un fondamento legislativo<sup>86</sup>, ma che manifestano l'efficacia

---

<sup>85</sup> Wade, *Administrative law* Oxford 2002 p 30 e ss

<sup>86</sup> La tipicità dei *ruling* conduce a considerare che questi ultimi possono essere destinati sia ai singoli sia alla genericità dei contribuenti attraverso le *Extra Statutory Concessions* e gli *Statement of Practice*;

dell'Amministrazione finanziaria all'interno della grande categoria del diritto amministrativo inglese<sup>87</sup> in cui è lecito comprendere anche il diritto tributario interno.

Come è stato precedentemente affermato, l'*administrative law* nel Regno Unito, può ritenersi relativamente giovane, tanto che *Lord Reid* nel famoso caso *Ridge vs Baldwin*<sup>88</sup> a proposito del diritto amministrativo, sosteneva che “il diritto inglese non aveva un diritto amministrativo sviluppato, perché fino a quel momento, non vi era stata necessità di dare certezza di diritto, ma che oggi proprio in vista dell'integrazione comunitaria era necessario affiancare al concetto pragmatico, teorico e speculativo dell'*administrative law*, anche quello della discrezionalità amministrativa, propria dei sistemi amministrativi continentali”.

Nel Regno Unito è assente, infatti, un'elaborazione dottrinale relativa alla *cd discrezionalità amministrativa*, e non sempre il contribuente che intende contrastarla ha possibilità di riuscire vittorioso come ad esempio è accaduto nel famoso caso *Matrix Securities v IRC*<sup>89</sup> in cui il *Revenue* fu autorizzato dalla Corte a cambiare opinione su un *ruling* che era stato emesso da un funzionario che lo aveva concesso con troppa superficialità.

Nel *Matrix's case* si fece strada da parte della dottrina inglese, la consapevolezza di limitare la discrezionalità dell'Amministrazione Finanziaria lì dove questa avesse avuto un comportamento al limite dell'eccesso di potere.

Caso estremamente interessante che ha costituito un importante dibattito per la valutazione della discrezionalità della HMRC.

Si tratta di un caso riguardante un funzionario delle imposte, poi giudicato incompetente ed inesperto, e ritenuto responsabile di aver commesso un errore assai grave nell'ambito di un *ruling*.

Infatti costui per due volte aveva dimenticato di trasmettere la documentazione inerente la predisposizione di un importante investimento immobiliare, in cui la società investitrice *Matrix Securities* aveva richiesto ed ottenuto un *ruling* avente ad oggetto la deducibilità dei costi inerenti l'acquisto del terreno, oltre

---

<sup>87</sup> E' bene precisare che con il termine *administrative law* nel diritto inglese, non deve intendersi il diritto amministrativo quale quello conosciuto nei sistemi continentali, ma quella branca del diritto tipicamente costituzionale che si riferisce, quasi esclusivamente, ai meccanismi di controllo dell'attività della pubblica amministrazione.

<sup>88</sup> *Ridge vs Baldwin* 1969 Ac 40 a p. 130 in <http://www.swarb.co.uk/lisc/JudRe19601969.php>;

<sup>89</sup> *Matrix Securities vs IRC* 1994 STC 272; in questo caso come si vedrà nel prosieguo fu violato il principio dell'affidamento del contribuente che si era conformato ad un chiaro *ruling* richiesto all'amministrazione Finanziaria, questo caso è rimasto isolato, perché poi fu contraddetto da un altro importante precedente *R. vs IRC exp. Unilever plc* 1994 STI 1023 che ampliò la portata della lesione del principio dell'affidamento, questione che verrà trattata nel quarto capitolo.

ad altre questioni inerenti sull'applicazione di imposte locali, sul quale la società immobiliare avrebbe edificato un importante complesso immobiliare.

Il funzionario nella sostanza aveva fornito una risposta errata al quesito posto dalla *Matrix Securities* la quale però sulla base di quelle indicazioni, espletò investimenti sul progetto depositando poi la somma di 250.000 sterline a fondo perduto, somma necessaria per intraprendere il progetto.

Quando la documentazione arrivò al HMRC per i controlli del caso, gli ispettori verificarono che la *Matrix Securities* non poteva ottenere quell'esenzione e l'Ufficio revocò il *ruling*.

La decisione venne impugnata dalla *Matrix Securities*, ma fu rigettata dall'Alta Corte.

Il caso *Matrix Securities* ha assunto una grande importanza nel Regno Unito, soprattutto con riguardo ai rapporti tra Amministrazione e contribuenti, anche perché non è stato possibile determinare in capo alla società alcun tipo di malafede avendo ottemperato a tutto ciò che era stato richiesto dai funzionari.

Secondo la dottrina più acclarata<sup>90</sup> il pericolo che può derivare da errate valutazioni poste da parte dei funzionari rischia di determinare un effetto devastante sul rapporto di fiducia tra l'Uffici finanziari ed i contribuenti, rapporto di fiducia sul quale poi si fonda in buona misura il funzionamento del sistema fiscale inglese<sup>91</sup>.

A parere di chi scrive, quel tipo di interpretazione resa dal funzionario negligente fu certamente carente di ogni valutazione obbiettiva degli adempimenti posti in essere dal contribuente, il quale volendo in ogni modo ottemperare a quanto statuito dall'HMRC effettuò quanto richiesto attraverso cospicui investimenti che risultarono poi inutili.

Il caso *Matrix Securities*, in ultima analisi, consente proprio questo, permettendo al *Revenue* di cambiare radicalmente opinione, infrangendo la correttezza e la buona fede che il contribuente aveva mostrato fino a quel momento.

In ogni modo non era tanto in discussione il corretto trattamento fiscale da riservare al ricorrente, quanto il fatto che il *Revenue*, revocando il *Ruling*, avesse o

---

<sup>90</sup> Robert Thomas, *Legitimate expectation and proportionality in Administrative law* Oxford 2000;

<sup>91</sup> Senza dimenticare che innovazioni effettive, come anche quelle solo proposte, rischiano di aggravare la situazione. L'auto liquidazione richiede un grado ancora maggiore di « partecipazione attiva » dei contribuenti ed una grande certezza. Come poter compilare la dichiarazione se non si può fare affidamento sulle istruzioni degli uffici finanziari? Si dovrebbero interrogare sia la *Somerset House*, sia gli ispettori? La certezza, così come la « delegificazione », finiscono per essere vitali al progresso degli affari.

meno agito così scorrettamente da configurare, un atto emanato in eccesso di potere e pertanto l'illegittimo censurabile attraverso il *Judicial review*.

Tali valutazioni sono state oggetto di approfondimento da parte della dottrina inglese attraverso l'esame dei procedimenti cd *ultra vires*, ossia posti in essere in eccesso di potere, che presuppongono in capo agli uffici finanziari sia la legittimazione a tenere un comportamento legittimo e corretto e sia ad adottare un atto non in contrasto con i principi dell'ordinamento giuridico.

La carenza di potere come anche l'iniquità di un intervento che configuri gli estremi dell'eccesso di potere, da parte del *Revenue*, possono condurre le Corti inglesi a censurare l'esercizio della discrezionalità dell'Amministrazione Finanziaria.

Quest'ultima può sempre esercitare i poteri discrezionali in diverse modalità, ad esempio vi è la possibilità che decida di applicare il tributo lì dove il contribuente abbia richiesto lo sgravio basandosi su un *ruling*, oppure può al contrario disapplicare una determinata norma, ma nel caso *Matrix Securities*, chi scrive non parlerebbe di discrezionalità manifesta del HSBC, quanto di mero errore posto in essere dal funzionario e quindi censurabile anche in sede civile attraverso la richiesta di risarcimento del danno.

Altro caso di ampio potere discrezionale utilizzato degli Uffici Finanziari si è manifestato in tutta la sua portata all'interno dei tributi locali degli enti locali, *council*, che come accadde ad esempio, nella comunità di *Mile end rd – Poplar -London east*, fu sancito da parte del *council* locale un'applicazione di una imposta considerata dai residenti assolutamente iniqua<sup>92</sup>, e ciò malgrado le riassicurazione dell'amministrazione comunale che non vi sarebbero stati effettivi ritocchi sulla tassa.

Ciò condusse alcuni cittadini solerti a chiedere alla Corte l'applicazione dell'eccesso di potere da parte della Pubblica Amministrazione, puntando tutto su quel potere discrezionale che si era manifestato con l'applicazione dei tributi nei confronti degli abitanti del quartiere di Londra<sup>93</sup>.

---

<sup>92</sup> Roberts vs Haopwood (1925) A c 578 a 594 il caso cui si fa riferimento è relativa all'applicazione di una nota vicenda accaduta nel quartiere di Poplar ove prima della seconda guerra mondiale sulla scorta di un'ondata di socialismo, il consiglio cittadino pagava salari uguali ad uomini e donne, e questo determinò un incremento considerevole del gettito dei *rates* (tributi locali). Il consiglio aveva la potestà di disciplinare i *rates* senza, peraltro consultare l'autorità centrale che aveva la potestà di stabilire la tipologia dei tributi da applicare. Questa arbitrarietà nell'applicazione dei tributi locali, costituì la base dalla quale poi partì la dottrina degli *ultra vires*.

<sup>93</sup> Questa decisione appare significativa per comprendere anche la mentalità inglese perché demarca il confine tra le promesse politiche e promesse che derivano dall'amministrazione pubblica, in un certo senso le promesse politiche sono promesse che provengono da organi amministrativi e come tale vincolano l'amministrazione al loro mantenimento, ed i contribuenti al loro adempimento. Questo concetto è di derivazione contrattuale ed è assolutamente visibile nelle decisioni dell'*equity* e nel diritto dei Trust ove la promessa di eseguire o effettuare una determinata cosa vincola il trustee alla sua esecuzione conferendo alla promessa ed alla destinazione del bene un vincolo quasi indissolubile, concetto questo non sempre compreso dagli studiosi di *civil law*.

E' chiaro che l'eccesso di potere non si esprime soltanto nella statuizione di nuove imposte, ma anche in comportamenti contrari ai *ruling* tanto da disorientare il contribuente che, magari aveva avuto una risposta ad un quesito secondo un orientamento ad un'applicazione da parte di Uffici Finanziari diverso, mutato poi a causa della discrezionalità della P.A.

Nella sostanza vi sono casi in cui è lecito riscontrare l'uso di poteri discrezionali da parte della P.A., ove spesso si assistono a delle vere e proprie valutazioni poste in eccesso di potere e nello specifico riguardano:

- a) accettazione tardiva di sgravi per perdite secondo quanto previsto dalla Section 393 del Tax management Act 1970 oppure in tutti quei casi in cui il contribuente richieda specifiche agevolazioni tributarie o sgravi fiscali;
- b) qualora l'amministrazione finanziaria renda pubbliche alcune interpretazioni dei testi legislativi adottate dalla medesima, che ordinariamente avvengono nelle forme del "*Press realease*" e degli "*statement of practice*" o di altre pubblicazioni rese dall'*Inland revenue Bulletin*, in cui l'Amministrazione espone le modalità di applicazione delle norme;
- c) la pubblicazione degli "*Extra Statutory Concessions*", con le quali vengono indicate le circostanze per le quali il fisco, normalmente cerca di mediare la riscossione dell'imposta, nonostante che questa possa ritenersi dovuta.

In tali casi l'esercizio della discrezionalità da parte degli uffici finanziari può condurre ad arbitri da parte di questi ultimi in capo ai contribuenti.

La classica ricostruzione operata dalla dottrina inglese della categoria dell'*ultra vires* inteso come eccesso di potere, ovviamente presuppone che, in capo all'Autorità finanziaria sia configurabile la piena legittimazione a tenere un determinato comportamento per adottare quel determinato atto.

Diversamente, infatti si deve parlare di carenza o eccesso di potere.

La procedura, attraverso la quale una decisione viene adottata, assume rilievo in tale contesto potendo condurre le Corti inglesi a censurare l'esercizio della discrezionalità degli uffici finanziari.

La caratteristica del *Revenue Office* è che può esercitare il potere discrezionale conferito dalla Corona in molteplici maniere, ad esempio può accordarsi con il contribuente e non applicare il tributo per quel caso specifico, anche se è bene specificare che l'alto livello di discrezionalità è effettuato più a livello locale che a livello centrale.



In tale ambito è intervenuta la dottrina inglese degli *ultra vires* la quale ha provato a stabilire dei limiti al potere discrezionale stabilendo alcune modalità applicative<sup>94</sup>, limitando per quanto possibile la discrezionalità degli uffici finanziari.

Si considera comunemente *ultra vires*, la decisione presa al di fuori dell'attribuzione dell'ente impositivo o della competenza del funzionario che tale decisione emana.

Quanto accade ciò il contribuente ha la possibilità di poterle impugnare attraverso il cd *jurisdictional principal*, secondo il quale le dichiarazioni o le representation provenienti da funzionari senza potere, come ad esempio accaduto nel *Matrix case*, non possono vincolare l'Amministrazione, la quale è libera di ritrarla e di non conformarsi, e ciò perché non sempre i funzionari hanno la delega da parte dell'ufficio centrale a discutere un determinato caso.

Ciò comporta certamente un disallineamento rispetto ai principi di legalità e di certezza del diritto, in quanto il contribuente pur conformandosi a quanto statuito dal funzionario rischia di non sapere se l'amministrazione finanziaria si adeguerà a quella decisione.

Il principio posto nel *Matrix case* pare dare una risposta negativa nel senso che al contribuente non è consentito porre effettivo affidamento sulla dichiarazione degli Uffici finanziari.

Tuttavia oggi la tendenza da parte del contribuente di fare affidamento su un provvedimento è stata mitigata dai già citati casi *Lever Finance* e *Robertson*<sup>95</sup> attraverso l'utilizzo privatistico dello strumento dell'*estoppel*, ma vi è da rilevare come tale soluzione non avesse di fatto trovato particolare sostenitori in dottrina e giurisprudenza anche perché l'*estoppel* non avrebbe potuto trovare spazio nell'ambito di decisioni cd illegittime emesse dai funzionari dell'HMCR<sup>96</sup>.

La ragione di tale assunto trovava la propria motivazione nella considerazione che se l'Amministrazione finanziaria fosse vincolata ad una decisione presa da un funzionario privo di competenza, con la conseguenza di vincolare l'amministrazione ad una decisione illegittima, sarebbe stato come ammettere indirettamente che per l'amministrazione sia indifferente prendere decisioni legittime o illegittime.

A supporto della tesi della irrilevanza del destinatario delle decisioni illegittime si estendeva, inoltre, il principio radicato che all'Amministrazione non potesse essere impedito tramite l'*estoppel* di esercitare i poteri e doveri che la legge impone.

---

<sup>94</sup> L'esempio emblematico è stato il famoso caso di *Roberts vs Hopwood* (1925) Ac 578 a 595, ove per la prima volta sono stati fissate alcuni esempi ove fosse riscontrabile l'esercizio del potere discrezionale da parte della pubblica amministrazione finanziaria.

<sup>95</sup> *Roberts vs Hopwood* (1925) Ac 578 a 595, in *Oxford studies of legal studies*, in <http://ojls.oxfordjournals.org/content/19/4/583.short>;

<sup>96</sup> G. Treittel, *Crown Proceeding: Some recent Development*, in *Public Law* Londra 1957 p.321;

In buona sostanza si poneva dunque di fatto il conflitto tra le esigenze di legalità e del giusto procedimento “*fairness*” volte a ricercare spazi di tutela per un eventuale affidamento generato dalla P.A. nei confronti del contribuente.

Negli ultimi dieci anni le Corti inglesi hanno valutato pariteticamente gli interessi in gioco, le posizioni del contribuente, e l'effettiva incidenza della sua posizione rispetto all'interesse pubblico.

Tale soluzione appare essere particolarmente soddisfacente per il contribuente, nel segno del nuovo ruolo che ha svolto la teoria del legittimo affidamento, attraverso la sindacabilità delle decisioni illegittime all'insegna del bilanciamento degli interessi.

Orbene, se da una parte tale teoria segna un punto a favore del contribuente, dall'altro chi scrive ritiene estremamente difficile per il giudice assumersi l'onere di valutare quando l'interesse fiscale del contribuente debba prevalere su quello pubblico, in quanto potrebbe profilarsi un difficile ripristino delle posizioni di legalità, tanto da fare presagire in caso di palese violazione della pubblica amministrazione una richiesta di risarcimento del danno, ma solo nei confronti del funzionario negligente e non contro l'Amministrazione in quanto tale.

Il punto di maggiore criticità operato dalle Corti è dato spesso dalla tolleranza dei provvedimenti illegittimi emessi dalla PA, mantenuti in vita sostanzialmente per ragioni equitative.

Conseguentemente preferire soluzioni compensative, rispetto alla conservazione del provvedimento illegittimo, potrebbe apparire una soluzione non sempre opportuna per gli uffici finanziari i quali dovrebbero sobbarcarsi costosi procedimenti e non sempre potrebbe apparire opportuno.

Questa problematica relativa alla tutela dell'affidamento generata dalla *unlawful representation* è stata generata da alcune recenti vicende giudiziali nell'ambito dei diritti umani avanti la Corte Europea dei diritti dell'uomo e prima ancora è stato uno dei punti primari valutati dalla Corte di Giustizia nel caso *Topfer*<sup>97</sup> ove venne riconosciuto l'importanza del legittimo affidamento, ma allo stesso tempo il giudice considerò come elemento essenziale ai fini della decisione, l'equilibrio degli interessi in gioco.

Nel caso *Stretch*, la Corte ha riconosciuto la tutelabilità ex art. 1 del primo protocollo della Convenzione europea dei diritti dell'uomo<sup>98</sup> caso che nello specifico non

---

<sup>97</sup> CGCE, 3 maggio 1978, *Töpfer*, C-112/77.

<sup>98</sup> Il primo protocollo aggiuntivo alla Convenzione è stato firmato a Parigi il 20 marzo 1952. L'art. 1 è relativo alla tutela della proprietà e dispone che «Ogni persona fisica o giuridica ha il diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per cause di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale. Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di

riguardava un contenzioso amministrativo, ma un affidamento generato nel privato, in relazione al godimento di un bene immobile, da un provvedimento illegittimo irrogato dalla PA, il cui ritiro avrebbe comportato per il destinatario conseguenze molto gravi.

La sentenza in oggetto riconobbe all'istante il diritto al risarcimento del danno per il pregiudizio subito.

Le decisioni suscitarono nella giurisprudenza inglese la consapevolezza che erano tutelabili situazioni giuridiche nelle quali gli *ultra vires legitimate expectation* trovavano ingresso in maniera definitiva, tanto da aprire uno spiraglio interpretativo anche all'interno delle decisioni dell'autorità finanziaria in materia di esenzioni fiscali o di concessioni di provvedimenti favorevoli ai contribuenti. Ma non bisogna dimenticare che nel diritto tributario inglese, la tutela dell'affidamento deve sempre essere valutata alla luce del bilanciamento degli interessi del contribuente e del *Revenue Office* portatore di un interesse pubblico.

Questo punto certamente differisce dall'ordinamento italiano ove l'art.10 comma secondo dello statuto del contribuente prevede la non applicabilità della sanzione, ma sul mero presupposto che il comportamento che ha determinato la violazione del mancato pagamento dell'imposta sia stato causato da fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori degli uffici fiscali<sup>99</sup>.

#### **2.4 Il problema dell'applicazione della teoria del legittimo affidamento alle circolari dell'amministrazione finanziaria inglese: (le maggiori questioni applicative).**

L'Amministrazione Finanziaria emette regolarmente "Circolari" ed in alcuni casi anche cura la pubblicazione, contenenti l'interpretazione di norme relative alle proprie competenze funzionali, ed è più probabile che possano sorgere dubbi interpretativi o contenziosi con i contribuenti.

L'Amministrazione Finanziaria della Corona proprio al fine di portare a conoscenza la linea interpretativa cura la pubblicazione di pareri a carattere generale per tutti gli Uffici che trattano particolari argomenti di interesse fiscale per i contribuenti.

Indipendentemente dalla interpretazione delle circolari, queste normalmente vincolano l'Amministrazione Finanziaria alla loro applicazione tanto che la loro mancata osservanza può essere contestata in giudizio dal contribuente.

---

porre in vigore le leggi da essi ritenute per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende

<sup>99</sup> La recuperabilità del tributo, nel caso di violazione del principio dell'affidamento, è stata poi esclusa da Cass. 17576/2002 e Cass. 21513/2006, nonché CTP Ferrara, 18 agosto 2006, n° 105.

La questione posta dalla dottrina inglese è relativa al valore normativo di tali circolari, soprattutto se sia possibile considerarle fonti del diritto o di riferimento normativo, in un Paese che ovviamente non conosce il concetto di legislazione delegata, se non in particolari materie ed in specifiche fonti ispiratrici delle norme tributarie.

Problema questo che riveste particolare importanza proprio per il riconoscimento che viene conferito al diritto tributario ed alla sua fonte esclusiva rappresentata dalla riserva di legge emesse dal Parlamento, con la conseguenza che in tale contesto non sempre è applicabile come spesso accade in altri ordinamenti di common law “*il cd precedente*”.

Il diritto tributario, rispetto ad altre discipline giuridiche e contrariamente a quanto accade nel nostro Paese, è soggetto ad un numero inferiore di principi sistematici, caratteristica che comporta senza dubbio la necessità da parte della giurisprudenza di interpretare la norma in linea, anche, con la linea politica del governo in carica.

Il sistema tributario del Regno Unito è una creazione di stampo politico, ove risulta spesso difficile identificare ragioni di ordine economico che sostengono determinate decisioni impositive, dove spesso il confine tra interpretazione della norma sostanziale e principio si confondono tanto da condurre le Corti inglesi ad interpretare la norma costruendovi un principio che verrà considerato come precedente.

Nel caso *Cape Brady Syndacate*<sup>100</sup> la Corte ha affermato il principio che: *in una legge tributaria si deve prendere in considerazione ciò che la norma prevede in forma esplicita.... In quanto non vi è alcuna “finalità”<sup>101</sup>, dietro l'imposta, né alcuna presunzione, non vi è nulla da dedurre, né da chiarire.*

A prima vista tale affermazione appare come l'accoglimento di un approccio rigorosamente contestuale all'interpretazione della legge.

Tuttavia “la finalità” cui la Corte fa riferimento, è proprio al criterio interpretativo riferito alla dottrina giuridica della “*Costruzione equa*” secondo la quale lo spirito della legge deve essere preferito alla lettera e quindi al necessario vincolo che questa deve avere sul contribuente e sulla Amministrazione finanziaria.

Le circolari indipendentemente dalla loro esattezza o meno, vincolano l'Amministrazione finanziaria, e la loro mancata osservanza può essere contestata in giudizio dal contribuente.

Nel caso *Preston v IRC*<sup>102</sup>, Lord Templeton sostenne:

---

<sup>100</sup> Cape Brandy Syndacate v. IRC in 12 Tax Cases 3587 p.366;

<sup>102</sup> Simon's Tax Cases, Butterworth London 1985, 282 p. 294;  
Pag. 75 a 377

*In teoria, non trovo vi sia nessuna ragione per cui il contribuente non debba avere il diritto al riesame di una decisione assunta dall'Amministrazione Finanziaria se tale decisione è ingiusta nei confronti del contribuente a causa del comportamento dell'Amministrazione, la quale ha agito in modo paragonabile alla "violazione del principio di rappresentanza". Una tale decisione rientra nell'ambito dell'eccesso dei poteri per il quale, nel caso in esame, non vi è altro rimedio efficace se non il riesame da parte dei giudici>>*

Posto, quindi, la conferma dell'interesse del contribuente a contestare in giudizio le circolari ingiuste, la questione da valutare è quella di stabilire quale sia il limite dell'affidamento che tali circolari possono avere sul contribuente.

Nel caso *MFK Adversisign Agencies v IRC*<sup>103</sup> si è affermato che con la pubblicazione della circolare ad opera dell'Amministrazione Finanziaria, questa può essere considerata vincolante alle condizioni stabilite dalla medesima ed ad ogni aspetto che è ricompreso al suo interno, in quanto manifestazione di un potere.

E' anche vero però che le circolari possono dare luogo a difficoltà interpretative, così ad esempio, nel caso in cui una circolare non si esprima sulla effettiva applicazione di un determinato comportamento antielusivo del contribuente in merito ad un specifica fattispecie esaminata, potrebbe non essere applicabile in quanto quella circolare potrebbe non rispecchiare la legge .

Nel caso *Mairs v Haughey*<sup>104</sup> l'amministrazione aveva sostenuto la tassabilità di una somma forfettaria ricevuta dal dipendente in cambio della sua rinuncia ad ogni futura indennità dovuta in relazione al suo licenziamento, in realtà tale pretesa implicava l'ammissione da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'erroneità della tesi sostenuta in una precedente circolare nella quale venivano inclusi i pagamenti forfettari.

In tale contesto, l'Amministrazione perse il contenzioso con il contribuente, non tanto perché fu fatta valere la tesi dell'affidamento che la circolare aveva generato in quest'ultimo, ma sulla base di un generico ragionamento, ove si affermava che la nuova circolare della HMRC conteneva una corretta enunciazione del principio di diritto e che malgrado l'affidamento che la prima avesse generato nel contribuente, in fondo, era necessario seguire la corretta interpretazione della norma.

La questione qui posta pone certamente la necessità di valutare il grado di affidabilità delle interpretazioni delle circolari e dei *Tax Bulletin* e l'impatto che hanno nei confronti del contribuente.

<sup>103</sup> Simon's Tax Cases 1994, London 518 p.892

<sup>104</sup> Simon's Tax Cases 1993, London 564 p.890

Con la pubblicazione dei *Tax Bulletin*, ossia con l'emanazione delle <<cosiddette interpretazioni>> su argomenti di portata fiscale da parte del *Revenue Office*, il contribuente ha ricevuto un grado di affidabilità elevato tanto da attendersi che l'interpretazione della norma fornita dal *Tax Bulletin* verrà generalmente applicata con efficacia vincolante nei casi rilevanti, purchè siano rispettate determinate condizioni ivi indicate.

Le condizioni poste dagli uffici finanziari devono essere intese in maniera estremamente generica, sia perché queste, al pari delle circolari non sono fonte di diritto, sia perché attraverso l'emanazione di queste interpretazioni, si è cercato di coprire pragmaticamente tutti i casi che possono interessare una determinata norma fiscale, e fornire quindi un modello di comportamento al contribuente per disciplinare casi specifici da quelli generali delle circolari.

Ovviamente il contribuente è libero di contrastare le interpretazioni poste dalla HMRC, sia nella forma di circolare, sia per mezzo dei *bulletin*, attraverso l'impugnativa delle medesime, che spesso non rappresenta il terreno di scontro per la determinazione dell'effettiva interpretazione legislativa, in quanto il costo del contenzioso agisce da deterrente nei confronti di una possibile impugnazione, specialmente nei gradi di giudizio successivi agli *Appeal Commisioners*.

Parte della dottrina<sup>105</sup> ha sostenuto che L'Amministrazione attraverso questo tipo di interpretazione esercita di fatto un potere di tipo giudiziario, in grado di imporre al contribuente le proprie direttive.

In teoria, tale potere è limitato nella misura in cui spetta all'Amministrazione espletare interpretazioni sostenibili alla luce della prassi interpretativa dei giudici del Regno Unito, in sostanza l'Amministrazione dovrebbe conformarsi all'interpretazione della giurisprudenza del Regno, ma non sempre è così.

Oltre alla prassi interpretativa della norma dettata dalle Circolari e dai *Tax Bulletin* è necessario sottolineare anche la presenza delle cd *Extra Statutory Concessions* con cui vengono descritte situazioni in cui l'Amministrazione deliberatamente, non applicherà una determinata norma.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, l'uso di *Extra Statutory Concessions* ha lo scopo di risolvere casi nel loro complesso anomali, fattispecie non previste spesso dalla norma tributaria, per le quali una soluzione in applicazione della legge sarebbe difficile da attuarsi perchè implicherebbe tempi lunghi rispetto all'importanza della questione.

---

<sup>105</sup> Prof .John Ward relazione presentata al Convegno internazionale presso l'Università degli Studi di Bologna sull'Accertamento tributario nell'Unione Europea 23-24 settembre 1994

E' chiaro che la linea interpretativa non può in alcun modo contraddire la giurisprudenza: nessuna "concessions" potrà essere accordata nel caso in cui il contribuente voglia utilizzarla per finalità elusiva.

Nel caso *R. v IRC ex parte Fulford-Dobson*<sup>106</sup> il diritto dell'Amministrazione di negare l'applicazione di una "Extra Statutory concessions" nei confronti di un contribuente che per sua stessa ammissione, si riproponeva di sfruttare la Concession a fini elusivi, condusse il giudice di prima istanza ad ammettere per la prima volta, come tali provvedimenti possono giustificarsi sotto forma di principio di legalità e di buona amministrazione del sistema fiscale, ma allo stesso tempo è lecito domandarsi se le *concessions* costituiscano dei veri e propri canoni interpretativi della norma tributaria, a cui i giudici sembrano aver delegato la loro prerogativa di interpreti autentici del diritto. La mancanza di una linea guida che permetta di delineare nel contribuente il grado di affidamento delle medesime non sempre risulta chiara nel diritto inglese, posto che l'Amministrazione potrebbe anche sostenere linee interpretative che riguardano un determinato caso, che possono risultare incompatibili con altri casi aventi ad oggetto la medesima situazione giuridica.

In effetti seguendo il principio posto nella giurisprudenza amministrativa inglese *Wednesbury case*<sup>107</sup>, la protezione eccessiva del principio dell'affidamento assegnata alle Corti, potrebbe contrastare anche con i cambiamenti della politica governativa e questo non è sempre ammissibile

Nel Regno Unito, come in Italia, il contribuente può richiedere all'Amministrazione Finanziaria l'emanazione di una risoluzione che lo riguarda su una determinata questione giuridica, ma a differenza di quanto accade nell'Unione Europea, non vi è nessuna norma che conferisca al contribuente il diritto di ottenere l'emanazione di risoluzioni in relazione ad operazioni effettuate o da effettuarsi.

La legge tributaria inglese prevede la possibilità, in un numero limitatissimo di casi di un procedimento di autorizzazione preventiva all'effettuazione di talune operazioni societarie che possono avere portata elusiva, e per le quali il contribuente ha necessità di conoscere il parere dell'Amministrazione.

E' necessario considerare che tali risoluzioni hanno una portata davvero limitata, ed il contribuente è obbligato a rendere noto all'Amministrazione le ragioni che lo spingono a richiedere un parere.

---

<sup>106</sup> Simon's Taxes cases, Butterworth London 1987 p.344

<sup>107</sup> Associated Provincial Pictures v. Wednesbury Corporation (1948) 1 KB 223;  
Pag. 78 a 377

In generale, l'amministrazione non è tenuta a comunicare il diniego dell'autorizzazione ma, nella realtà, di solito fornisce la motivazione ed un parere anche in maniera del tutto informale.

In più di una circostanza, l'Amministrazione si è preoccupata di comunicare in anticipo, risoluzioni informali, ma tale prassi deve essere intesa come legittima espressione di buona amministrazione fiscale in quanto ha incentivato la collaborazione con il contribuente.

Ma non è sempre così!

Nel caso *R. v. IRC ex parte MFK underwriting*<sup>108</sup> fu deciso che l'Amministrazione finanziaria poteva disattendere una sua risoluzione sostenendo che fosse erronea in diritto.

La conseguenza di tale principio certamente ha avuto delle ricadute a proposito della valutazione del principio di legalità, con l'ovvia necessità del contribuente di fare affidamento sul principio generato dall'ordinamento a proposito di quella determinata fattispecie rappresentata.

Pertanto così come accade nella pubblicazione delle circolari<sup>109</sup>, la modificazione del parere espresso dal contribuente circa una teorica operazione commerciale, qualora vegna modificata nella sua interezza, costituirebbe per l'amministrazione una violazione del principio di legalità e di rappresentanza.

Nel caso sopra prospettato la Corte introdusse, in maniera chiara, anche il principio di correttezza sottolineando la necessità da parte dell'Amministrazione di rapportarsi al contribuente.

Questo principio di portata generale già presente negli altri ordinamenti, ma sostanzialmente nuovo nel diritto tributario inglese, per la prima volta enucleò la convinzione che dovesse sussistere tra contribuente ed HMRC un principio di correttezza e di trasparenza finalizzato da parte di quest'ultimo a fornire tutti i particolari dell'operazione prospettata, lo stesso principio è stato sostenuto nel caso *Matrix Securities V IRC*, che come abbiamo visto, costituisce un'importante decisione

---

<sup>108</sup> *R. v. IRC ex parte MFK underwriting*, nnotated All England Law Reports version at: [1990] 1 All ER 91, <http://www.uniset.ca/lloyddata/css/19901AER91.html>;

<sup>109</sup> Nello specifico le risoluzione che avrà ad oggetto un determinato chiarimento richiesto dal contribuente avrà cura di indicare come accade in molti ordinamenti comunitari, la circolare di riferimento o le *concessions* interpretative applicabili al caso concreto.

E' opportuno sottolineare come la risoluzione secondo il diritto inglese sia vincolante per l'amministrazione finanziaria, ma a condizione che il contribuente soddisfi le condizioni richieste e le informazioni prodotte all'amministrazione finanziaria: ossia dovrà fornire in maniera assolutamente dettagliata le ragioni che hanno stabilito di dare luogo all'operazione richiesta. Dovrà descriverne le questioni più complesse dell'operazione commerciale che andrà ad intraprendere, dovrà descriverne il contenuto, indicando le norme applicabile e possibili risoluzione o precedenti conosciuti o precedenti circolari e possibili *concessions* applicate.



in merito al concetto del legittimo affidamento e buona fede tra contribuente e amministrazione finanziaria.

Nello specifico, si ritiene che debba sussistere tra contribuente e Amministrazione finanziaria un reale principio di correttezza, di trasparenza in ordine all'emissione del provvedimento di confronti del contribuente, e si ritiene utile affermare anche la necessità di stabilire un giusto rapporto tra norma ed interpretazione amministrativa, in quanto la discrezionalità interpretativa degli uffici finanziari deve essere esercitata entro i limiti posti dalla legge e nel pieno rispetto del parametro legislativo, che può essere sindacato solo dal giudice ed all'interno del concetto di ragionevolezza della decisione. L'emissione di un provvedimento fiscale impugnato per eccesso di potere, deve essere valutato non solo con riferimento agli interessi della pubblica amministrazione, ma anche e principalmente alla *fairness* del contribuente.

In buona sostanza, ogni interpretazione presa dal funzionario deve essere ragionevole, poichè in caso contrario questa può essere sempre annullata dal giudice.

La giurisprudenza, dunque, se da un lato riconosce la legittimità del sindacato sul contenuto discrezionale delle decisioni del Revenue Office, dall'altro però lo limita fortemente poiché lo ancora alla violazione dell'atto amministrativo come principio di esercizio del potere discrezionale: *l'amministrazione è cioè giunta una decisione così irragionevole che necessita di essere annullata secondo il test Wednebury.*

L'ordinamento inglese rivela qui la sua tradizionale avversione a consentire il sindacato delle decisioni discrezionali dell'amministrazione ed a maggior ragione quelle connesse alle violazioni di *policy*, dove il confine tra legittimità e merito amministrativo, precluso alla conoscibilità delle Corti, risulta pericolosamente sfumato.

L'idea predominante è che l'uso del potere discrezionale concesso dalla legge all'amministrazione possa essere sindacato in punto di procedura, ma non da quello del contenuto della decisione, se non nei ristretti termini della ragionevolezza del principio *Wednebury*.

La rigidità della regola del *Wednebury case* sembra essere stata, tuttavia, mitigata in numerose sue applicazioni concrete da parte della stessa giurisprudenza, soprattutto nei settori in cui vi sono in gioco interessi privati di natura non patrimoniale economica o addirittura diritti fondamentali limitati o incisi dalle decisioni della pubblica amministrazione.

Il concetto appare chiaramente espresso nel caso *Brind*<sup>110</sup> in definitiva la verifica della ragionevolezza della decisione, diviene il giudizio sul se la ponderazione degli interessi effettuata dall'amministrazione sia stata ragionevole – *fairly*.

E' necessario sempre verificare nel concreto sia la posizione giuridica del contribuente, e sia il sacrificio degli interessi economici, questi costituiscono i due punti di partenza per valutare se la prevalenza dell'interesse pubblico possa considerarsi, nel caso concreto, giustificata.

Il giudizio sulla ragionevolezza da parte della HMRC diviene così meno monolitico e più elastico e il test *Wednebury* finisce così per assumere una forma prismatica simile a quella presente nel diritto continentale dell'eccesso di potere, consentendo al contribuente di poter impugnare la decisione secondo questa formula.

## **2.5 Gli *advances ruling* ed il controllo effettuato attraverso il *judicial review* - potere discrezionale della pubblica amministrazione finanziaria all'emissione di regolamenti e contrasto con il legittimo affidamento**

Gli *advance rulings* vengono emanati attraverso la pubblicazione degli *Extra Statutory Concessions*.

Nella sostanza il loro compito è quello di riconoscere alcune agevolazioni fiscali, le quali pur essendo conformi alle finalità della legge, spesso per una qualsiasi ragione a carattere interpretativo, non sono concesse.

Di tali ESC viene pubblicato da parte della HMCR un elenco aggiornato annualmente e viene data comunicazione rispettivamente al *Controller* e al “*Revisore generale*”, funzionari della ragioneria dello Stato, con il compito di verificare le entrate e le spese di danaro pubblico, presentando poi attraverso il ministro delle finanze, il rapporto al parlamento, previa verifica al *Public Account Committee*.

Vi è da sottolineare come tali “*advance rulings*”, come affermato da parte della dottrina<sup>111</sup>, vengono considerate fonti del diritto *extra-legislative*<sup>112</sup>.

L'anomalia del sistema del diritto tributario inglese è dato proprio dalla modalità con la quale gli ESP interpretano le norme tributarie.

---

<sup>110</sup> R. v Secretary of State for Home Department ex p Brind [1991] AC 696, <http://www.lawteacher.net/human-rights/lecture-notes/human-rights-lecture.php>;

<sup>111</sup> Tiley J. In Revenue Law 4 edizione Oxford 1999; G Loutzenhiser and John Tiley, *Advanced Topics in Revenue Law* Oxford 2013;

<sup>112</sup> Rispetto alla Civil law continentale ove sussiste un sistema di norme delegate, nel diritto inglese the *advance ruling* può emendare anche una legge, comportando ciò seri problemi al principio della certezza del diritto.

Lo scopo degli ESC secondo lo spirito del legislatore inglese, era quello di risolvere casi particolarmente complessi, per i quali risultasse obiettivamente complessa la previsione legislativa, senza affidarsi ad un giudice.

La questione riveste la massima importanza in quanto, l'attribuzione di un potere discrezionale in capo agli uffici finanziari può condurre ad interpretazioni eccessive sia in un senso che nell'altro, oltre all'ovvia considerazione che gli uffici finanziari possono emendare dei testi legislativi incorrendo nella violazione *ultra vires* della norma.

Dal punto di vista operativo, gli ESC vengono riesaminati due volte l'anno e vengono pubblicati nell'*Inland Revenue Pamphlet IR 31* e sono raggruppati sotto una rubrica generale che delimita le *concessions*.

In tale pubblicazione, l'amministrazione finanziaria premette nella sue pagine iniziali che le "*concessions*" presentate di seguito sono di applicazione generale, ma occorre comunque tenere presente che in casi particolari, possono essere richieste specifiche condizioni per l'applicazione delle *concessions* ed in ogni caso la "*concessions*" non può essere accordata ove s'intenda impiegarla a fini elusivi.

Orbene, benché il compito dei "*Commissioners*" sia quello di riscuotere le imposte, le *concessions* sono state ritenute espressione del concetto di buona amministrazione e di corretta gestione dei tributi<sup>113</sup>, allo stesso tempo però è stato posto il problema di come fosse possibile superare l'eccesso di discrezionalità della pubblica amministrazione e di come il contribuente potesse essere tutelato avverso "interpretazioni discrezionali" attraverso il controllo giudiziario del *Judicial Review*.

Il *Judicial Review* è il controllo giurisdizionale esercitato dalla *Queen Bench Division dell'High Court* sulle decisioni delle *inferior Courts*, degli *special tribunals* e sugli atti della pubblica amministrazione, in tale caso si parla di *Judicial Review of Administrative action* – se non vi siano altri rimedi esperibili.

Tale controllo avviene mediante *i prerogative orders* e *gli equitable remedies*: al primo gruppo appartengono *gli orders of mandamus* i quali sono intesi come rimedi rivolti ai contribuenti per imporre un determinato facere, in esecuzione di un dovere pubblico, al secondo gruppo appartengono *gli orders of prohibition* rivolti ad impedire un comportamento o un atto che appaia *ultra vires*, oppure contrastante con la *natural justice*, al terzo gruppo *gli orders of certiorari*, rivolti ad annullare un determinato atto o la decisione impugnata.

---

<sup>113</sup> Il concetto di buona amministrazione della cosa pubblica come caratteristica di buona gestione è stato per la prima volta affrontato dalle Corti Inglesi in *R vs IRC ex parte Fulford Dobson* e nel *Vestey case 1980 in STC 10*;

In tale caso è stato esaminato anche il concetto di corretta gestione del tributo da parte dell'Amministrazione, proprio come principi di buona amministrazione da parte dello stato centrale.

Nel secondo gruppo vanno ricomprese le *declarations* che costituiscono delle sentenze dichiarative e *l'injunction* ordini giudiziari intesi per imporre l'obbligo di fare o di non fare.

Le differenze tra il primo ed il secondo gruppo di rimedi si sostanzia nella diversità dei presupposti per la loro emanazione: ad esempio *l'order of certiorari*, rispetto alla *declaration*, necessita che l'atto impugnato sia *judicial* o *quasi-judicial* - sia giudiziale o comunque emesso da un organo che, avendo l'autorità di adottare decisioni idonee ad incidere sui diritti dei cittadini è tenuto ad applicare le regole di un procedimento giudiziale.

Accanto agli ESC assumono rilevanza anche *gli Statement of Practice*, ove il *Revenue* descrive come in linea di massima, intende interpretare ed applicare disposizioni legislative, descrivendo le modalità applicative ed interpretative delle norme<sup>114</sup>.

Tali modalità descrivono la linea interpretativa dell'Ufficio finanziario ed è accessibile a qualunque contribuente intenda conoscere il pensiero dell'Amministrazione Finanziaria, anche se quest'ultima, in virtù del proprio potere discrezionale, potrebbe non tenerne dovutamente conto.

Anche per l'I.V.A. valgono le medesime considerazioni, è bene tenere in considerazione come anche l'Ufficio I.V.A. inglese - Customs and Excise -, ha un comportamento simile a quanto accade al Revenue Office.

Anche in questo caso il Custom pubblica una lista di Esc<sup>115</sup> il cui scopo è quello di chiarire le linea guida ed interpretative, provvedendo all'adozione di *advance rulings*.

Ciò può condurre a una decisione suscettibile di essere impugnata essendo previsto dalla norma *Section 83 e 84 109 VAT A 2009*, la quale può essere utilizzata dal

---

<sup>114</sup>Normalmente gli *Statement of Practice* hanno una struttura meno formale degli ESC, essendo questi introdotti il 18 luglio 1978 dal *Prese Release* a cui è seguita una riformulazione dei metodi di divulgazione delle informazioni sulla prassi amministrativa, al fine di rendere tali informazioni accessibili al pubblico secondo criteri univoci e di maggior semplicità.

Gli SP si caratterizzano perché non hanno efficacia vincolante e perché non interferiscono con il diritto del contribuente di proporre ricorso su questioni concernenti il suo debito tributario ».

Accanto a questi due modelli di prassi tributaria seguita dall'*Inland Revenue Office* è opportuno segnalare anche la *Inland Revenue Interpretations, e le Inland Revenue Decisione*.

Per quanto riguarda la prima le interpretazioni dell'*Inland Revenue* pubblicate sull'*Inland Revenue Tax Bulletin*, nella cui prefazione viene esplicitato che suo il contenuto offre una prospettiva interna sulle modalità interpretative dei funzionari delle imposte in merito a determinati argomenti, in ogni modo il *Bulletin* non sostituisce gli *Statements of Practice*, per quanto riguarda invece le decisioni dell'*Inland Revenue* è precisato che tali decisioni costituiscono analisi di brevi casi law, i quali intendono offrire l'opinione degli Uffici finanziari .

Tyley ibidem

<sup>115</sup> Per un caso in cui si è affermato che, nella misura in cui l'ESC no abbia valore legale, il VAT Tribunal non ha giurisdizione per interpretarne il testo, cfr *Cando 70 vs C&E (1978) VATTR 211*.

contribuente anche come eccezione processuale per bloccare l'azione dell'Amministrazione, attraverso "l'estoppel", con il quale si indica quella regola processuale in virtù della quale un soggetto non può rinnegare la validità di una dichiarazione precedentemente fatta, ovvero l'esistenza di fatti ai quali ha indotto un terzo a credere.

Su tale punto la dottrina dell'affidamento ha stabilito delle precise regole per la pubblica amministrazione, la quale è tenuta a conformarsi alle regole della dottrina degli *ultra vires*.

Tanto che il contribuente qualora ravvisi la commissione di un errore da parte dell'Ufficio Iva su una determinata interpretazione, può richiedere l'adozione di un nuovo *ruling*, contenente l'applicazione di quella normativa che ha indotto il contribuente in errore e ciò anche secondo la previsione normativa prevista dal HC vol. 61 e vol.426 resa della dichiarazione del Parlamento effettuato il 21 luglio 1978<sup>116</sup>, in cui deve sussistere la massima trasparenza nei rapporti tra contribuente e uffici finanziari.

Le conseguenze di tale assunto comportano certamente la necessità di effettuare un controllo sull'interpretazione degli uffici finanziari che non è affidata direttamente alla giurisprudenza delle Corti ordinarie, ma attraverso il *judicial review* che costituisce un mezzo processuale attraverso il quale si controlla la legittimità dell'azione amministrativa da parte degli Uffici Finanziari, attraverso l'annullamento dell'atto amministrativo.

La decisione o l'omissione dell'Amministrazione divengono inefficaci se il ricorso ha esito positivo.

Come disse Lord Brightman nel caso *Chief Constable of North Wales Police v Evans*<sup>117</sup> il *judicial review*: « non è un ricorso contro una decisione, ma un ricorso contro il modo in cui si è giunti alla decisione ». Il *judicial review* perciò «dal punto di vista» teorico non riguarda il merito della decisione

---

<sup>116</sup> HC vol. 61 vol. 426 "Qualora venga accertato che un ufficio del *Customs and Excise*, pur compiutamente informato dei fatti in questione, abbia fornito per iscritto un chiaro ed inequivoco *ruling* in materia di VAT, ovvero è apparso che, pur conoscendo i fatti, ha male istruito il contribuente a suo danno, i *Commissioners of Customs and Excise* potranno solamente compiere un accertamento fondato sull'erroneo *ruling*, dalla data in cui l'errore è stato portato all'attenzione del contribuente interessato.

<sup>117</sup> *Chief Constable of the North Wales Police v Evans* [1982] HL, where sono stati indicate i main topics [Justice - rules of natural justice - must be allowed to present his case]D the Chief Constable dismissed C a probationer constable because he had heard largely unfounded rumours about his private life, but D believed them. The rumours included a former "hippy" lifestyle, the keeping of 4 dogs and financial difficulties. Held: The Chief Constable's decision to force the resignation of the respondent was vitiated by his erroneous assumption that he had an absolute discretion and by his total failure to observe the rules of natural justice in not giving the respondent the opportunity to refute the allegations on which the chief constable relied. C won Judicial review is not an appeal from a decision but a review of the manner in which the decision was made, and therefore the court is not entitled on an application for judicial review to consider whether the decision itself was fair and reasonable.

ma concerne piuttosto il modo in cui è stata raggiunta, la legittimazione ad adottarla e, più in generale, la correttezza della procedura seguita.

Il *judicial review* è una forma di giurisdizione di controllo ove le questioni poste alla Corte sono sulla sua legittimità o illegittimità delle decisioni prese in merito all'applicazione di una determinata norma.

I presupposti per richiedere il *judicial review* sono la legittimazione processuale e l'interesse.

Il *judicial review*, pur nascendo come procedimento amministrativo, finisce poi per interessare l'applicazione o meno dei tributi, come statuito nel caso *National Federation of the Self Employed*<sup>118</sup> in cui viene fatto con riferimento ad una errata interpretazione degli Uffici Finanziari.

In termini generali il *judicial review* è un mezzo attraverso il quale, un soggetto che abbia « sufficiente interesse » ad agire può ricorrere al giudizio delle Corti, qualora un ente pubblico o molto più semplicemente l'Amministrazione finanziaria abbiano ecceduto dell'applicazione del potere o non siano stati gestiti con le modalità disposte dalla legge<sup>119</sup>.

Lo sviluppo della dottrina della legittimo affidamento oramai accettata unilateralmente dalla Pubblica Amministrazione, impone ad un organo pubblico di rispettare l'affidamento ingenerato nel contribuente, a condizione che la Pubblica Amministrazione gli abbia fatto ingenerare una legittima aspettativa sia attraverso l'emissione di un clearances che un statement of practice successivamente non mantenuti<sup>120</sup>

Il contribuente qualora ne ravvisi una violazione ha facoltà di poter impugnare la decisione sulla base dell'eccesso di potere, "incompetenza", "violazione di legge". Interessante notare anche quanto riferito da Lord Diplock nel caso *Council of Civil Service Unions e Minister for the Civil Service*<sup>121</sup> in cui ha affermato la sussistenza di tre ulteriori categorie generali all'interno delle quali si può ricorrere al *judicial review* e per i quali l'azione amministrativa è soggetta a controllo come il

---

<sup>118</sup> IRC v National Federation of Self-Employed and Small Businesses (1982) [1982] AC 617 (HL). Questo caso ha aperto la scia dell'applicazione del Judicial Review da parte dei contribuenti e da chiunque ne avesse interesse ad un'azione amministrativa, in [http://lawwiki.org/lawwiki/IRC\\_v\\_National\\_Federation\\_of\\_Self-Employed\\_and\\_Small\\_Businesses\\_%281982%29](http://lawwiki.org/lawwiki/IRC_v_National_Federation_of_Self-Employed_and_Small_Businesses_%281982%29).

<sup>119</sup> Tale questione ha portato alla nascita della dottrina dell'affidamento legittimo come baluardo all'eccesso di potere ed imparzialità della pubblica amministrazione nell'ambito dell'applicazione della norma. Tale dottrina si è sviluppata proprio sulla natura dell'abuso del diritto nel senso che la P.A. non deve porre in essere in contrasto con i poteri conferiti dal Parlamento.

<sup>120</sup> Vedasi ad esempio il caso RUDOCK citato a nota 47.

<sup>121</sup> *Council of Civil Service Unions v Minister for the Civil Service* [1983] UKHL 6at para. 410, [1984] 3 All ER 935, [1984] 3 WLR 1174, [1985] ICR 14, [1985] AC 374, [1985] IRLR 28, House of Lords (1984) 3 All ER 935 a.

*illegality* (illegalità), il secondo *irrationality* (irrazionalità), il terzo procedurale *impropriety* (errori procedurali) ma in cui è sempre necessario mantenere il giusto criterio di proporzionalità ed equilibrio di opposti effetti.

Tale decisione in linea con quanto assunto dal Comitato dei Ministri del Consiglio di Europa<sup>122</sup> ha costituito per il Regno Unito un importante punto di partenza nell'applicazione del principio di proporzionalità e dell'affidamento nei confronti di quegli atti amministrativi posti in essere dalla pubblica amministrazione e concernenti quei fenomeni di violazione della legge definiti da Lord Diplock come la *illegality*, *irrationality*, e *procedural impropriety*, motivo di ricorso al *Judicial Review*<sup>123</sup>.

L'applicazione della legge da parte degli uffici finanziari deve essere effettuata in maniera corretta, come anche il procedimento logico attraverso il quale si giunge alla decisione stessa deve essere assolutamente in linea con i principi generali dell'ordinamento giuridico, tanto da non aver comportato da parte degli Uffici Finanziari, alcun tipo di error in procedendo nella determinazione della decisione.

La giurisprudenza inglese da sempre ha considerato che l'applicazione di *error in procedendo* nell'emissione di una sentenza costituisca *procedural impropriety* comportando la mancata osservanza di principi fondamentali di natural justice, come ad esempio la mancanza di contraddittorio con il contribuente, o l'interesse che il giudicante poteva avere in una determinata decisione, in sostanza, il non agire con giustizia ed imparzialità procedurale nei confronti dei soggetti che saranno sottoposti alla decisione, costituirebbe grave causa di annullamento del provvedimento.<sup>124</sup>

Per tale ragione si è ulteriormente affermata nel Regno Unito la dottrina della legittimo affidamento che ha avuto negli atti degli Uffici Finanziari riguardanti le imposte, uno sviluppo inatteso e differente rispetto a quello degli Stati continentali, estendendosi proprio a questo tipo di violazioni ed

---

<sup>122</sup> Il Comitato dei Ministri del Consiglio d'Europa adottò il seguente principio nel marzo 1980 con la Recommendation R (80) 2: proporzionalità. Deve essere mantenuto un appropriato equilibrio tra gli opposti effetti che una decisione di un'autorità amministrativa può avere su diritti, libertà o interessi della persona interessata e l'obiettivo che l'autorità cerca di perseguire". R.O. PLENDER QC ha sancito che il principio di proporzionalità indica che non possono essere utilizzati mezzi per raggiungere un dato fine più di quanto sia appropriato e necessario. L'iva come tassa comunitaria basata sulla sesta direttiva 77/338 è particolarmente chiara su questo.

<sup>123</sup> Il riferimento preso da Lord Diplock è quello relativo al ricorso sulle questioni di diritto del tipo « *Case Stated* », dove la Corte può intervenire per verificare se la legge sia stata fraintesa; nel caso *Edwards v Bairstow and Harrison*: è stato statuito che nell'ambito di un procedimento amministrativo è necessario che anche il procedimento logico della decisione sia correttamente seguito «.

<sup>124</sup> A questa categoria è necessario ulteriormente considerare anche i comportamenti omissivi della pubblica amministrazione come ad esempio il non agire secondo le regole procedurali formulate nella legge, come ad esempio nell'errato utilizzo di decisioni da parte della pubblica amministrazione nei *clearances* e nei *rulings* in generale.

ad un concetto nuovo: quello della «giustizia ed imparzialità degli Uffici Finanziari nell'emissione di provvedimenti che riguardano i contribuenti». Giustizia ed imparzialità che devono essere assolutamente garantiti alla generalità dei contribuenti<sup>125</sup>, e non solo nel caso di judicial review ma anche nel rapporto con ogni singolo contribuente, nella determinazione di ogni decisione.

## 2.6 l'efficacia dei rulings e legittimo affidamento, il problema dell'abuse of power

Riconoscere l'efficacia applicativa vincolante ad un *advance ruling* nel diritto inglese non è sempre facile.

Il punto da cui condurre la propria indagine secondo parte della dottrina e della giurisprudenza<sup>126</sup> sembra essere la massima secondo cui « non c'è *estoppel* contro la *Crown* (Corona) » da cui dovrebbe discendere la conclusione che gli *advance rulings* non vincolano l'*Inland Revenue* e il *Customs and Excise*, che appunto costituiscono espressione della funzione esecutiva ed allo stesso tempo amministrativa della Corona.

Tale massima ha progressivamente visto scemare la sua validità anche e soprattutto in ragione della teoria del legittimo affidamento, che negli ultimi dieci anni ha sempre preso più piede nelle applicazioni giurisprudenziali.

Lord Denning nella nota controversia *Laker Airways*<sup>127</sup> statuiva che: «*se anche la coscienza giuridica si è, su questo punto, ampiamente modificata negli ultimi tempi, non è possibile precludere alla Pubblica Amministrazione l'esercizio della sua funzione e dei suoi poteri che trovano riconoscimento nella legge scritta o nella Common Law, ma solo a condizione che tale legge sia stata effettuata nelle giuste modalità ed allo scopo di agire correttamente per il bene pubblico...* »

L'affermazione di Lord Denning aprì una breccia a proposito della rigida affermazione della prevalenza dello Stato sul contribuente, tanto che per la prima volta si ammise il principio dell'affidamento non tanto quale principio rivolto al rispetto della buona amministrazione e buona fede del contribuente, ma come

---

<sup>125</sup> *IRC v National Federation of Self Employed in* (1985) STC da 282 a 292 in Current Legal Problem 2008 volume n.61 Oxford 2008;

<sup>126</sup> Cfr ROBERTSON, (1948) 2 All ER 767 Re 56 Denton Road, Twickenham (1952) 2 All ER 799, *Laker Airways vs DoT*. (1971) QB 643, *Howell vs Falmouth Boat Construction* 1951, *Lever Finance*, (1972) 2 All ER 182 e *Western Fish*, (1981) 2 All ER 204.

<sup>127</sup> *Laker Airways vs DoT*. (1977) 2 All ER 182 a 194d, situazione poi ulteriormente sottolineata in *British Airways Board v Laker Airways Ltd* [1985] AC 58, [1984] 3 All ER 39; in Peter Muchlinsky, *Multinational and Enterprise and the law* Oxford 2007 p. 163,164,165;



effettiva sindacabilità dell'operato legislativo da parte del cittadino ma solo lì ove fosse riconosciuto un eccesso di potere o di abuso di diritto, anche in ambito procedurale da parte degli Uffici Finanziari.

Le conseguenze di tale assunto condussero gli interpreti a considerare per la prima volta ammissibile l'instaurazione di un procedimento di *estoppel* contro la HMRC.

Infatti pur riconoscendo il primato istituzionale del "Inland Revenue e del *Customs and Excise*" di riscuotere i tributi, è altrettanto vero che il contribuente può, in linea di principio impugnare quell'esercizio discrezionale della HMRC, lì dove questa violi l'applicazione di norme interne e dei trattati internazionali.

Rendere pubblica una *concession* o semplicemente fornire indicazioni della prassi seguita, può in effetti trasformarsi in un vincolo da parte della HMRC nei confronti del contribuente.

In buona sostanza oggi il contribuente facendo riferimento al principio dell'affidamento ed alla violazione della norma, ha la possibilità di contrastare l'esercizio dei poteri da parte dell'Amministrazione Finanziaria nel pieno rispetto dei principi d'imparzialità e di giustizia, che possono costituire di ostacolo alla realizzazione di uno stato di diritto contemporaneo.

E' chiaro che le soluzioni qui descritte, anche se hanno avuto pieno riconoscimento nel settore del diritto pubblico, non sempre hanno lo stesso riconoscimento nel diritto tributario inglese, e non sempre è facile riprodurre in tale contesto, le soluzioni elaborate per altri settori del diritto.

Negli ultimi anni si è, infatti, sempre più parlato di efficacia vincolante dei "rulings" come forma di positivizzazione delle norme ai casi concreti e ciò deve essere principalmente imputato al progressivo perfezionamento della teoria del legittimo affidamento.

Infatti, qualora organi dell'Amministrazione divulgino indicazioni, istruzioni o regole che affermino di voler osservare nello svolgimento della propria funzione, queste costituiscono soluzioni al caso specifico, ed appare ragionevole prevedere che i contribuenti si aspettino da parte dell'Amministrazione la loro concreta applicazione.

Costoro hanno infatti una ragionevole aspettativa<sup>128</sup> sui quei casi oggetto di interpretazione, e ciò indipendentemente dalla circostanza che essa sia sorretta o meno da una disposizione legislativa.

---

<sup>128</sup> La camera dei Lords preferisce questo al termine *reasonable* (ragionevole); cfr *CCSU vs Minister for the Civil Service* (1984) 3 All ER 935.

Così nel caso *Rvs Criminal Compensation Board ex p Lain*<sup>129</sup> si estrinsecò l'applicazione del principio di legittimo affidamento sull'assunto che le interpretazioni adottate dall'amministrazione finanziaria vennero applicate anche se fondate sul solo generico potere di emanare atti discrezionali e quindi sprovvisti di un espresso riconoscimento legislativo.

Tale dottrina è stata così enunciata da Lord Bingham nel caso *Rvs Inc ex p Mfk*<sup>130</sup> affermando che: *“se una pubblica autorità si comporta in modo da indurre taluno ad un legittimo affidamento nella PA, che un certo evento accadrà, apparirebbe quanto meno ingiusto che l'autorità avesse poi la possibilità di comportarsi diversamente da quanto legittimamente atteso dal soggetto interessato e a danno di quest'ultimo. D'altronde lo stesso potrebbe accadere nei rapporti di affari, ed a farne le spese potrebbe essere l'Amministrazione stessa, che certo non verrebbe a trovarsi in una posizione migliore, per questo la dottrina dell'aspettativa legittima si fonda sui principi di imparzialità e di giustizia, ma queste non sono strade a senso unico ».*

Nel diritto inglese, La teoria dell'affidamento o del legittimo affidamento ha trovato applicazione in numerosi settori del diritto, ma proprio per le caratteristiche della struttura della *Common law*, non sempre è facile effettuare un'automatica trasposizione delle soluzioni raggiunte in ciascuno di tali settori con il diritto continentale.

Il corretto approccio alla dottrina del legittimo affidamento inglese, presuppone la dovuta attenzione alla legislazione vigente con riguardo a ciascun settore del diritto.

A questo si aggiunga la consolidata regola per cui il Revenue non ha l'autorità di esonerare o limitare dall'applicazione della specifica disposizione legislativa per il pagamento del tributo, se non in ambito locale<sup>131</sup> attraverso gli *advance ruling*.

Così nel caso *Preston*<sup>132</sup>, Lord Templeman ha precisato che « ... un

<sup>129</sup> R v Criminal Injuries Compensation Board; Ex parte Lain [1967] 2 QB 864, [1967] 2 All ER 770, [1967] 3 WLR 348; 44.13 R v DCT in <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld199899/ldjudgmt/jd990325/crim.htm>

<sup>130</sup> R v Board of Inland Revenue, ex parte MFK Underwriting Agencies Ltd and others and related applications 1989 STC 873 a 892j QUEEN'S BENCH DIVISION in *Annotated All England Law Reports version at: [1990] 1 All ER 9*;

<sup>131</sup> Vestey vs inc. 1980 STC 10 estey Respondent v. Inland Revenue Commissioners Appellants Lord Vestey Respondent v. Inland Revenue Commissioners Appellants Baddeley Respondent v. Inland Revenue Commissioners Appellants Payne Respondent v. Inland Revenue Commissioners Appellants; Vestey Respondent v. Inland Revenue Commissioners Appellant [1980] A.C. 1148; [1979] 3 W.L.R. 915; [1979] 3 All E.R. 976; [1980] S.T.C. 10; 54 T.C. 503; [1979] T.R. 381; (1979) 123 S.J. 826; Times L.T. November 24, 1979 in <http://www.uniset.ca/other/cs6/vestey.html>

<sup>132</sup> caso Preston vs. Inc 1985 Stc 252, oltre alle cause riunite in questa decisione Preston v IRC [1985] STC 282

Aspin v Estill [1987] STC 723; Attorney General v Great Eastern Railway Co [1880] 5 Appeal Cases 473; Commissioners v National Federation of Self-employed Businesses Ltd

contribuente non può lagnarsi dell'ingiustizia solamente perché i *Commissioner* decidono di svolgere il loro dovere incluso quello di compiere accertamenti e richiedere l'adempimento del debito tributario, se questo è effettivamente fondato.

I *Commissioners* possono decidere di astenersi dall'esercitare i loro poteri e svolgere i loro compiti, ma questo non toglie che la loro funzione rimane quella di riscuotere i tributi e non quella di evitarla.

Se i *Commissioners* decidono di procedere ad un accertamento, la Corte non può entrare nel merito, a meno che vi siano delle circostanze eccezionali nelle quali siano ravvisabili condizioni particolari e ciò nel pieno rispetto della tutela del contribuente.

E' facile allora intuire l'eccezionale discrezionalità che una tale decisione finisce per accordare al *Revenue* per stabilire cosa sia « giusto » e cosa no.

Discrezionalità che ritengo debba fare i conti in ogni caso con la giustificatezza del comportamento verso i contribuenti, e che in ogni caso debba rispettare i canoni del giusto procedimento e dell'imparzialità della buona fede della pubblica amministrazione.

Il dibattito sul quale si incentra tali questioni è ancora aperto e merita un opportuno approfondimento, anche perché nel diritto finanziario inglese le maggiori difficoltà interpretative, che si riscontrano in tema di legittimo affidamento, riguardano il difficile rapporto tra il dovere del *Revenue* e del *Customs and Excise* di esigere il tributo in attuazione della loro funzione istituzionale, e l'apparente ingiustizia che può determinarsi nel caso in cui sia stato emanato un *ruling* nei confronti del contribuente, il quale poi si sia conformato, e sul quale poi l'Amministrazione Finanziaria abbia cambiato opinione rispetto a quanto preventivamente statuito.

Il rimedio che il contribuente può avere in tali circostanze è quello di rivolgersi alle Corti attraverso il procedimento del *Judicial Review*, richiedendo alla P.A. di conformarsi a quanto da loro statuito ai sensi dalla *Section 1* del *Tax Management Act 1970*.

Occorre tuttavia ricordare che, in materia fiscale, le Corti prima di accettare il *judicial review* richiedono che vi sia stata una effettiva violazione dell'affidamento nei confronti del contribuente con un grado elevato di *legittima aspettativa* e tale

---

[1982] AC 617; *Gosling v Veley* [1847] 12 QB 326; *Cape Brandy Syndicate v IRC* [1921] 1 KB 71; *CIR v Mayland Woven Labels Factory Ltd* [1975] HKTC 627; *R v Richmond Upon Thames London Borough Council ex parte McCarthy & Stone (Development) Limited* [1990] 2 WLR 1294; *Clinch v IRC* [1974] 1 QB 76; decisioni pubblicate dall'*Inland Revenue* n.D.29/93 su [http://www.info.gov.hk/bor/eng/pdf/dv8\\_first/d2993.pdf](http://www.info.gov.hk/bor/eng/pdf/dv8_first/d2993.pdf)

circostanza può costituire alle volte un problema nella gestione del contenzioso, perché non è sempre facile per il contribuente provare le conseguenze derivanti dalla lesione della legittimo affidamento.

Ma quali sono le maggiori problematiche connesse con l'applicazione dei *rulings*? Il primo è certamente quello di verificare il fondamento legale dei *rulings*.

Le Corti hanno in passato criticato l'uso di *extra statutory concessions* sulla circostanza che « si deve essere tassati in base alla legge e non detassati tramite *concession* ». L'attuale tendenza dei *ruling* è quella di essere considerati come strumenti di cui si avvale l'Amministrazione nel gestire le imposte, che possono trovare giustificazione in quanto siano usati in modo appropriato, cioè tenendo anche in considerazione l'impatto economico conseguente all'osservanza dei principi di *effectiveness* (efficacia) e *fairness* (giustizia ed imparzialità e buona fede) in un ottica di buona amministrazione.

La seconda questione riguarda il limite dell'affidamento del contribuente quando sia emesso un *ruling* vincolante per legge. Risulta chiaro dall'esame della giurisprudenza del *judicial review* che, la modifica da parte dell'Amministrazione finanziaria di un'interpretazione dichiarata in precedenza, può risultare *unfairness* costituendo un *abuse of power*. Questo ragionamento è basato sullo sviluppo della dottrina della legittimo affidamento secondo la quale è *unfair*, per la pubblica Amministrazione, creare l'aspettativa che sarà seguita una certa linea d'azione e, in seguito, adottare una linea differente a danno del soggetto che abbia condotto i propri affari nella convinzione che l'Amministrazione mantenesse la posizione precedente. Comunque questo principio di *fairness* opera per entrambi i soggetti; ed il contribuente per ottenere certezza del diritto deve osservare requisiti relativamente rigorosi, predisposti dall'Amministrazione fiscale.

Ad esempio quest'ultimo dovrà esporre pienamente tutti i fatti pertinenti, lo sgravio impositivo che intende ricevere, dovrà indicare anche l'uso che verrà fatto del *ruling*, dovrà trattare con l'ufficio competente all'interno dell'Amministrazione finanziaria che rende la decisione.

Da parte dell'Amministrazione *the advance ruling*, proprio a significare il rapporto di trasparenza con l'Amministrazione finanziaria, dovrà essere chiaro, non ambiguo e senza riserve.

Per quanto concerne le applicazioni in materia di I.V.A., un rimedio amministrativo, nella forma di una *extra statutory concession*, si può applicare ai *rulings*, al fine di evitare forme di responsabilità del contribuente, il quale può essere ritenuto responsabile per un *ruling* chiaro e non ambiguo, che l'abbia indotto in errore, danneggiandolo.

Ma quali sono i casi in cui il contribuente può impugnare il provvedimento per *abuse of power* nell'ambito di una aspettativa tutelabile? Come è stato poc'anzi accennato, il concetto di eccesso di potere e dunque della sua potenzialità a fungere da fondamento per la tutela dell'affidamento e per la correlativa limitazione della discrezionalità amministrativa appare spesso difficile da circoscrivere<sup>133</sup>.

Se da un lato si riconosce l'indubbia valenza del ruolo dell'*abuse of power*<sup>134</sup> come metro per la valutazione dell'azione dell'amministrazione finanziaria, dall'altro si ammette che il concetto non possa considerarsi come un generico e sempre valido sistema di tutela alle posizioni del contribuente.<sup>135</sup>

Nella pratica tali applicazioni sono state poco diffuse, non sempre il contribuente riesce a provare la propria estraneità, tanto da impugnare la decisione attraverso il *Judicial review*.

D'altra parte è chiaro che l'Amministrazione Finanziaria non deve eccedere in maniera sproporzionata nell'applicazione del proprio potere nei confronti del contribuente, ma deve esercitare il proprio potere coerentemente e secondo un giusto criterio di proporzionalità.

Credo che tale parametro rappresenti un elemento essenziale nell'ambito della tutela del contribuente, considerando che il principio di proporzionalità deve svolgere a fondamento delle aspettative del contribuente, un'effettiva e reale tutela nei confronti dell'applicazione della norma tributaria.

Su questo versante, quindi, il rispetto del principio di proporzionalità diviene

---

<sup>133</sup> Secondo D.C.M Yardley *The Abuse of Powers and Its Control in English Administrative Law* in *The American Journal of Comparative Law* Vol. 18, No. 3 (Summer, 1970), pp. 565-574

in *Comparative law review* Il diritto inglese a differenza di altri ordinamenti amministrativi non ha adottato il principio generale previsto in altri ordinamenti di diritto amministrativo secondo il quale la validità dell'azione amministrativa è condizione di equità e ragionevolezza dell'amministrazione.

<sup>134</sup> Il concetto di *abuse of power* da parte della pubblica amministrazione è concesso indubbiamente ad concetto di reasonableness, ossia dell'agire con ragionevolezza e con giustizia, il concetto di reasonableness equivale in sostanza all'*aequitas* ed un principio generale della common law. Il concetto di due process of law comporta che la legge non debba essere arbitraria e capricciosa o irragionevole.

<sup>135</sup> M. Elliot, *Legitimate Expectation and the Search for Principle: Reflection on Abdi & Nadarajah*, in *Judicial Review*, 2006, p. 282;

dunque il principale indicatore dell'utilizzo dell'eccesso di potere da parte dell'Amministrazione finanziaria<sup>136</sup>.

Anche secondo parte della dottrina,<sup>137</sup> l'introduzione della *proportionality*<sup>138</sup> come principio fondante la tutela dell'aspettativa legittima comporterebbe il venire meno della distinzione tra legittima aspettativa sostanziale e procedimentale, non avendo alcuna ragione di esistere dal momento che essa <<*has nothing to say about the reach of the duty of good administration*>><sup>139</sup>

Distinzione questa che anche alla luce dell'applicazione del principio di proporzionalità, determinerebbe maggiore chiarezza in seno alla tutela dell'aspettativa legittima, principio questo che finora era stato oggetto di valutazione più in ambito comunitario, che nel *domestic law*.

Ad ogni modo, il principio di proporzionalità costituisce uno dei criteri sui quali attualmente il giudice fonda la tutela delle *intra legitimate expectation*, derivante dal diritto comunitario, ove il giudice interno è chiamato a tutelare le libertà fondamentali del cittadino previste dalla norma comunitaria rispetto alle norme interne e di fronte anche quelle forme di eccessiva discrezionalità da parte dei funzionari del *Revenue Office*.

---

<sup>136</sup> Il principio di proporzionalità in ambito comunitario postula che le Autorità comunitarie e nazionali non possono imporre, né con atti normativi, né con atti amministrativi, obblighi e restrizioni alle libertà del cittadino, tutelate dal diritto comunitario, in misura superiore, cioè sproporzionata, a quella strettamente necessaria nel pubblico interesse per il raggiungimento dello scopo che l'Autorità medesima è tenuta a perseguire. La giurisprudenza dei giudici comunitari l'ha, infatti, considerato come essenziale strumento di sindacato giurisdizionale: ne deriva, quindi, una sua sovraordinazione rispetto alle norme di diritto comunitario di rango primario. Sono, pertanto, concretamente soggette all'osservanza del principio di proporzionalità:

a) le misure di carattere normativo e di natura amministrativa adottate da organi comunitari, in particolare dalla Commissione; b) le misure normative o amministrative adottate dagli Stati membri in esecuzione degli obblighi comunitari; c) le disposizioni che disciplinano eventuali ipotesi di deroga a favore degli Stati membri, in relazione a libertà fondamentali previste dal Trattato. Nello specifico settore della concorrenza, la Corte di Giustizia ha utilizzato il principio di proporzionalità per sindacare la possibile deroga a favore delle imprese pubbliche rispetto alle regole del libero mercato, ex art. 86 del Trattato. Per la Corte di Giustizia CE la deroga è legittima solo qualora "quel comportamento, nella sua specifica manifestazione in rapporto alla concreta fattispecie di volta in volta esaminata, risulti l'unico comprovato e possibile mezzo per conseguire le finalità istituzionali dell'ente". Va ricordato poi il fondamentale passaggio rappresentato dal Trattato stesso che ha codificato il principio in esame all'art. 5, comma 3, ove si stabilisce che "l'azione della Comunità non va al di là di quanto necessario per il raggiungimento degli obiettivi del presente Trattato". Poiché oggi i principi dell'ordinamento comunitario sono stati espressamente inseriti dal legislatore nazionale tra i principi generali dell'attività amministrativa (dall'art. 1, comma 1, della legge n. 241 del 1990 come modificata dalla legge n. 15 del 2005), non v'è dubbio che si siano poste le basi per un penetrante sindacato da parte dei giudici amministrativi, sotto il profilo della stretta legalità, sul rispetto del canone della proporzionalità nell'agire delle pubbliche amministrazioni.

<sup>137</sup> Cfr nota 104

<sup>138</sup> Il concetto di *proportionality* è riferito in genere ai poteri discrezionali da parte della pubblica amministrazione per indicare che la sanzione imposta deve essere proporzionata all'illecito commesso. L'ordinamento inglese ha per molto tempo ignorato questo principio, le violazioni del principio di proporzionalità controllate attraverso il *judicial review*, attraverso il quale avviene il controllo giurisdizionale degli atti amministrativi.

<sup>139</sup> M. Elliot, *Legitimate Expectation and the Search for Principle*, Oxford University press p.287; Thomas, R. *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*. Oxford: Hart Publishing, 2000.

## 2.7 Clearances e la discrezionalità della p.a. - Contrasto nel principio dell'affidamento

I *clearances / advance clearance* sono una procedura stabilita dal legislatore inglese al fine di verificare se una data previsione normativa sarà applicata o, se una determinata fattispecie rappresentata dal contribuente contenga una disposizione antielusiva, oppure se una specifica disposizione normativa non sarà applicata, a patto che l'operazione descritta dal contribuente sia stata effettuata, avendo quest'ultimo fornito all'HMRC tutte le informazioni giuste esposte nella richiesta.

In tale caso se gli Uffici Finanziari daranno l'assenso all'applicazione di quella determinata prassi, in tal caso la conferma sarà vincolante per la HMRC e per il contribuente.

Tuttavia possono sorgere dei problemi in ordine alla determinazione della certezza di diritto, in merito all'interpretazione della legge scritta, in quanto gli uffici finanziari, hanno in tale contesto un ampio potere discrezionale nell'emanazione di tali regolamentazioni.

Interpretazioni che sono direttamente proporzionali allo sviluppo della legislazione tributaria britannica che seguono casistiche poste dai contribuenti, formalizzati poi negli *statutes* da parte degli Uffici Finanziari, ma che però sono privi di una disciplina organica e coerente con la legislazione.

La conseguenza di ciò comporta che difficilmente esiste nel Regno Unito una formalizzazione legislativa di tipo positivo che possa costituire una vera e propria norma di riferimento per tutti i contribuenti.

Spesso la legislazione inglese è introdotta in termini ampi e complessi rispetto a quanto richiederebbe la trattazione pratica del problema.

Per questa ragione l'interpretazione della HMRC è così penetrante, tanto da incidere anche come forma di legislazione delegata, non sindacabile.

Se la norma previsionale è incompleta, e se non sussiste una vera ed effettiva previsione legislativa, interviene “ l'interpretazione resa dall'Ufficio Finanziario attraverso il proprio potere discrezionale” degli Uffici Finanziari ad interpretare i singoli casi e le singole richieste dei contribuenti con ovvio rischio da parte di questi ultimi di imbattersi in interpretazioni che possono confinare con la violazione di legge o l'eccesso di potere della Pubblica Amministrazione.

La giurisprudenza proprio al fine di contrastare ipotesi di eccesso di potere o di violazione di legge, ha suggerito alcune indicazioni agli uffici finanziari per

evitare situazioni di frodi o elusioni fiscali, comportando alcune volte un eccesso di discrezionalità su quanto appalesato dal contribuente. La conseguenza di tale sistema rivolto molto alla prevenzione di sistemi elusivi costituisce una modalità che rende il sistema fiscale inglese poco elastico.

L'ampiezza di tali previsioni legislative e l'eccessiva discrezionalità degli Uffici Finanziari può costituire causa di una minor certezza del diritto e la procedura di *clearance* rappresenta un sistema rivolto a renderle più chiare e per proteggere i contribuenti dagli eccessi della PA.

Se il funzionario approva un'operazione presentata dal contribuente e quest'ultimo nel termine dei trenta giorni la esegue nelle modalità rappresentate nell'istanza, l'Amministrazione Finanziaria non può successivamente cambiare opinione e sostenere che, in fondo, vi erano condizioni o aspetti non conosciuti dall'Amministrazione e quindi rigettarla<sup>140</sup>, situazione questa che non si manifestò nel *Matrix Security case*.

Certamente tale procedura come del resto avviene anche in Italia, assegna all'Ufficio un ampio potere discrezionale sull'interpretazione della norma, rendendolo effettivo responsabile della decisione sulla concessione o meno dell'agevolazione richiesta dal contribuente o di qualsiasi altra questione posta.

Ciò conduce certamente ad alcune riflessioni sul fatto che tale procedura possa attribuire alla HMRC eccessiva discrezionalità che potrebbe condurre, a causa delle ristrettezze di tempo, ad avere una maggiore incidenza sulla tutela del contribuente, anche perché i quesiti posti alla PA sono al di fuori di ogni reale controllo da parte della Giurisprudenza.

Certamente nel Regno Unito la possibilità che un determinato Ufficio Finanziario possa nell'ambito del proprio potere discrezionale applicare al caso specifico una specifica agevolazione fiscale con riduzione dell'ammontare delle imposte, comporta da parte dei contribuenti la promozione di contenzioso rivolte sia a rimuovere la discrezionalità della PA ed allo stesso tempo a chiedere se del caso, l'affidamento su determinate decisioni già prese.

---

<sup>140</sup> Vi è da considerare che normalmente gli uffici finanziari hanno facoltà entro trenta giorni dalla presentazione per esprimere le proprie ragioni, a meno che siano richieste al contribuente ulteriori informazioni, nel qual caso è concesso un ulteriore termine di 30 giorni per trattare il caso richiesto.



A tal proposito il contribuente, avverso le decisioni negative effettuate dal *Revenue office* in materia di imposte dirette, è legittimato ad impugnare la decisione, ed richiedere all'ufficio le ragioni dell'eventuale accordo<sup>141</sup>.

Le ragioni rappresentate dal contribuente e poste a fondamento dell'impugnativa sono quelle relative alla mancata applicazione del legittimo affidamento da parte degli uffici finanziari.

Tale principio costituisce una delle regole necessarie per accrescere la certezza del diritto bene riconosciuta dalle Corti Inglesi, principio che non sembra essere sempre applicato dal *Revenue Office*, in quei casi in cui le Corti inglesi mutino interpretazione su una determinata legge.

E' bene ricordare che il "clearance" costituisce un vero e proprio accordo tra Amministrazione e Contribuente e come tale è soggetto al principio del *tempus regit actum*, ogni ulteriore modifica legislativa in *melior* nei confronti del contribuente non potrà essere riconosciuta tale, e ciò anche se sussiste un cambiamento interpretativo della Corte su una determinata legge o regolamento. Nella pratica però il "clearances" è emesso dall'*Inland Revenue* in maniera assolutamente discrezionale<sup>142</sup>, oggi a differenza del passato, è sancito un obbligo di motivare e chiarire perché una *clearance* sia stata rifiutata ad un contribuente.

Poste queste considerazioni è necessario dare particolare importanza all'applicazione del principio dell'affidamento, il contribuente non sempre ha la possibilità di valutare se il proprio accordo con l'amministrazione finanziaria, è già stato oggetto di valutazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria centrale, e se sussista nel caso specifico un *clearance* già presentato da un altro contribuente.

In buona sostanza non sempre il contribuente ha la possibilità di verificare se sussiste per il caso prospettato già una prassi consolidata, e ciò anche se l'Amministrazione Finanziaria ha raggruppato una raccolta di *clearance* relativi alle decisioni più importanti prospettati dal contribuente.

---

<sup>141</sup> Anche per quanto attiene l'iva il contribuente ha la possibilità di impugnare la decisione ex art.83 del VAT act 1994, relativa alla liquidazione dell'iva determinata dall'ufficio.

<sup>142</sup> John Brown in relazione presentata al convegno internazionale su: accertamento tributario dell'Unione Europea: l'esperienza britannica 23-24 settembre 1994 a Bologna.

Parte della giurisprudenza inglese<sup>143</sup> ritiene che per quanto riguarda *i clearances*, sia necessario teorizzare una separazione di poteri all'interno degli Uffici Finanziari, come è già presente in altri Paesi europei, e ciò al fine di definire maggiore certezza del diritto e ridurre anche i costi di un contenzioso che vedono spesso l'amministrazione finanziaria soccombente a causa della mancata applicazione della teoria del legittimo affidamento e della mancanza di motivazione del provvedimento dell'autorità fiscale.

In linea di massima, la portata applicativa dei *clearances*, fa riferimento a disposizioni di carattere generale relative alla legislazione antielusiva, e spesso determina i limiti e la portata delle eccezioni richieste dal contribuente sull'applicazione di una determinata, in norma.

Il legislatore inglese nel disciplinare i limiti applicativi dei *clearances* fa spesso riferimento alla finalità che il contribuente intende perseguire con l'accordo con gli uffici finanziari.

Grande importanza rivestono, infatti, anche le modalità applicative dei *clearances* con cui il contribuente intende giungere all'accordo con l'Amministrazione Finanziaria, ad esempio:

- a) le modalità di utilizzo della buona fede nell'applicazione di una determinata norma;
- b) la finalità posta dal contribuente e se costui ha effettuato l'operazione con il precipuo scopo di effettuare un risparmio fiscale o non siano state parte di un progetto o di un accordo avente, tra gli scopi principali, quello di eludere l'imposta sui *capital gains* o sulle società<sup>144</sup>.

---

<sup>143</sup> *Pepper (Inspector of taxes) v Hart*, (1992) 3 WLR 1032, la teorizzazione è stata poi assunta anche dall'ottimo intervento di J.N Bates in *Parliament Material and Statutory Construction Aspect of the Practical Applications of Pepper v. Case; The Story of Pepper v. Hart: Examining Legislative History Across the Pond* James Brudney Public Law and Legal Theory Working

Paper Series No.124. 06.05.2010. University of Ohio, USA. Mr Hart e altri nove insegnanti al *Malvern College* hanno beneficiato di una particolare concessione fiscale, secondo la quale i loro figli potevano essere educati al college al solo costo di un quinto delle normali costi fiscali rispetto gli altri studenti. L' HMRC accertò che questa concessione doveva essere considerata un *benefit*, e come tale doveva essere oggetto di tassazione sulla base della legge finanziaria 1976. L'accertamento fu impugnato dal sig. Hart avanti i Commissioners in quanto la norma non era stata interpretata adeguatamente. I Commissioners in prima istanza decisero in favore del contribuente. La HMRC impugnò la sentenza avanti la Corte d'Appello e l'Alta Corte di giustizia che ribaltarono la decisione in favore degli uffici finanziari. Il caso poi venne discusso alla Camera dei Lord, che utilizzando per la decisione il precedente *Hansard case*, dette ragione al contribuente.

Questa decisione costituisce una pietra miliare del diritto tributario inglese, sull'uso e sulla interpretazione degli *Statute*. La Corte stabilì il principio secondo il quale quando la legislazione primaria è ambigua in certe circostanze, il giudice può fare riferimento a dichiarazioni effettuate dalla House of Commons o House of Lords nel tentativo di interpretare il significato della legislazione. La portata del principio è che simile facoltà era rimessa solo al Parlamento sulla base dell'art.9 of Bill of Rights, e che 'interpretazione della norma non era una prerogativa della Giustizia, ma del Parlamento.

<sup>144</sup> In effetti qui la questione posta dal *Revenue Office* è quello di arrivare ad effettuare degli accordi con l'Amministrazione finanziaria al solo scopo di giungere ad un risparmio fiscale, e molto spesso lo scopo di un *clearance* è proprio di ottenere un'esenzione sulla base di uno specifico presupposto normativa. Nella prassi è opportuno considerare come questo genere di accordo sia applicato per le imposte dirette ed alcune delle imposte

Allo stesso tempo è indubbio considerare le finalità che il contribuente intende ottenere attraverso questa decisione che sono quelle di ottenere su una determinata imposta, un eventuale risparmio, o sgravio fiscale.

E' chiaro che una volta ottenuto da parte dell'Ufficio, l'assenso all'esecuzione di una determinata operazione, questa venga effettuata dal contribuente con tranquillità e ciò costituisce un modo per rendere accettabili tali ampie finalità con un accordo con la pubblica amministrazione, rivolto all'ottemperanza di tale decisione.

Su questo punto è indubbio che il *Revenue* sia vincolato su quanto accordato al contribuente e che questo possa effettivamente farvi affidamento che anche qualora nell'intervallo *temporis* della sua applicazione, vi sia un cambiamento di interpretazione vi darà applicazione.

Purtuttavia, rimane aperto il problema dell'interpretazione delle norme operato dal *Revenue Office* e non sempre risulta essere chiaro, stante la mancanza di norme chiare e lo strumento interpretativo risulta essere il mezzo per integrare le norme in un sistema di *common law* spesso privo di una regolamentazione *ad hoc*.

L' HMRC prima di emettere un "clearances" deve verificare l'attendibilità delle dichiarazioni del contribuente e ciò presuppone non solo un ampio grado di discrezionalità, ma il tempo necessario entro cui emettere le proprie valutazioni.

Non dimentichiamo che il contribuente normalmente è un imprenditore ed ha necessità di conoscere la decisione degli uffici finanziari prima di effettuare l'operazione commerciale, proprio perché la conoscenza preventiva del parere del "Revenue office" costituisce per il contribuente la valutazione sulla convenienza per effettuare l'operazione.

Il *Revenue Office* una volta espletate le valutazioni di merito, nel termine di 28 giorni, è tenuto di norma all'emissione di un parere, parere che ovviamente è subordinato alla verifica della documentazione prodotta dal contribuente.

L'Ufficio nel termine di giorni 28 dovrebbe essere in grado di fornire le risposte al quesito richiesto dal contribuente. Sulle modalità di come deve essere rilasciato il parere, parte della dottrina ha da sempre posto alcune riserve in quanto se è pur vero che l'Ufficio deve valutare la documentazione, non vi è una specifica norma che determina le modalità di come il giudizio deve essere espletato.

In sostanza è talmente ampia la discrezionalità utilizzata dall'Ufficio che non si comprende quali siano le modalità oggettive e soggettive di verifica, non si sa se

tale controllo riguarda l'espletamento dell'operazione attraverso *business purpose test*<sup>145</sup>. E' lecito supporre, invece, che tale valutazione riguardi esclusivamente se l'operazione richiesta sia rivolta esclusivamente ad ottenere un risparmio d'imposta da parte del contribuente, che normalmente potrebbe essere confliggente con il concetto di buona fede o addirittura con il concetto di scopo economico<sup>146</sup>

In effetti, la questione qui posta è relativa al momento applicativo di questo tipo di disposizione particolarmente problematica, perché opera all'interno di un contesto in cui l'Ufficio dovrebbe esprimersi su un'agevolazione o su un'esenzione. Ma allora quali sono le modalità applicative di una procedura come quella dei "clearances", e soprattutto sussiste un'effettiva tutela del contribuente in un procedimento di questo tipo?

Quando furono introdotti i *clearances*, parte della dottrina sollevò una serie di obiezioni sul problema della certezza del diritto e del controllo della discrezionalità degli uffici finanziari, proprio perché non si comprendeva l'effettiva portata di tale procedura, ed è per tale ragione che fu introdotta una procedura obbligatoria di controllo che però non trova una disciplina uniforme nel Regno Unito, in quanto ogni Ufficio ha modalità applicative diverse tra i vari uffici del *Revenue* posti in Gran Bretagna.

## **2.8 L'influenza degli ordinamenti continentali nell'interpretazione del principio dell'affidamento nell'ordinamento inglese e l'applicazione di tale principio da parte delle Corti Inglesi verso una tutela del contribuente: l'utilizzo del principio di proporzionalità.**

Il percorso fin qui seguito manifesta come il diritto tributario inglese abbia costruito le regole di tutela dell'affidamento del contribuente del tutto proprie, tanto da consentire alle Corti inglesi di assumere un valido aiuto interpretativo per HMRC, tanto da poter ritornare sulle proprie decisioni e limitare le *cd unfair interpretation*.

L'Amministrazione finanziaria del resto ha il potere e dovere di perseguire l'interesse

---

<sup>145</sup> Anche oggi all'atto dell'apertura di una attività commerciale viene valutata dagli Uffici Finanziari attraverso questo test, che stabilisce la legittimità di una determinata operazione finanziaria. Mentre oggi questo test è soprattutto rivolto a valutazioni sull'abuso di diritto per evitare frodi in materia iva.

Per approfondimenti vi è l'ottimo scritto di P. Canellos, *Practitioner's Perspective on Substance, Form and Business Purpose in Structuring Business Transactions and Tax Shelters*, in L. Rev. 47 (2001) 54 S.M.U. A; Fuller Hoffman, *Business Purpose, Sham Transactions and the Relation of Private Law to the Law of Taxation*, in 37 Tul. L. Rev. 355 (1962-1963);

<sup>146</sup> Lord Justice Upjohn nel caso Godwin e Lord Keith nel caso *Burmah*, ha posto la questione se questi due concetti possano in qualche modo essere confliggenti.

pubblico adeguandosi alle mutate esigenze del Parlamento che fondano le decisioni sul ruolo della legge e sul primato della corona.

L'affidamento del contribuente costituisce il limite al potere dell'amministrazione finanziaria di discostarsi dalle proprie precedenti decisioni, è una situazione che viene protetta anche attraverso il ricorso giurisdizionale.

L'analisi della tutela dell'affidamento fino ad ora effettuata, si è basata sulle ricostruzioni giurisprudenziali, secondo la tecnica tipica degli elementi di *common law*, ma è lecito domandarsi in che maniera la Corte di Giustizia abbia influenzato il diritto tributario inglese con l'adozione del principio del legittimo affidamento statuiti dalla Corte di Giustizia comunitaria.

Spesso il sistema del diritto inglese può lasciare l'impressione che l'affidamento non trovi tutela alcuna nell'ambito dell'attività tributaria sostanziale, in realtà non è così.

Le Corti inglesi, come abbiamo visto, hanno spesso utilizzato la tecnica del bilanciamento degli interessi, impiegando la protezione della tutela dell'affidamento per tutelare il contribuente, anche attraverso il riesame del provvedimento della HMRC, in osservanza di quel principio di *fairness*, che determina i rapporti tra il soggetto pubblico ed il contribuente, nel comune rispetto procedimentale del contraddittorio.

In realtà, la fase procedimentale rimane in ombra, ed assume rilievo per il giurista, solo nel momento in cui si è compiuto l'esame procedimentale dell'atto amministrativo da cui è derivata l'eventuale eccesso di potere operata da funzionari del *Revenue office*.

L'aspettativa legittima del contribuente si configura come una situazione soggettiva del contribuente ma, allo stesso tempo, identifica una tecnica giudiziale del *legitimate expectation*, attraverso la quale il giudice è chiamato a valutare se l'interesse pubblico al ritiro del provvedimento sia ragionevole e prevalente rispetto a quello del contribuente.

È chiaro che tale tecnica vale legittimamente, solo per quei casi in cui l'amministrazione si discosti da precedenti decisioni, con ovvi effetti nei confronti dei contribuenti.

La decisione individuale, quella che nel nostro ordinamento è avvicinata al provvedimento amministrativo emesso dal funzionario, potrà essere revocata senza particolari problemi, salvo che venga riconosciuta dal giudice se questa sia prevista direttamente dalla legge.

Ciò, non significa che la posizione del contribuente che subisce un pregiudizio derivante dal ritiro del provvedimento legittimo, sia priva di ogni tutela.

La questione è che l'ordinamento inglese a differenza di quello italiano, sembra

prediligere in questi casi la tecnica compensatoria mantenendo intatto il potere dell'amministrazione di rivalutare l'assetto di interessi in gioco.

Allo stesso tempo è necessario considerare come la teoria dell'*ultra vires* impedisca almeno in via di principio, che possa tollerarsi la presenza di una decisione illegittima che conduca alla nullità del provvedimento emesso dalla HMRC.

Anche in questo caso, però come nel caso di decisione legittima da cui l'amministrazione successivamente si discosti, non significa che l'affidamento del privato che aveva riposto fiducia alla conservazione del provvedimento favorevole, non trovi alcun tipo di tutela.

L'utilizzo dell'*estoppel* pur con tutti i limiti e le rigidità ascrivibili all'utilizzo di una tecnica privatistica, ha giocato un ruolo essenziale in relazione a tale tutela, così come la possibilità di ottenere forme di indennizzo e più recentemente e cautamente, la possibilità per il giudice di applicare la tecnica del bilanciamento propria delle aspettative legittime.

Dall'esame svolto appare come l'ordinamento inglese, in tema di affidamento legittimo, non sia così in antitesi con quello italiano e in particolare con le esperienze europee continentali.

Le convergenze e le diversità non si escludono a vicenda ma convivono a livelli diversi e in settori diversi del sistema giuridico, ponendosi di volta in volta come convergenze profonde e divergenze superficiali.

In tale contesto, ritengo sicuramente utile il rilievo attribuibile al diritto comunitario e alla giurisprudenza della Corte di giustizia, i quali costituiscono i protagonisti privilegiati della circolazione dei modelli giuridici nei confronti della quale hanno svolto e svolgono la funzione di intermediare in quell'ottica di armonizzazione fiscale e giuridica degli ordinamenti dei paesi membri.

E' interessante notare che l'applicazione del principio dell'affidamento da parte dell'ordinamento inglese, si sia rifatto al principio di proporzionalità transitato dal diritto tedesco a quello comunitario, e poi a quello italiano.

Naturalmente i singoli ordinamenti possono opporre maggiore o minore resistenza ai processi formativi ed espansivi del diritto comunitario, come anche possono assumere una maggiore o minore propensione all'imitazione di modelli propri di altri ordinamenti, e ciò sembra dipendere da una serie di fattori.

È da osservare, infatti, come nel diritto inglese nonostante la comunanza del principio dell'affidamento rispetto a quello comunitario, vi sia stata sin dagli anni 90 un'apertura

rilevante per quanto riguarda tale principio.

Innanzitutto, è da osservare che l'affidamento del contribuente nei confronti della stabilità alle decisioni dell'amministrazione finanziaria, ha progressivamente ampliato le sue prospettive di tutela nell'ordinamento inglese, grazie alla presenza di un principio fortemente radicato nell'ordinamento comunitario che, in ultima analisi, è parso compatibile con quella *fairness-imparzialità* che dovrebbe caratterizzare i rapporti tra contribuente e l'amministrazione.

La tutela del contribuente, oggi, è basata non solo sul meccanismo risarcitorio, ma anche sul principio del bilanciamento degli opposti interessi rivolti ad una amministrazione finanziaria più giusta e coerente con il diritto dei contribuenti a vedere rispettati i propri diritti.

La conservazione degli effetti del provvedimento, come anche la revoca dei medesimi, rappresentano le nuove soluzioni alle problematiche dei cittadini verso un fisco rivolto ad una maggiore tutela di quest'ultimi, le Corti inglesi hanno di fatto mostrato un'apertura rilevante, non solo confronti delle aspettative nascenti dalle decisioni *intra vires*, ma anche da quelle *ultra vires*.

Tuttavia fino a che punto il diritto comunitario riuscirà a conquistare le Corti inglesi è difficile prevedere: il processo di europeizzazione del diritto inglese appare comunque innescato la frontiera della convergenza risulta essere più vicina nel rispetto delle competenze interne tributarie.

*Lord Cooke of Thorndon* osservava infatti che: *the common law of England is becoming gradually less english. International influences from Europe, the Commonwealth and even the United States sometimes themselves pulling in different directions – are gradually acquiring more and more strenght*<sup>147</sup>

Questo forse ci può far sperare in una Europa più unita e più armonizzata ed in un diritto inglese meno isolato dal resto dell'Unione Europea.

Al tempo stesso vi è da rilevare come l'interpretazione della norma da parte della HRMC costituisca il dato più rilevante nel rapporto con il contribuente, in quanto l'interpretazione normativa deve sempre essere in linea con la *fairness* ed evitare al proprio interno fenomeni di *abuse of law* da parte dell'Amministrazione finanziaria.

---

<sup>147</sup> R. Cooke, *The Road Ahead for the Common Law* in *International and Comparative Law Quarterly*, 2004, p.274  
Pag. 102 a 377

## 2.9 Conclusioni

Qualora l'autorità pubblica affermi per mezzo di una promessa esplicita o implicita, o per via di prassi, che assumerà un determinato comportamento, questo potrà dare luogo alla rappresentazione di un legittimo affidamento nei confronti del cittadino, ed in ragione di ciò l'autorità pubblica né sarà vincolata, potendo così il contribuente contare sul principio dell'affidamento, ma sempre se questo sia ragionevole e prevedibile rispetto alle circostanze del caso.

Tale necessaria prevedibilità nacque alla metà degli anni 90, nel caso *R.v Devon County Council ex p. Baker*<sup>148</sup>, in tale controversia, Lord Simon Brown, identificava quattro i tipi di *legitimate expectation* del privato nei confronti dell'amministrazione:

- e) Una generica aspettativa che l'amministrazione agisca con imparzialità e correttezza (cd *fairly*) che come si vedrà costituisce solo apparentemente una *legitimate expectation*;
- f) Le *cd substantive legitimate expectation substantively protected* riferite ai *substantive rights*;
- g) Le *substantive expectation procedurally protected*;
- h) Le *procedural expectation procedurally protected*;

Le prime due di tipo sostanziale deriverebbero dalla garanzia posta dall'amministrazione nel seguire un determinato iter procedimentale, dichiarazioni poi disattese, le seconde conseguirebbero invece alla possibilità di ottenere e di conservare una decisione favorevole da parte dell'amministrazione.

Il dato certamente originale presente nell'ordinamento inglese è proprio la presenza di aspettative procedurali che non sempre sono presenti in altri ordinamenti giuridici; è necessario premettere che le Corti inglesi le hanno sempre riconosciute ed ammesse, e ciò sulla base del principio della *fairness-imparzialità* laddove vi fosse stata, una promessa dell'amministrazione nel seguire una determinata prassi procedimentale, magari, consolidata per casi simili, e poi successivamente disattesa dalla pubblica amministrazione.

Ossia si riconosceva al contribuente la facoltà di accordare una tutela sull'osservanza di una determinata procedura, nel senso che il giudice non garantiva la pretesa del privato alla stabilità delle decisioni favorevoli, ma concedeva una tutela consistente nel riconoscimento di un diritto dell'interessato a essere sentito ed a intervenire in

---

<sup>148</sup> *R.v Devon County Council ex p. Baker* [1995] All ER 73;  
Pag. 103 a 377



contraddittorio nel provvedimento in riesame<sup>149</sup>.

Per molto tempo, invece, la giurisprudenza è stata, restia ammettere forme di tutela delle aspettative sostanziali, in quanto il riconoscere tale garanzia avrebbe comportato una indebita ingerenza dell'attività dell'amministrazione, ad un sindacato nel merito, considerato per tradizione giuridica intangibile da parte del giudice,

Talora le Corti hanno fatto rientrare tra gli adempimenti procedurali legati alla *fairness-imparzialità* anche l'onere di motivazione del ritiro di un precedente provvedimento favorevole, garantendo, in tal modo tutela al privato nella veste di *procedural legitimate expectation*, nonostante che l'ordinamento inglese non riconosca un obbligo generale di motivazione delle decisioni provenienti dalla pubblica amministrazione.

Quindi si fa strada un concetto nuovo la cd *procedural fairness* quale fondamento della protezione della *expectation*, del contribuente, la quale deve presupporre che l'oggetto della propria aspettativa sia *reasonable and legitimate*, è ciò in particolare quando essa discenda da dichiarazioni non formalizzati dell'amministrazione.

La *reasonableness* dell'aspettativa appare legata, sia ad aspetti soggettivi comprensivi anche dalla conoscenza della consapevolezza della dichiarazione o quanto meno dell'impegno della pubblica amministrazione e della buona fede del titolare dell'aspettativa, sia ad aspetti oggettivi, legati al tipo di dichiarazione proveniente dall'amministrazione, che dovrebbe essere chiara priva di ambiguità e rivolta a dare delle specifiche qualificazioni su quanto richiesto al contribuente.

La *common law* inglese ha ammesso senza troppe difficoltà la tutela delle aspettative procedurali e di quelle aspettative sostanziali, con più fatica hanno invece riconosciuto la cd *substantive protection di substantive legitimate expectation*, concetto questo ben argomentato da parte della dottrina a proposito del *Wednesbury case*<sup>150</sup>.

L'insorgenza della *substantive legitimate expectation* nel privato appare, legata all'avvenuta emanazione del provvedimento favorevole o meglio, alla prospettiva della conservazione di un attuale situazione favorevole (*representation*), derivante dalla dichiarazione, formale o informale dell'amministrazione.

E' bene precisare che parlare in qualche modo di provvedimento amministrativo appare fuorviante, poiché nel sistema amministrativo inglese non necessariamente la decisione dell'amministrazione corrisponde al concetto di atto amministrativo proprio del diritto continentale, ma semplicemente a comunicazioni informali svolte dalla pubblica

<sup>149</sup> R.v *Secretary of State for Health ex p US tobacco International inc* [1992] QB 353;

<sup>150</sup> C. Forsyth *Wednesbury protection of substantive legitimate expectations* in *Public Law* 1997, p. 375; C.F. Forsyth *The Provenance and Protection of Legitimate Expectations* 47 *C.L.J.* 238 (1988);

amministrazione al cittadino.

Va aggiunto che il diritto inglese non ha elaborato, né adottato il paradigma dell'atto amministrativo: gli atti dell'amministrazione non sono atti amministrativi nel senso del diritto continentale e, ai fini del principio di legalità, vengono a trovarsi davanti al giudice alla stessa stregua degli atti di qualsiasi altro soggetto. Ciò ovviamente comporta che in tale ordinamento ed in tutti sistemi di *common law* manchi la distinzione tra diritto soggettivo ed interessi legittimi al quale si fa ricorso nel diritto italiano per la determinazione della giurisdizione

Ciò non impedisce che in determinate circostanze, le dichiarazioni che l'autorità amministrativa effettui anche in via informale al contribuente, abbiano il valore di un provvedimento amministrativo tanto da generare affidamento del destinatario della dichiarazione.

Ogni qual volta che l'autorità finanziaria ritorni, in un successivo momento, sulla propria decisione disattendendola, l'aspettativa del contribuente risulta essere potenzialmente tutelabile.

Nel diritto finanziario inglese gli organi amministrativi hanno una straordinaria forza interpretativa della norma sostanziale, tanto da poter concedere al contribuente provvedimenti fiscali, e le maggiori controversie sono nate proprio sull'utilizzo dell'eccesso di discrezionalità del *Revenue Office* nei confronti dei contribuenti.

*Lord May* nella famosa controversia *Niazi* considerò che proprio in virtù del legittimo affidamento procedurale, l'autorità pubblica doveva garantire inequivocabilmente la formalità della procedura, simbolo di garanzia per il cittadino, ma anche per la stessa pubblica amministrazione e che la piena applicazione del legittimo affidamento sostanziale sorge solo se vi è una specifica promessa da parte della P.A diretta ad un particolare individuo o gruppo, tanto da assicurare loro la giusta applicazione del diritto.

In relazione ai casi secondari di legittimo affidamento, *cd procedurali* *Lord May* considerava che per tale tipologia di affidamento, l'impatto con le autorità doveva essere il medesimo, ossia rivolto al rispetto dell'aspettativa che il contribuente aveva nel seguire quella specifica procedura.

Su questo aspetto il concetto del legittimo affidamento contrasta nettamente con quello continentale, in quanto si potrebbe per lo più parlare di affidamento legittimo del contribuente ad essere giudicato secondo precisi parametri di certezza del diritto, ottenendo una motivazione redazionale del provvedimento, piuttosto che semplici motivazioni sulla prassi.

In buona sostanza la prassi, e la procedura applicata devono essere le medesime per tutti i contribuenti, ma nella sostanza non è così, infatti i casi esaminati in questo capitolo, hanno condotto allo sviluppo della nozione della *substantive legitimate expectation*, che si è estesa proprio per l'esercizio *ultra vires* dei funzionari della HMRC, ossia di atti emessi in eccesso di potere che poi hanno permesso alle Corti di riesaminare i provvedimenti emessi da parte dell'Autorità finanziaria.

Nel caso *Niazi* la Corte per la prima volta distinse tra aspettative primarie di tipo sostanziale e secondarie di tipo procedurale, e non si comprende perché mai tali fattispecie debbano essere trattate in maniera differente dalla Giurisprudenza inglese, considerando che un ente pubblico può correttamente limitare la legittima aspettativa derivante da una procedura per ragioni di ordine pubblico o per mancanza di interesse dell'istante, o per motivi di illegittimità.

A queste devono certamente aggiungersi tutte quelle situazioni fondate sul mutamento della *policy* nelle quali si manifesta l'aspettativa tutelabile dal contribuente: in ultima analisi, le variazioni dell'indirizzo politico finanziario che si riferiscono alle modalità di perseguimento dell'interesse fiscale e le ipotesi in cui l'amministrazione prevede uno specifico assetto di interessi relativo al singolo caso già discusso dal contribuente.

Nel primo contesto si distinguerebbe l'ipotesi di affidamento fondata sulla convinzione che il soggetto pubblico continui a perseguire gli interessi pubblici secondo determinate scelte di *policy*, scelte che invece vengono successivamente modificate riverberandosi sulle decisioni concernenti i singoli.

Nella sostanza le decisioni dell'esecutivo molto spesso si riflettono sugli obiettivi posti dal *Revenue Office* e ciò con l'effetto di un cambiamento anche della politica di bilancio a cui il contribuente si trova spesso esposto.

Nel passato certamente l'amministrazione finanziaria mutava la propria prassi, spesso con conseguenze sfavorevoli per i contribuenti, senza concedere loro il tempo necessario per adeguarsi al cambiamento della nuova prassi, ma spesso ci sono casi di ripensamento dell'amministrazione sull'assetto degli interessi finanziari che caratterizzano i singoli casi, in conseguenza dei quali essa si discosta dalla decisione originariamente presa.

In tale ultima area, si possono inserire le ipotesi nelle quali l'amministrazione finanziaria può ritirare il provvedimento *cd revocation of decision* validamente emanato, concetto questo molto simile alla revoca del provvedimento previsto l'ordinamento italiano.

Nel diritto inglese non si è mai posta la questione della tutela dell'aspettativa nella conservazione degli effetti del provvedimento prodotto nei confronti di un contribuente, ma si riconosce la possibilità di tutelare tale affidamento attraverso la corresponsione di un indennizzo, e non attraverso la tecnica propria della *legitimate expectation*.

Il quadro dogmatico di tale aspetto posto dalla dottrina inglese a proposito delle *intra vires legitimate expectations* basate su mutamenti di *policy* e della loro tutela sembra potersi idealmente ripartire in due periodi il cui fondamento è da ravvisarsi nella nota sentenza del caso *Coughlan*<sup>151</sup> in cui la Corte sostenne come le ragioni del cambiamento di una *policy* fiscale potesse condurre a violazione del principio dell'affidamento.

Fino alla fine dei 90, infatti, il concetto di aspettativa legittima appariva fondato sui casi di violazione della *fairness* da parte della pubblica amministrazione che doveva esplicitare la propria attività in maniera equa e nel pieno rispetto delle garanzie del contribuente.

Le applicazioni che maggiormente limitavano il principio del legittimo affidamento da parte del *Revenue Office* riguardavano alcune condizioni: come l'illegittimità di tale applicazione per l'autorità pubblica qualora sussistano motivi, interessi pubblico che ne giustificano l'inapplicabilità;

Distinzione questa non sempre agevole da effettuarsi, soprattutto considerando le ragioni di interesse pubblico che devono giustificare l'inapplicabilità, e che hanno condotto le Corti inglesi a valutare l'applicazione al caso specifico.

Si incominciò così ad utilizzare il test di proporzionalità che doveva costituire una modalità metodologica necessaria per bilanciare gli interessi dello Stato, con quello dei contribuenti passando attraverso la limitazione della discrezionalità interpretativa degli uffici finanziari.

Infatti la giurisprudenza inglese per fare chiarezza su questo punto, considerò anche le ragioni della forza interpretativa dei funzionari del *Revenue Office* nell'ordinamento inglese che interveniva con forza nel rapporto del contribuente.

E' opportuno considerare come l'interpretazione della P.A. inglese debba essere vista

---

<sup>151</sup> R. v. Secretary of State for the Home Department ex p. Hargreaves [1997] 1 All ER 397;

<sup>152</sup> Il *Wednesbury* test è un principio noto all'interno della controversia *Wednesbury* in cui per la prima volta la giurisprudenza considerò che ogni decisione relativa alla valutazione degli interessi dei cittadini in cui fosse coinvolto il principio dell'affidamento deve essere oggetto di valutazione da parte del Giudice, il quale deve considerare tutti gli interessi in gioco seguendo il criterio di proporzionalità. Nel caso *R V Newham London Borough Council*, cd *Bibi case* fu suggerito che il ruolo della Corte, nel trattare un tema importante come quello dell'aspettativa legittima, fosse non dissimile da altri casi che chiamavano in causa la legittimità del comportamento dell'autorità finanziaria, anche con riferimento all'emissione di determinati provvedimenti lesivi dell'interesse legittimo del cittadino. In tale caso che verteva sulla promessa effettuata dal Comune di Londra nei confronti di un residente di assicurargli, la destinazione di un immobile ad uso di civile abitazione, promessa questa poi non mantenuta, che aveva comportato da parte del sig Bibi la richiesta giudiziale di dare luogo all'adempimento del *Council*.

con un approccio storico che giustifica la prevalenza dell'interpretazione normativa sulle norme stesse, considerando che se l'autorità pubblica rende una interpretazione in conflitto con una norma di legge<sup>27</sup> e qualora non sussista alcuna norma che imponga alla PA un determinato comportamento, tale interpretazione anche se fuorviante ed aver generato una certa aspettativa al contribuente, non potrà essere oggetto di tutela.<sup>28</sup>

In questo ambito, tuttavia, l'autorità pubblica può essere dispensata dal dare esecuzione alle legittime aspettative, solo se ciò sia imposto dalla legge come contrario ed in contrasto con il legittimo affidamento.<sup>29</sup>

Per quanto riguarda i limiti posti alle legittime aspettative procedurali, queste non troverebbero applicazione lì dove sussista una "ragione imperativa" tale da giustificare l'inapplicabilità, valutazione questa oggetto di grande dibattito giurisprudenziale e che ha trovato applicazione nel caso GCHQ.

In tale caso sussistevano specifiche considerazioni di "sicurezza nazionale" ed il governo aveva imposto al personale del GCHQ di non far parte di organizzazioni sindacali.

Tuttavia, la causa di giustificazione trovava il suo fondamento in ragioni della sicurezza nazionale. La giurisprudenza inglese ha sostenuto che, perché l'amministrazione possa comprimere la legittima aspettativa sostanziale, dovesse sussistere un sufficiente interesse pubblico che prevalesse tanto da essere idoneo a giustificare l'applicazione delle norme imperative delle ragioni di politica governativa, che giustificassero la prevalenza sul principio dell'affidamento.

Si delineano così due concetti del tutto nuovi che stabiliscono il limite del principio dell'affidamento nella necessità di perseguire il pubblico interesse generale, e la conseguente applicazione delle norme imperative, e questo fu una delle ragioni per la quale la giurisprudenza limitava l'applicazione del *cd Wednesbury test*<sup>152</sup>, proprio perché non garantiva la necessaria certezza del diritto applicabile a tutti i casi.

Le ragioni di tale approccio hanno condotto la dottrina a considerare che ogni volta che sussisteva un'eccessiva discrezionalità sia da parte della Pubblica Amministrazione che degli uffici Finanziari, questa doveva essere motivata da ragioni di ordine pubblico o

---

152 Il *Wednesbury test* è un principio noto all'interno della controversia *Wednesbury* in cui per la prima volta la giurisprudenza considerò che ogni decisione relativa alla valutazione degli interessi dei cittadini in cui fosse coinvolto il principio dell'affidamento deve essere oggetto di valutazione da parte del Giudice, il quale deve considerare tutti gli interessi in gioco seguendo il criterio di proporzionalità. Nel caso *R V Newham London Borough Council*, *cd Bibi case* fu suggerito che il ruolo della Corte, nel trattare un tema importante come quello dell'aspettativa legittima, fosse non dissimile da altri casi che chiamavano in causa la legittimità del comportamento dell'autorità finanziaria, anche con riferimento all'emissione di determinati provvedimenti lesivi dell'interesse legittimo del cittadino. In tale caso che verteva sulla promessa effettuata dal Comune di Londra nei confronti di un residente di assicurargli, la destinazione di un immobile ad uso di civile abitazione, promessa questa poi non mantenuta, che aveva comportato da parte del sig Bibi la richiesta giudiziale di dare luogo all'adempimento del *Council*.

anche da ragioni di ordine politico.

Motivazioni queste che sono ben presenti anche nel caso *Rashid V Secretary of State the Home department*,<sup>153</sup> ove si sostenne che la violazione della legittima aspettativa del cittadino all'applicazione delle promesse della pubblica amministrazione doveva seguire la procedura prevista dalla legge, la cui mancanza, pur in presenza di esimenti di ordine pubblico-politico non potevano essere seguite.

Anche nel caso *Unilever Plc*<sup>154</sup>, *Lord Simon Brown* sostenne che la lesione del principio dell'affidamento aveva origine proprio in quel comportamento antiggiuridico, immorale ed illogico da parte dell'autorità finanziaria, che conduceva all'eccesso di potere nei confronti del contribuente.

Le Corti inglesi così stabilirono il test della proporzionalità che doveva rispondere al requisito della sufficiente motivazione del provvedimento nel senso che:

- a) gli obiettivi posti dal provvedimento di diniego del provvedimento amministrativo al principio dell'affidamento dovevano essere sufficientemente importanti da giustificare la limitazione di diritti fondamentali;
- b) che il provvedimento impugnato dovesse essere sufficientemente motivato secondo gli obiettivi posti dall'autorità amministrativa, provvedimento che non poteva essere arbitrario o basato su inique valutazioni;
- c) il termine usato per limitare il diritto doveva essere più che necessario per la realizzazione degli obiettivi legittimi, tanto da giustificare il provvedimento.

Dagli anni 2000 in poi fecero ingresso questi concetti del tutto nuovi nella giurisprudenza, tanto da considerare come l'atto amministrativo che limitava l'interesse legittimo del singolo, doveva contenere in sé il principio di proporzionalità, particolarità questa che incominciò ad essere presente nella giurisprudenza successiva al caso *Nadarajad*, secondo la quale il principio del legittimo affidamento, costituito nel rispetto dei principi di uguaglianza procedurali e di buona amministrazione trovava il proprio fondamento, non più nell'assoluta discrezionalità amministrativa delle autorità finanziarie, ma nella convenzione dei diritti dell'uomo, e nell'aspettativa di ogni uomo al diritto del giusto processo, oltre che all'applicazione delle sanzioni solo lì ove fossero effettivamente stabilite dalla legge.

Questa nuova tendenza giurisprudenziale fece molto discutere proprio per gli effetti che produsse.

---

<sup>153</sup> R (*Rashid*) v *Secretary of State for the Home Department* [2005] EWCA Civ 744; Department, Court of Appeal - Administrative Court, October 22, 2004, [2004] EWHC 2465 (Admin) <http://high-court-justice.vlex.co.uk/vid/-52634176>.

<sup>154</sup> R V *Inland Revenue Commissioners ex a parte Unilever Plc* 194, ST1, 1023, 137;

Infatti sorse un acceso dibattito se il principio del legittimo affidamento dovesse essere inteso come manifestazione di uguaglianza e di buona amministrazione e potesse essere elevato a principio convenzionale, o se invece dovesse essere considerato solo un principio di ordine morale<sup>155</sup>.

Parte della giurisprudenza sottolineò, invece, come il rischio del principio del cd *test della proporzionalità*, avrebbe avuto in taluni casi l'effetto di applicare eccessivamente il principio dell'affidamento, tanto da limitare la discrezionalità dei funzionari amministrativi.

E' evidente dunque, che l'Amministrazione finanziaria nei propri provvedimenti impositivi ed interpretativi, deve in via prioritaria tutelare, anche in difetto di espresse previsioni normative, il contribuente in buona fede che non ponga in essere comportamenti pregiudizievoli nella propria sfera contributiva, principio questo seguito anche nell'ordinamento tedesco in cui il fondamento generale di legalità dell'azione amministrativa è integrato all'interno della sua struttura da principi che impongono all'Amministrazione il rispetto degli impegni assunti e delle informazioni fornite al contribuente.

In tale ottica ritengo che l'affidamento del contribuente in merito alle decisioni ed alle interpretazioni degli Uffici Finanziari inglesi non costituisca un'aspettativa, ma un interesse alla correttezza comportamentale dell'Amministrazione, rivolto ad un vicendevole scambio di informazioni che mai deve pregiudicare il contribuente attraverso l'eccessiva discrezionalità dell'HMRC.

Aspetto questo che certamente diverge dal concetto di legittimo affidamento previsto e disciplinato dall'art. 10 della legge 212 del 2000, ove il rapporto di collaborazione e buona fede tra contribuente e amministrazione finanziaria, deve essere sempre svolto nell'esercizio dei propri poteri in base al principio generale di buona fede, senza tradire quella situazione soggettiva di fiducia o molto più semplicemente di affidamento, ingenerata nei contribuenti con le sue determinazioni.

Ma la discrezionalità dei funzionari del Revenue Office certamente trova alcune importanti limitazioni che sono state messe in luce dopo il 2007, successivamente alla sentenza *Niazi*, e riguardavano la sussistenza di una lesione del principio dell'affidamento nei confronti del contribuente, qualora l'Amministrazione finanziaria

---

155 Devon County Council, ex parte Baker [1995] 1 All ER 173, 88-89R.v.Secretary of State for Education ( 1995) 1ELR; in [www.adminlaw.org.uk/.../Jonathan%20Moffet](http://www.adminlaw.org.uk/.../Jonathan%20Moffet);

avesse cambiato opinione su una determinata interpretazione normativa<sup>156</sup>.

L'approccio seguito dalla giurisprudenza inglese fu certamente di buon senso sostenendo che sebbene la PA avesse assolutamente la facoltà di cambiare interpretazione sia sulla norma che sulla prassi da attuale su una determinata fattispecie, questa non doveva comportare *tout court* alcun tipo di danno o di svantaggio per il contribuente, potendo gli Uffici finanziari stabilire un periodo di transizione temporale necessario prima di applicare una norma peggiorativa per il contribuente.

L'interpretazione della norma sostanziale e la discrezionalità dei funzionari finanziari ha nel Regno Unito origini storiche ben precise e regolate dagli *Statute* ossia dalla legge scritta e dai *bill of rights* tutt'ora vigenti.

La portata innovativa dei *Bill of Rights* era rivolta specificamente alla limitazione delle discrezionalità della corona nell'imposizione di tributi, non espressamente autorizzati dal Parlamento.

Ossia si comprese la necessità di una autorità legittimata a garantire che l'imposizione di una norma fiscale, fosse adottata direttamente dal Parlamento e non dal Re.

Le conseguenze storiche di tale assunto comportarono la nascita dell'attività interpretativa della norma da parte della giurisprudenza e della stessa Amministrazione finanziaria per stabilire ciò che fosse legittimo e ciò che non lo fosse, proprio in riferimento alle norme tributarie in grado di vincolare non solo il contribuente, ma anche l'Amministrazione finanziaria.

Parte della dottrina<sup>157</sup> sostenne come la forza interpretativa di una norma fosse una caratteristica propria del *rule of law*, ossia di quel principio di legalità, di supremazia della legge, e di non arbitrio del potere pubblico sul cittadino, ossia che la legge dovesse essere uguale per tutti sia pubblico che privato.

Quindi assoluta pariteticità nell'applicazione della legge tra soggetti privati e soggetti pubblici, doveva però essere mantenuta attraverso la supremazia dei *case laws*, espressa nella materia impositiva, che hanno avuto nei *rulings* e nei *clerance* regole e i principi

---

<sup>156</sup>È forse sorprendente che, quando i tribunali hanno esaminato la questione se un ente pubblico possa legittimamente limitare l'utilizzo del legittimo affidamento, vi sia stata un'effettiva incertezza sulle esatte modalità applicative. Il risultato è quello di un'attuale ed effettiva incertezza su come le Corti affronteranno la questione sul difficile rapporto tra contribuente ed ente impositore e se quest'ultimo possa legittimamente limitare per non dire spogliarsi dall'applicazione del legittimo affidamento sostanziale. Nell'attuale ricostruzione della giurisprudenza si è cercato di sottolineare di come parte della giurisprudenza riteneva indubbiamente a procedere verso la risoluzione di questa incertezza, attraverso l'applicazione di una giusta metodologia e ciò al fine di evitare decisioni differenziate in quanto la tutela del legittimo affidamento costituisce la radice del principio costituzionale dello Stato di diritto, che impone la regolarità, la prevedibilità e certezza nei rapporti del governo con i contribuenti. Tuttavia, se tali scopi devono essere raggiunti, sia per gli individui che per la PA devono essere in grado di prevedere non solo quando il legittimo affidamento può sorgere, ma anche quando può essere limitata la sua applicazione. Per determinare ciò è necessario sapere se e come la Giurisprudenza valuterà la limitazione che la pubblica amministrazione avrà in tale contesto a proposito del limitare l'applicazione del legittimo affidamento.

<sup>157</sup> Wad, *Administrative law* Oxford 2002 p 30 e ss



espressi dalle decisioni giudiziarie che, nei sistemi di *Common Law*, costituiscono vera ed effettiva fonte di diritto.

Le maggiori problematiche relative alla violazione del principio dell'affidamento, si manifestano nell'ambito dei *ruling* e sono relativi all'adozione dei principi interpretativi guida in materia fiscale<sup>158</sup>, come nel caso *Matrix Securities*, che ha consentito al *Revenue Office* di cambiare radicalmente opinione, infrangendo la correttezza e la buona fede che il contribuente aveva mostrato fino a quel momento, e ledendo il principio dell'affidamento.

Vi è da dire che questo caso rappresenta un'eccezione alla regola della buona fede e della correttezza della P.A., qui infatti non era tanto in discussione il corretto trattamento fiscale da riservare al ricorrente, quanto la circostanza che il *Revenue*, revocando il *Ruling*, avesse o meno agito così scorrettamente da configurare, un atto emanato in eccesso di potere e pertanto l'illegittimo censurabile attraverso il *Judicial review*.

Tali valutazioni sono state oggetto di approfondimento da parte della dottrina inglese attraverso l'esame dei procedimenti cd *ultra vires*, ossia posti in essere in eccesso di potere, che presuppongono in capo agli uffici finanziari sia la legittimazione a tenere un comportamento legittimo e corretto e sia ad adottare un atto non in contrasto con i principi dell'ordinamento giuridico.

La carenza di potere come anche l'iniquità di un intervento che configuri gli estremi dell'eccesso di potere, da parte del *Revenue*, possono condurre le Corti inglesi a censurare l'esercizio della discrezionalità dell'Amministrazione Finanziaria.

Quest'ultima può sempre esercitare i poteri discrezionali in diverse modalità, ad esempio vi è la possibilità che decida di applicare il tributo lì dove il contribuente abbia richiesto lo sgravio basandosi su un *ruling*, oppure può al contrario disapplicare una determinata norma, ma nel caso *Matrix Securities*, chi scrive non parlerebbe di discrezionalità manifesta del HSBC, quanto di mero errore posto in essere dal funzionario e quindi censurabile anche in sede civile attraverso la richiesta di risarcimento del danno.

Il *Revenue Office* ha facoltà di esercitare il potere discrezionale conferito dalla Corona in molteplici maniere, ad esempio può accordarsi con il contribuente accordandogli un determinato sgravio.

Discrezionalità che è stata limitata dalla dottrina inglese degli *ultra vires*, la quale ha

---

158 E' bene precisare che con il termine *administrative law* nel diritto inglese, non deve intendersi il diritto amministrativo quale quello conosciuto nei sistemi continentali, ma quella branca del diritto tipicamente costituzionale che si riferisce, quasi esclusivamente, ai meccanismi di controllo dell'attività della pubblica amministrazione.

provato a stabilire dei limiti al potere discrezionale stabilendo alcune modalità applicative<sup>159</sup> attraverso la *fairness e la resonableness* ed il *judicial review*, limitando per quanto possibile la discrezionalità degli uffici finanziari.

Nel Matrix case, si pone il conflitto tra l'esigenza di legalità e quella del giusto procedimento "*fairness*" volte a ricercare spazi di tutela per un eventuale affidamento generato dalla P.A. nei confronti del contribuente.

Oggi le Corti inglesi hanno una visione più paritetica nel rapporto tra le posizioni del contribuente, ed il rispetto dell'interesse pubblico e ciò grazie anche al nuovo ruolo che ha avuto la teoria del legittimo affidamento, attraverso la sindacabilità delle decisioni illegittime all'insegna del bilanciamento degli interessi.

Orbene, se da una parte tale teoria segna un punto a favore del contribuente, dall'altro chi scrive ritiene estremamente difficile per il giudice assumersi l'onere di valutare quando l'interesse fiscale del contribuente debba prevalere su quello pubblico, in quanto potrebbe profilarsi un difficile ripristino delle posizioni di legalità, tanto da fare presagire in caso di palese violazione della pubblica amministrazione una richiesta di risarcimento del danno, ma solo nei confronti del funzionario negligente, e non contro l'Amministrazione in quanto tale.

Il punto di maggiore criticità operato dalle Corti è dato spesso dalla tolleranza dei provvedimenti illegittimi emessi dalla PA, mantenuti in vita sostanzialmente per ragioni equitative.

Per quanto riguarda il problema dell'applicazione del legittimo affidamento alle circolari dell'amministrazione finanziaria inglese, questo ha trovato il suo ingresso in tutti quei casi in cui l'amministrazione finanziaria inglese abbia manifestamente violato la *fairness* attraverso condotte contrarie al dovere di correttezza ed imparzialità, manifestando nei confronti del contribuente un determinato comportamento e poi violandolo.

E' ovvio che la questione qui posta attiene al problema dell'interpretazione che l'HRMC è in grado di imporre al contribuente.

In teoria, tale potere è limitato nella misura in cui spetta all'Amministrazione espletare interpretazioni sostenibili alla luce della prassi interpretativa dei giudici del Regno Unito, in sostanza l'Amministrazione dovrebbe conformarsi all'interpretazione della giurisprudenza del Regno, ma non sempre è così.

---

159 L'esempio emblematico è stato il famoso caso di Roberts vs Hopwood (1925) Ac 578 a 595, ove per la prima volta sono stati fissate alcuni esempi ove fosse riscontrabile l'esercizio del potere discrezionale da parte della pubblica amministrazione finanziaria.

Oltre alla prassi interpretativa della norma dettata dalle Circolari e dai *Tax Bulletin* è necessario sottolineare anche la presenza delle cd *Extra Statutory Concessions* con cui vengono descritte situazioni in cui l'Amministrazione deliberatamente, non applicherà una determinata norma.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, l'uso di *Extra Statutory Concessions* ha lo scopo di risolvere casi nel loro complesso anomali, fattispecie non previste spesso dalla norma tributaria, per le quali una soluzione in applicazione della legge sarebbe difficile da attuarsi perchè implicherebbe tempi lunghi rispetto all'importanza della questione.

Nel caso *R. v. IRC ex parte MFK underwriting*<sup>160</sup> fu deciso che l'Amministrazione finanziaria poteva disattendere una sua risoluzione sostenendo che fosse erronea in diritto.

La conseguenza di tale principio certamente ha avuto delle ricadute a proposito della valutazione del principio di legalità, con l'ovvia necessità del contribuente di fare affidamento sul principio generato dall'ordinamento a proposito di quella determinata fattispecie rappresentata.

Pertanto, così come accade nella pubblicazione delle circolari,<sup>161</sup> la modificazione del parere espresso dal contribuente circa una teorica operazione commerciale, qualora venga modificata nella sua interezza, costituirebbe per l'amministrazione una violazione del principio di legalità e di rappresentanza.

Nel caso sopra prospettato le Corti inglesi introdussero, in maniera chiara, anche il principio di correttezza sottolineando la necessità da parte dell'Amministrazione di rapportarsi al contribuente.

Questo principio di portata generale già presente negli altri ordinamenti, ma sostanzialmente nuovo nel diritto tributario inglese, per la prima volta enucleò la convinzione che dovesse sussistere tra contribuente ed HMRC un principio di correttezza e di trasparenza finalizzato da parte di quest'ultimo a fornire tutti i particolari dell'operazione prospettata, lo stesso principio è stato sostenuto nel caso *Matrix Securities V IRC*, che costituisce un'importante decisione in merito al concetto

---

160 *R. v. IRC ex parte MFK underwriting*, nnotated *All England Law Reports* version at: [1990] 1 All ER 91, <http://www.uniset.ca/lloyddata/css/19901AER91.html>;

161 Nello specifico le risoluzione che avrà ad oggetto un determinato chiarimento richiesto dal contribuente avrà cura di indicare come accade in molti ordinamenti comunitari, la circolare di riferimento o le *concessions* interpretative applicabili al caso concreto.

E' opportuno sottolineare come la risoluzione secondo il diritto inglese sia vincolante per l'amministrazione finanziaria, ma a condizione che il contribuente soddisfi le condizioni richieste e le informazioni prodotte all'amministrazione finanziaria: ossia dovrà fornire in maniera assolutamente dettagliata le ragioni che hanno stabilito di dare luogo all'operazione richiesta. Dovrà descriverne le questioni più complesse dell'operazione commerciale che andrà ad intraprendere, dovrà descriverne il contenuto, indicando le norme applicabile e possibili risoluzioni o precedenti conosciuti o precedenti circolari e possibili *concessions* applicate.

del legittimo affidamento e buona fede tra contribuente e amministrazione finanziaria.

In tale ambito si ritiene che debba sussistere tra contribuente e Amministrazione finanziaria, un reale principio di correttezza, di trasparenza in ordine all'emissione del provvedimento di confronti del contribuente, e si ritiene utile affermare anche la necessità di stabilire un giusto rapporto tra norma ed interpretazione amministrativa, in quanto la discrezionalità interpretativa degli uffici finanziari deve essere esercitata entro i limiti posti dalla legge e nel pieno rispetto del parametro legislativo, che può essere sindacato solo dal giudice ed all'interno del concetto di ragionevolezza della decisione.

L'emissione di un provvedimento fiscale impugnato per eccesso di potere, deve essere valutato non solo con riferimento agli interessi della pubblica amministrazione, ma anche e principalmente alla *fairness* nei confronti del contribuente.

In buona sostanza, ogni interpretazione presa dal funzionario deve essere ragionevole, poichè in caso contrario questa può essere sempre annullata dal giudice.

La giurisprudenza, dunque, se da un lato riconosce la legittimità del sindacato sul contenuto discrezionale delle decisioni del *Revenue Office*, dall'altro però lo limita fortemente poichè lo ancora alla violazione dell'atto amministrativo come principio di esercizio del potere discrezionale: *l'amministrazione è cioè giunta una decisione così irragionevole che necessita di essere annullata secondo il test Wednebury.*

Stesso accade anche per *Extra Statutory Concessions*, il cui scopo è quello di risolvere casi particolarmente complessi per i quali risultasse obiettivamente complessa la previsione legislativa

Anche qui la questione riveste la massima importanza in quanto viene attribuito in capo alla HMRC, una importante potere discrezionale tanto da incorrere in interpretazione in violazione *ultra vires* e quindi dell'eccesso di potere o dell'errore nell'applicazione di una determinata normativa.

Anche in questo caso si è posto il problema di come fosse possibile superare l'eccesso di discrezionalità della pubblica amministrazione e di come il contribuente potesse essere tutelato avverso "interpretazioni discrezionali" attraverso il controllo giudiziario del *Judicial Review*.

*Il Judicial Review* è il controllo giurisdizionale esercitato dalla *Queen Bench Division* dell'*High Court* sulle decisioni delle *inferior Courts*, degli *special tribunals* e sugli atti della pubblica amministrazione, in tale caso si parla di *Judicial Review of Administrative action* – se non vi siano altri rimedi esperibili.

La giurisprudenza è giunta a delineare precise regole applicative, e lì dove si fossero

trovate delle violazioni del principio dell'affidamento da parte della pubblica amministrazione, questa doveva conformarsi alle regole della dottrina degli *ultra vires*. Ciò ha comportato che il contribuente qualora ravvisi la commissione di un errore da parte dell'Ufficio su una determinata interpretazione, può richiedere l'adozione di un nuovo *ruling*, contenente l'applicazione di quella normativa che ha indotto il contribuente in errore e ciò anche secondo la previsione normativa prevista dal HC vol. 61 e vol.426 resa della dichiarazione del Parlamento effettuato il 21 luglio 1978<sup>162</sup>, in cui deve sussistere la massima trasparenza nei rapporti tra contribuente e uffici finanziari.

Le conseguenze di tale assunto hanno comportato certamente la necessità di effettuare un controllo sull'interpretazione degli uffici finanziari per mezzo del *judicial review* il quale costituisce un mezzo processuale attraverso il quale si controlla la legittimità dell'azione amministrativa, attraverso l'annullamento dell'atto amministrativo.

Il *judicial review* rappresenta una forma di giurisdizione di controllo sugli atti della pubblica amministrazione, ove le questioni poste alla Corte sono sulla sua legittimità o illegittimità delle interpretazioni espletate in merito all'applicazione di una determinata norma.

Lo sviluppo della dottrina della legittimo affidamento oramai accettata unilateralmente dalla Pubblica Amministrazione, impone ad un organo pubblico di rispettare l'affidamento del contribuente, a condizione che la Pubblica Amministrazione gli abbia fatto generale una legittima aspettativa, sia attraverso l'emissione di un *clearances*, che un *statement of practice* successivamente non mantenuti<sup>163</sup>

Il contribuente qualora ne ravvisi una violazione ha facoltà di impugnare la decisione per eccesso di potere, incompetenza, violazione di legge ciò perché l'applicazione della legge da parte degli uffici finanziari deve essere effettuata in maniera corretta, come anche il procedimento logico attraverso il quale si giunge alla decisione stessa deve essere assolutamente in linea con i principi generali dell'ordinamento giuridico, tanto da non aver comportato da parte degli Uffici Finanziari, alcun tipo di *error in procedendo* nella determinazione della decisione.

La giurisprudenza inglese da sempre ha considerato che l'applicazione di *error in procedendo* nell'emissione di una sentenza costituisca *procedural impropriety*

---

162 HC vol. 61 vol. 426 "Qualora venga accertato che un ufficio del *Customs and Excise*, pur compiutamente informato dei fatti in questione, abbia fornito per iscritto un chiaro ed inequivoco *ruling* in materia di VAT, ovvero è appurato che, pur conoscendo i fatti, ha male istruito il contribuente a suo danno, i *Commissioners of Customs and Excise* potranno solamente compiere un accertamento fondato sull'erroneo *ruling*, dalla data in cui l'errore è stato portato all'attenzione del contribuente interessato.

163 Vedasi ad esempio il caso RUDOCK citato a nota 47.

comportando la mancata osservanza di principi fondamentali di *natural justice*, come ad esempio la mancanza di contraddittorio con il contribuente, o l'interesse che il giudice poteva avere in una determinata decisione, in sostanza, il non agire con giustizia ed imparzialità procedurale nei confronti dei soggetti che saranno sottoposti alla decisione, costituirebbe grave causa di annullamento del provvedimento.<sup>164</sup>

Per tale ragione si è ulteriormente affermata nel Regno Unito, la dottrina della legittimo affidamento che ha avuto nei provvedimenti degli Uffici Finanziari, uno sviluppo inatteso e differente rispetto a quello degli Stati continentali, estendendosi proprio a questo tipo di violazioni un concetto nuovo: quello della «giustizia ed imparzialità degli Uffici Finanziari nell'emissione di provvedimenti che riguardano i contribuenti».

*Lord Denning* affermò come il principio dell'affidamento non tanto quale principio rivolto al rispetto della buona amministrazione e buona fede del contribuente, ma come effettiva sindacabilità dell'operato legislativo da parte del cittadino, lì dove la pubblica amministrazione fosse ritornata sui propri passi, attraverso l'eccesso di potere.

In buona sostanza oggi il contribuente facendo riferimento al principio dell'affidamento ed alla violazione della norma, ha la possibilità di contrastare l'esercizio dei poteri da parte dell'Amministrazione Finanziaria nel pieno rispetto dei principi d'imparzialità e di giustizia, che possono costituire di ostacolo alla realizzazione di uno stato di diritto contemporaneo.

Negli ultimi anni si è, infatti, sempre più parlato di efficacia vincolante dei "rulings" come forma di positivizzazione delle norme ai casi concreti e ciò deve essere principalmente imputato al progressivo perfezionamento della teoria del legittimo affidamento.

Qualora gli organi dell'Amministrazione divulgino indicazioni, istruzioni o regole che affermino di voler osservare nello svolgimento della propria funzione, queste costituiscono soluzioni al caso specifico, ed appare ragionevole prevedere che i contribuenti si aspettino da parte dell'Amministrazione la loro concreta applicazione.

Non solo, ma lo sviluppo del principio del legittimo affidamento venne sempre più applicato nelle interpretazioni adottate dalla HMRC, quasi ad evitare qualsivoglia tipo di comportamento parziale nei confronti del contribuente tanto da creare un'aspettativa che poi non potrà essere mantenuta dalla p.a.

Altra questione degna di nota sulla quale si è ritenuto soffermarsi riguarda il limite

---

164 A questa categoria è necessario ulteriormente considerare anche i comportamenti omissivi della pubblica amministrazione come ad esempio il non agire secondo le regole procedurali formulate nella legge, come ad esempio nell'errato utilizzo di decisioni da parte della pubblica amministrazione nei *clearances e nei rulings* in generale.

dell'affidamento del contribuente quando sia emesso un *ruling* vincolante per legge.

Risulta chiaro dall'esame della giurisprudenza del *judicial review* che, la modifica da parte dell'Amministrazione finanziaria di un'interpretazione dichiarata in precedenza, possa risultare *unfairness* costituendo un *abuse of power*. Questo ragionamento è basato sullo sviluppo della dottrina della legittimo affidamento secondo la quale è *unfair*, per la pubblica Amministrazione, creare l'aspettativa che sarà seguita una certa linea d'azione e, in seguito, adottare una linea differente a danno del soggetto che abbia condotto i propri affari nella convinzione che l'Amministrazione mantenesse la posizione precedente.

E' stata affrontata anche una questione estremamente delicata relativa al rapporto sussistente tra il potere discrezionale degli uffici finanziari e la loro capacità di interpretazione della legge scritta.

Può accadere che se una norma fiscale previsionale risulti incompleta allora interviene il potere discrezionale degli uffici finanziari e “ l'interpretazione è resa dall'Ufficio Finanziario attraverso il proprio potere discrezionale” degli Uffici Finanziari ad interpretare i singoli casi e le singole richieste dei contribuenti con ovvio rischio da parte di questi ultimi di imbattersi in interpretazioni che possono confinare con la violazione di legge o l'eccesso di potere della Pubblica Amministrazione.

La giurisprudenza proprio al fine di contrastare ipotesi di eccesso di potere o di violazione di legge, ha suggerito alcune indicazioni agli uffici finanziari per evitare situazioni di frodi o elusioni fiscali, comportando alcune volte un eccesso di discrezionalità su quanto appalesato dal contribuente.

L'ampiezza di tali previsioni legislative e l'eccessiva discrezionalità degli Uffici Finanziari può costituire causa di una minor certezza del diritto e la procedura di *clearance* rappresenta un sistema rivolto a renderle più chiare e per proteggere i contribuenti dagli eccessi della PA.

Se il funzionario approva un'operazione presentata dal contribuente e quest'ultimo nel termine dei trenta giorni la esegue nelle modalità rappresentate nell'istanza, l'Amministrazione Finanziaria non può successivamente cambiare opinione e sostenere che, in fondo, vi erano condizioni o aspetti non conosciuti dall'Amministrazione e quindi rigettarla<sup>165</sup>, situazione questa che non si manifestò nel *Matrix Security case*.

Certamente tale procedura come del resto avviene anche in Italia, assegna all'Ufficio un

---

165 Vi è da considerare che normalmente gli uffici finanziari hanno facoltà entro trenta giorni dalla presentazione per esprimere le proprie ragioni, a meno che siano richieste al contribuente ulteriori informazioni, nel qual caso è concesso un ulteriore termine di 30 giorni per trattare il caso richiesto.

ampio potere discrezionale sull'interpretazione della norma, rendendolo effettivo responsabile della decisione sulla concessione o meno dell'agevolazione richiesta dal contribuente o di qualsiasi altra questione posta.

Ciò conduce certamente ad alcune riflessioni sul fatto che tale procedura possa attribuire alla HMRC eccessiva discrezionalità che potrebbe condurre, a causa delle ristrettezze di tempo, ad avere una maggiore incidenza sulla tutela del contribuente, anche perché i quesiti posti alla PA sono al di fuori di ogni reale controllo da parte della Giurisprudenza.

Certamente nel Regno Unito la possibilità che un determinato Ufficio Finanziario possa nell'ambito del proprio potere discrezionale, applicare al caso specifico una determinata agevolazione fiscale con riduzione dell'ammontare delle imposte, comporta da parte dei contribuenti la promozione di contenzioso rivolto sia a rimuovere la discrezionalità della PA ed allo stesso tempo a chiedere se del caso, l'affidamento su determinate decisioni già prese.

Il percorso fin qui seguito manifesta come il diritto tributario inglese abbia costruito le regole di tutela dell'affidamento del contribuente del tutto proprie, evidenziando altresì, la possibilità da parte della HMRC di ritornare sulle proprie decisioni.

L'Amministrazione finanziaria del resto ha il potere e dovere di perseguire l'interesse pubblico adeguandosi alle mutate esigenze del Parlamento che fondano le decisioni sul ruolo della legge e sul primato della corona.

L'affidamento del contribuente costituisce uno dei limiti al potere dell'amministrazione finanziaria di discostarsi dalle proprie precedenti decisioni, situazione questa che viene protetta anche attraverso il ricorso giurisdizionale.

Spesso il sistema del diritto inglese può dare l'impressione che l'affidamento non trovi tutela alcuna nell'ambito dell'attività tributaria sostanziale, in realtà non è così.

Le Corti inglesi hanno spesso utilizzato la tecnica del bilanciamento degli interessi, impiegando la protezione della tutela dell'affidamento per tutelare il contribuente, anche attraverso il riesame del provvedimento della HMRC, in osservanza di quel principio di *fairness*, che determina i rapporti tra il soggetto pubblico ed i contribuenti, nel comune rispetto procedimentale del contraddittorio.

In realtà, la fase procedimentale rimane in ombra, ed assume rilievo per il giurista, solo nel momento in cui si è compiuto l'esame procedimentale dell'atto amministrativo da cui è derivata l'eventuale eccesso di potere operata da funzionari del *Revenue office*.

L'aspettativa legittima del contribuente si configura come una situazione soggettiva del



contribuente ma, allo stesso tempo, identifica una tecnica giudiziale del *legitimate expectation*, attraverso la quale il giudice è chiamato a valutare se l'interesse pubblico al ritiro del provvedimento sia ragionevole e prevalente rispetto a quello del contribuente.

L'utilizzo dell'*estoppel* pur con tutti i limiti e le rigidità ascrivibili all'utilizzo di una tecnica privatistica, ha giocato un ruolo essenziale in relazione a tale tutela, così come la possibilità di ottenere forme di indennizzo e più recentemente e cautamente, la possibilità per il giudice di applicare la tecnica del bilanciamento propria delle aspettative legittime.

L'affidamento del contribuente ha giocato un ruolo importante nei confronti della stabilità alle decisioni dell'amministrazione finanziaria, ed ha progressivamente ampliato le sue prospettive di tutela nell'ordinamento inglese, grazie alla presenza di un principio fortemente radicato nell'ordinamento comunitario che, in ultima analisi, è parso compatibile con quella *fairness* che dovrebbe caratterizzare i rapporti tra contribuente e l'amministrazione.

---

## CAPITOLO 3

### IL LEGITTIMO AFFIDAMENTO NEL DIRITTO TRIBUTARIO INGLESE ED ITALIANO: VALUTAZIONI COMPARATE

#### 3.1. La necessità di una indagine comparata tra il sistema inglese ed italiano e gli influssi del diritto comunitario, la definizione del principio dell'affidamento secondo il diritto tributario inglese e secondo il diritto tributario italiano

La comparazione giuridica, come è noto, consiste in una operazione di confronto, delle differenze tra sistemi giuridici su un istituto o su un complesso di istituti che di questi sistemi fanno parte.

Questo studio è nato dalla curiosità di verificare se la tutela dell'affidamento, si presenti con le stesse modalità nell'ordinamento di *common law* e in quello di *civil law*, e quali erano le caratteristiche confrontabili con i modelli a tutela del contribuente.

E' bene dire come, a differenza del nostro sistema, in cui la dottrina del legittimo affidamento è stata codificata a livello di principio nell'art.10 dello Statuto del contribuente, nel diritto inglese non vi sia nulla di tutto questo, anche se il principio del *legitimate expectation* è stato invocato spesso per circoscrivere la portata del principio della retroattività della legge tributaria.

La dottrina dominante<sup>166</sup> a proposito del problema della retroattività dell'interpretazione della norma e dell'eventuale valenza lesiva dell'aspettativa legittima del contribuente, ha collocato il problema all'interno della *cd apparente di retroattività* che una norma potrebbe avere in un determinato contesto.

Secondo questa dottrina, *the apparent retroactivity can arise in relation to measures, whether or individual o general, which change previous measures or representation with effect for events that have already occurred, but which have not yet been wholly concluded, or with effect for some transaction which is in the process of completion.*

Nella sostanza il concetto di retroattività apparente non solo risulta essere diverso da quello del nostro ordinamento, ma in questo contesto sembra quasi avere anche una valenza differente come se si trattasse di una aspettativa qualificata, quasi che l'aspettativa del contribuente fosse delusa dall'Amministrazione e quindi oggetto di una specifica tutela.

Nel diritto inglese benchè non sia ammissibile la retroattività della legge, viene fatta una distinzione tra la retroattività propria, ove vi sia una disposizione di legge che stabilisca

---

<sup>166</sup> P. Graig, *Administrative Law* London 2003;

un regime diverso da quello precedentemente in vigore applicabile, ad ipotesi il cui esito procedimentale è concluso, e di retroattività impropria per indicare i casi in cui vi sia una retroattività applicabile a procedimenti ancora in corso e dunque a situazioni non ancora compiutamente realizzate.

Come si avrà modo di esaminare nei prossimi capitoli, l'ordinamento italiano protegge ampiamente l'affidamento riposto nelle norme vigenti, escludendo se non in casi particolari, la retroattività delle stesse, mentre è consentito che l'affidamento possa rimanere senza tutela di fronte ai provvedimenti amministrativi.

Allo stesso modo deve essere segnalato come la legge n. 241 del 1990 e succ. mod. abbia introdotto per ragioni di pubblico interesse, la possibilità per l'amministrazione di ritirare, revocare o annullare la concessione di un provvedimento, se ciò risulti *opportuno e legittimo*.

Ma quali sono le ragioni di una simile antinomia?

Sicuramente nei due ordinamenti è presente un concetto di principio di legalità che poggia su una visione diversa rispetto a quella continentale<sup>167</sup> dovuta sicuramente ad un differente percorso storico evolutivo.

Come è noto, l'ordinamento inglese si fonda sulla centralità della *rule of law* e della corrispondente sovranità del Parlamento da un lato, e dall'altro dalla presenza di un giudice unico all'interno delle corti di *Common law*.

Un giudice, insomma, al di sopra delle parti pubbliche e private, in grado di giudicare e di valutare le violazioni di legge provenienti da qualunque soggetto.

La conseguenza di tale visione dualistica ha certamente assegnato un particolare ruolo al potere legislativo "*Acts of Parliament*", che costituisce la fonte normativa sostanziale e formale più elevata del Regno Unito, perchè contrapposto al potere giurisdizionale, togliendo, ogni effettiva visibilità al potere dell'Amministrazione dell'apparato dello stato, privandolo di quella dimensione costituzionale propria dei Paesi di *civil law*.

Una simile visione dualistica ha impedito per molto tempo anche la creazione del potere amministrativo inteso come quel potere proprio di organizzazione dello stato che si estrinseca attraverso regole che si sviluppano nella vita sociale<sup>168</sup>.

Ciò ha comportato due corollari evidenti: in primo luogo, il giudice ha assunto nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria un atteggiamento piuttosto cauto e limitato al sindacato sul rispetto della legge, lasciando così ampio spazio all'espansione della

<sup>167</sup> Il principio di legalità tributaria nel diritto inglese rispetto a quello continentale presenta alcuni limiti importanti ad esempio il potere esecutivo è limitato nell'istituzione di nuove imposte, e nell'applicazione di imposte non riconducibili alla previsione di legge.

<sup>168</sup> P. Chirulli, *Attività Amministrativa e sindacato giurisdizionale in Gran Bretagna*, Torino 1996.

discrezionalità, in secondo luogo proprio per la mancanza di regole applicative, il giudice ha utilizzato nei conflitti tra privato ed Amministrazione Finanziaria strumenti propri del diritto privato, anche perché storicamente le funzioni di tipo giurisdizionale sono qualificate come emanazione del potere del sovrano, ossia un potere un tempo attribuito al sovrano e ad oggi esercitato dai Tribunali per suo conto.

Questo ha comportato fino a tempi abbastanza recenti una certa difficoltà da parte delle Corti nell'accogliere i ricorsi dei contribuenti verso l'Amministrazione Finanziaria, in quanto quest'ultima costituisce l'emanazione del potere della corona delegato alle Corti. E' infatti il Parlamento che controlla il Governo in modo diretto, ed è proprio attraverso questa presenza che determina precisi limiti normativi rivolti a regolare l'attività amministrativa dello Stato.

La legge è nella realtà vincolata all'agire del Parlamento tanto è vero che la Pubblica Amministrazione risulta essere piuttosto un organo da lui delegato alle funzioni di gestione della cosa pubblica.

Questo comporta a mio modo di vedere il conferimento di ampia discrezionalità, caratteristica che appare essere diametralmente differente rispetto ai Paesi di *Civil law* ove la P.A. è rigorosamente vincolata al primato della legge.

Il principio di legalità nel diritto inglese deve essere inteso in senso formale perché consiste nella attribuzione di funzioni e competenze all'apparato amministrativo delegate dal Parlamento, che non ha vincoli nella legge, infatti solo quest'ultimo conferisce alle autorità amministrative attraverso la propria legittimazione una ampia discrezionalità, che non ha vincoli materiali nello *statute of law*.

Con l'affermazione del *judicial review*, si è affermato il principio dell'affidamento del contribuente, ed in tale contesto il principio di legalità assume un significato diverso rispetto a quello conosciuto nel diritto continentale, in quanto viene conferito al giudice amministrativo una funzione di guida per le amministrazioni pubbliche manifestate all'interno della sentenza.

Nel diritto amministrativo inglese non vi è una precisa distinzione come nel diritto continentale, tra i regolamenti e la normativa di fonte secondaria delegata dalla legge, rispetto ai provvedimenti invece rivolti verso i singoli.

Anzi è bene precisare che, mentre nel nostro ordinamento ed in quelli di *civil law*, il concetto di provvedimento amministrativo è rappresentato da un atto avente una struttura formale ben precisa, che incorpora le caratteristiche proprie dell'atto come il suo perfezionamento, la sua efficacia, la sua invalidità, invece nel sistema inglese ed in

quelli di *common law* tale concetto è del tutto privo delle formalità anzidette non mancando la distinzione tra diritto soggettivo ed interessi legittimi al quale si fa ricorso nel diritto italiano per la determinazione della giurisdizione

Nell'ordinamento britannico pur essendo presente il concetto di "decisione formale" dell'Amministrazione, quest'ultima concorre ai fini della creazione dell'affidamento anche con semplici dichiarazioni non formalizzate o scritte purchè dotate di una certa ufficialità, conseguentemente il termine *decision* utilizzato dall'Amministrazione fiscale inglese non sempre corrisponde al termine di provvedimento amministrativo applicabile in ambito tributario.

Tali principi sono affermati dalla High Court nell'ambito del *judicial review* e sono alla base del controllo operato dalle amministrazioni centrali sulla attività delle autorità amministrative locali.

La High Court riconosce l'obbligo di correttezza procedimentale nell'esercizio dei pubblici poteri, ciò comporta che gli uffici finanziari non possono eccedere e non possono abusare del potere conferito dalla legge, anzi è sempre necessario che agiscano secondo buona fede e nel pieno rispetto della tutela dei contribuenti.

Nel diritto pubblico inglese l'abuso di potere ha come conseguenza l'invalidità del provvedimento amministrativo, ma solo lì dove sussistono atti eccessivamente discrezionali da parte dell'autorità amministrativa e solo qualora vengano violati principi riconosciuti come fondamentali, come la certezza del diritto ed il diritto alla tutela giurisdizionale.

Attraverso il *Judicial Review* si è sviluppata una giurisprudenza che ha evidenziato la affermazione di questi principi all'interno del *common law*, che ha riconosciuto delle importanti prerogative ai privati nel rapporto con le istituzioni pubbliche che da sempre hanno avuto una grandissima discrezionalità nell'amministrare la cosa pubblica.

Ma per quale ragione si determina una così ampia discrezionalità dei funzionari all'interno degli atti amministrativi del diritto inglese, e soprattutto cosa accade qualora questi pongano in essere una decisione senza il necessario potere legittimante?

Secondo la dottrina dominante<sup>169</sup> la questione deve essere valutata sulla base della dottrina degli *ultra vires*, secondo la quale la decisione posta in essere da funzionari privi di potere, viene ad essere considerata *void*.

Nel senso che l'interpretazione assunta dai funzionari deve essere conforme alla norma sostanziale e formale attribuita dal Parlamento oltre che ai principi giuridici emanati

---

<sup>169</sup> H.W.R. Wade, C.F. Forsyth, *Administrative Law* 9<sup>th</sup> ed. Oxford 2004 p. 314;  
Pag. 124 a 377

dalla giurisprudenza delle Corti inglesi.

Tale concetto non ha delle precise corrispondenze al nostro ordinamento, anche se presenta qualche assonanza con quello dell'annullabilità dell'atto.

Qualora un contribuente intenda impugnare per *voidness* un atto emesso da un funzionario dell'Amministrazione finanziaria privo del necessario potere, ha l'onere di impugnarla secondo le specifiche procedure previste con la conseguenza che la decisione sarà dichiarata *void* con effetto retroattivo.

Occorre, inoltre, considerare che l'incompetenza del funzionario che ha emesso un determinato atto nei confronti del contribuente è sempre legata alla delegabilità del potere decisionale.

In altri termini la competenza è attribuita dalla legge ad una determinata autorità, e ciò ha come conseguenza che il funzionario inglese non ha quella particolare rapporto organico proprio del nostro ordinamento, che lega direttamente il funzionario dell'organo alla persona giuridica pubblica.

Infatti, la delegabilità delle funzioni di un dirigente del *Revenue office* non sempre è prevista esplicitamente dalla legge, è normalmente considerata un'organizzazione funzionale all'interno dell'ufficio.

Come è facile intuire questo *modus operandi* conduce ad una serie di problematiche connesse alla conformità alla legge delle deleghe che riguardano i funzionari, che spesso possono risultare privi del necessario potere, risultando così *ultra vires*.

Il contribuente inglese non sempre è a conoscenza della legittimazione di un determinato funzionario, con la conseguenza che si possono creare rilevanti situazioni di affidamento cui le Corti inglesi negli ultimi anni hanno riconosciuto piena tutela.

In definitiva è abbastanza agevole valutare come il provvedimento dell'Amministrazione finanziaria, o forse è più agevole parlare di decisione del singolo atto emanato dall'Autorità finanziaria che ne abbia il potere, ma che abbia commesso errore di fatto, sia considerato *ultra vires* e possa condurre alla revoca del provvedimento.

Le attuali premesse comparative senza dubbio costituiscono una delle maggiori difficoltà di analisi proprio per le differenti caratteristiche dei due ordinamenti e delle differenti basi normative.

Un secondo momento importante nella affermazione dei principi di carattere generale che regolano l'esercizio della funzione amministrativa, accanto al procedimento giudiziale del *judicial review*, è l'introduzione nel 1998 della *Convenzione Europea per*

*i diritti dell'uomo con l'Human Rights Act 1998.*

Prima di tale data, le Corti inglesi non applicavano la Convenzione, nonostante la stessa fosse già in vigore dagli anni '60, con la conseguenza che lì dove il contribuente fosse stato titolare di una violazione di situazioni affidanti di interesse tributario o di lesione della buona fede, era necessario impugnare il provvedimento direttamente alla Corte Europea dei diritti dell'uomo per ottenere la tutela garantita dalla Convenzione.

Solo con l'emanazione della Human Right Act 1998, che ha ratificato la Convenzione dei diritti dell'uomo da parte del Parlamento della Corona, i principi qui posti hanno trovato diretta applicazione nell'ordinamento del Regno Unito<sup>170</sup>.

Dal 1998 tutte le controversie aventi ad oggetto l'impugnazione di atti amministrativi per *judicial review* per contrasto con i principi tutelati dalla Convenzione applicabili in ambito tributario sono valutati dalla giurisprudenza come vizi di legittimità e non di *abuse of power*.

Questa nuova posizione è dovuta alla applicazione della sezione n. 6 dell'*Human Rights Act 1998*, che dispone: "*It is unlawful for a public authority to act in a way which is incompatible with a Convention right*".

Nel senso che la valutazione posta dalla Corte Europea ha preso in considerazione tutte quelle controversie che abbiano reso il privato titolare di un interesse sostanziale tutelabile ex art.1 del protocollo 1, inviando anche quelle situazioni in cui la legittima aspettativa abbia dato luogo al sorgere di situazioni affidanti<sup>171</sup> che trovano poi conferma nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea proclamata il 27 dicembre 2007.

Con l'emanazione della *Human Right Act 1998* almeno in via di principio, la tutela dell'affidamento ha avuto un impatto diverso nella tutela del contribuente rispetto a quanto accadeva qualche tempo fa, quando invece riceveva tutela solo con l'utilizzo dell'*estoppel*, strumento che nasce all'interno del diritto privato e del *judicial review*<sup>172</sup>.

---

<sup>170</sup> La section n. 3 dell'*Human Rights Act* dispone: "So far as it is possible to do so, primary legislation ... must be read and given effect in a way which is compatible with the Convention rights"<sup>123</sup>. E' disposto che le Corti devono interpretare la legge in conformità ai principi riconosciuti dalla Convenzione. Ove ciò non fosse possibile, ossia in presenza di una discrasia tra Convenzione e legge nazionale, le Corti fanno una declaration of incompatibility, ossia una dichiarazione di incompatibilità, e la questione è devoluta al Parlamento che decide se mantenere la norma nazionale, in contrasto con i principi della Convenzione, modificarla oppure abrogarla.

La dichiarazione di incompatibilità non produce la abrogazione della legge, né la sua disapplicazione da parte delle Corti. Jonathan Moffet in un saggio ha espresso che: in some cases, of course, the fact that a human right is in play will afford greater protection than that which would be accorded to a legitimate expectation by domestic law alone. For example, where a legitimate expectation does constitute a possession for the purposes of article 1 of the First Protocol to the Convention, the interpretative obligation imposed by s 3 of the Human Rights Act 1998 may make it less likely that a claimant will come up against the obstacle of a public authority being prevented by statute from giving effect to it.

<sup>171</sup> Corte Europea 7 giugno 2012, Centro Europa 7 srl e altri contro Italia, ricorso n.38433/09;

E' chiaro che il principio dell'affidamento non è figlio della convenzione, e solo a partire dagli ultimi decenni, la giurisprudenza inglese ha incominciato a mostrare una certa attenzione alle aspettative che il cittadino nutre nei confronti delle decisioni amministrative a lui favorevoli, derivanti proprio dal ruolo che la *rule of law* ha avuto a tutela di quelle aspettative proprie del contribuente.

Certamente, il ruolo che il principio del legittimo affidamento offre nel modello continentale risulta essere differente proprio perché il modello inglese ha creato un principio che si modula secondo differenti fasi prospettive della tutela del contribuente, attraverso interpretazioni normative ad esempio:

- a) qualora si discosti da precedenti decisioni di politica generale;
- b) o si discosti da precedenti decisioni individuali.

Uno dei punti interessanti sui quali è necessaria una certa riflessione è che nel nostro ordinamento fatta eccezione per quello tedesco, la tutela nei confronti di mutamenti di politica generale che comportino effetti sfavorevoli per il contribuente è pressoché sconosciuta, mentre oggi il contribuente nel diritto inglese in questa specifica fattispecie trova maggiore tutela proprio nell'ambito della revoca di provvedimenti a lui sfavorevoli, cosa questa sconosciuta fino a qualche anno fa.

Al contrario nell'ordinamento italiano il Principio del legittimo affidamento, quando riferito ai rapporti fra autorità amministrativa e contribuente, costituisce il criterio regolativo del confronto fra due esigenze di fondo: quella di garantire la certezza delle regole, attraverso il principio di legalità in via generale ed astratta, e quella di tutelare il contribuente attraverso un equo trattamento nella fattispecie concreta, e riguarda quindi un tratto essenziale del modo di manifestarsi del Potere e del rapporto fra autorità e libertà nei diversi Paesi europei e nella stessa Unione europea.

### **3.2 Profili comparatistici della tutela del contribuente attraverso il principio dell'affidamento: la tutela espletata dall'estoppel**

La tutela dell'affidamento del contribuente nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria a differenza di quanto previsto nell'ordinamento italiano non ha il proprio riconoscimento nello Statuto del contribuente, ma direttamente nella *rule of law*<sup>173</sup> ossia nel principio di legalità .

*The rule of law* nel diritto inglese deve essere considerata come l'esigenza di offrire certezza ai rapporti giuridici e garantire il controllo dell'esercizio del potere

---

<sup>173</sup> S. Schonberg, *Legitimate Expectation in Administrative Law* pag. 15 Oxford 2000;  
Pag. 127 a 377



discrezionale della P.A..

In buona sostanza, il contribuente inglese deve poter contare sulla stabilità delle interpretazioni applicative che provengono dall'Amministrazione, ma allo stesso tempo tale esigenza si scontra con la necessità di *flexibility* propria di ogni Amministrazione alla quale deve essere consentito di adattare la propria attività alle circostanze del momento e dunque anche la possibilità di discostarsi da decisioni consolidate o da prassi già seguite<sup>174</sup>.

Fino a dieci anni fa, le Corti inglesi hanno sempre ritenuto che l'Amministrazione dello Stato potesse esplicitare le proprie funzioni in maniera assolutamente discrezionale, e ciò con grande indifferenza per le situazioni affidanti maturate dal contribuente, perchè titolare del *power and duties* e dell'obbligo di esercitare il potere nell'interesse pubblico.

La giurisprudenza per lungo tempo ha sostenuto che questo tipo di situazione non potesse dare luogo a condizioni affidanti.

Oggi questo principio è stato mitigato dalla stessa giurisprudenza che ha abbracciato *in toto* la dottrina dell'*estoppel*, secondo la quale le dichiarazioni o le rappresentazioni rese da un soggetto pubblico nei confronti del contribuente lo vincolano perché creano affidamento nella verità che esse rappresentano.

Nel caso *Robertson*,<sup>175</sup> Lord Denning affermò che: *in primo luogo quando l'amministrazione decidesse favorevolmente nei confronti della richiesta del privato e questi avesse agito in conseguenza di tale dichiarazione, l'amministrazione non possa più discostarsi da quanto deciso, e che comunque l'affidamento sorto in base alle dichiarazioni del funzionario incompetente dovesse trovare comunque tutela.*

Nelle parole di un altro autore<sup>176</sup> si evince come quello del funzionario incompetente costituisse realmente un problema nell'applicazione dell'*estoppel*, tanto da dare luogo a situazioni affidanti, *"Convenience and necessity often demand that a public authority should work through committees, executive officers and other such agencies"*

Una delle difficoltà più evidenti che si sono manifestate nell'utilizzo di questo rimedio è che questo si poneva in contrasto proprio con la teoria dell'*ultra vires*, in quanto la decisione presa dal funzionario dell'Amministrazione privo dei necessari poteri è stata sempre considerata nulla, ed a fronte di ciò nessun affidamento avrebbe potuto essere tutelato, neanche tramite *l'estoppel*.

---

<sup>174</sup> M.Andenas, *English Public law and the Common law of Europe* Londra 1997 pag. 45;

<sup>175</sup> *Robertson vs Minister of Pension* 1 KB 227;

<sup>176</sup> H.W.R. Wade, C.F. Forsyth, *Administrative Law* 9<sup>th</sup> ed. Oxford 2004 p. 316;

Nel tempo però questa teoria è stata abbandonata e la giurisprudenza<sup>177</sup> accolse la tesi di *Lord Denning* che nel *leading case* “*Lever Finance*” e sostenne come la decisione proveniente da un funzionario privo della necessaria competenza e legittimazione sarebbe stata in grado di vincolare l’Amministrazione e pertanto fondare una tutela dell’affidamento nei confronti del contribuente attraverso *l’estoppel*.

Successivamente, il rimedio dell’*estoppel* si è assestato su presupposti differenti, ossia qualora una determinata decisione fosse stata effettuata da un funzionario munito dei necessari poteri, ma quest’ultimo non avesse rispettato gli adempimenti procedurali previsti per legge, il contribuente avrebbe potuto impugnarla ottenendo da parte dell’Amministrazione il ritiro del provvedimento viziato<sup>178</sup>.

Questo ha comportato lo sviluppo all’interno del diritto inglese di diverse forme di tutela del legittimo affidamento che il singolo contribuente può richiedere all’Amministrazione, e ciò a seconda che la decisione di quest’ultima derivi da un provvedimento *ultra vires o intra vires*, ossia per violazione di legge, o per eccesso di potere.

Quanto detto finora pone da un punto di vista comparatistico una serie di questioni: in primo luogo il concetto di tutela dell’affidamento presente nell’ordinamento inglese non corrisponde al concetto di legittimo affidamento continentale ed in particolare presente nel diritto italiano, perché questo non è che uno dei modelli o tipi di affidamento che sorge nei confronti dell’Amministrazione.

A riprova di tale circostanza, si deve considerare come il *Revenue Office*, qualora in sede di accertamento debba contestare al contribuente una maggiore imposta, dovrà osservare le giuste procedure previste dalla *Finance Act*, la cui mancanza determina l’invalidità del procedimento.

Ma ciò si scontra con il disallineamento di un sistema che non ha delle regole amministrative ben precise.

Infatti all’interno dell’ordinamento tributario inglese non sono presenti, come nell’ordinamento italiano, principi generali codificati che regolano l’attività della Amministrazione Finanziaria, né sono previsti criteri normativi che dispongono in che modalità deve essere effettuato un accertamento e la conseguente regolamentazione di tale procedura.

Nella legge è fissata la disciplina sostanziale delle imposte e sono conferiti i poteri alla

---

<sup>177</sup> *Lever Finance Ltd vs Westminster London Borough Council* 1971, 1, QB 222

Amministrazione Finanziaria per l'esercizio della propria attività istituzionale.

Come è già stato ribadito nel primo capitolo la normazione tributaria in materia di imposte è espressione del principio di sovranità del Parlamento, il quale costituisce l'unico organo dello Stato deputato a determinare le tasse ed i tributi ai contribuenti<sup>179</sup>.

Dal punto di vista organizzativo, la materia tributaria è delegata dal Parlamento al *Revenue Office*, secondo delle regole basate soprattutto sulla prassi, ed in questo modo, nel settore tributario, permangono prerogative di discrezionalità tipiche dell'amministrazione nella gestione dell'attività di accertamento e di riscossione.

Tale assunto è dimostrato dall'art.1 del *Taxes Management Act, del 1970*<sup>180</sup> che disciplina le competenze dell'Amministrazione finanziaria nel settore delle imposte dirette, e che indica solo genericamente come i *Commissioners* siano gli unici ed effettivi responsabili per il recupero del tributo.

Ciò conduce a due conseguenze importanti: la prima una enorme discrezionalità dei funzionari dell'Amministrazione Finanziaria inglese anche nel definire attraverso i *tax agreement*, accordi privatistici tra l'Ufficio ed il contribuente sulla maggiore imposta accertata, la seconda la mancanza della necessaria rappresentanza organica che lega il funzionario all'amministrazione, attraverso quella delega di funzioni che attribuisce al dirigente la potestà di vincolare l'Amministrazione Finanziaria alle decisioni prese.

Per comprendere allora le ragioni dello sviluppo della dottrina del legittimo affidamento inglese è necessario considerare anche lo sviluppo che il principio dell'affidamento ha avuto anche al proprio interno degli uffici finanziari di garantire la legalità<sup>181</sup>.

In sede di giurisdizione delle imposte viene fatta una distinzione importante sulla competenza, infatti gli atti aventi ad oggetto le impugnazioni delle imposte dirette sono distinti sulla base della competenze per materia e per giurisdizione.

Il sistema giudiziario britannico si riparte su tre diversi ordinamenti Inghilterra e Galles, Scozia ed Irlanda del Nord, va distinta l'imposizione diretta, il cui contenzioso è preliminarmente affidato a *General Commissioners* (che si avvalgono della propria scienza personale con un approccio assolutamente pratico ed informale al problema e

---

<sup>179</sup> J. David Oliver, *Armonizzazione fiscale, modelli comunitari e autonomia del potere degli Stati membri. Il ruolo dei principi del diritto tributario nel sistema tributario del Regno Unito*, in Convegno di Studio Le ragioni del diritto tributario in Europa, Bologna 26-27 settembre 2003; D. Southern, *L'esigenza di sistema tra codificazione e principi*, in Convegno di Studio Le ragioni del diritto tributario in Europa, Bologna 26-27 settembre 2003. In Riv. Fin.Fin. 2004.

Art. 1 *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs shall be responsible for the collection and management of (a) income tax, (b) corporation tax and (c) capital gain tax.*”

<sup>181</sup> Infatti fino al 2005 l'attività di amministrazione finanziaria era attribuita in modo distinto a due enti: *Inland Revenue* e *HM, Customs and Excise Departments*, rispettivamente per i settori delle imposte dirette, ed indirette, con attribuzione di leggi, e di distinti atti normativi a ciascun ufficio, oggi è intervenuta unificazione nel *HM Revenue & Customs*.

poteri discrezionali anche di *reformatio in peius*) e - ove siano da affrontare questioni di particolare complessità tecnico-giuridica, gli Special Commissioners (che operano in via concorrente con i primi ed - in taluni casi - con competenza esclusiva).

Essi giudicano in *Panels* (Collegi) di regola costituiti da *barristers o solicitors* con comprovata esperienza nella difesa dei contribuenti o dell'Amministrazione.

Nell'imposizione indiretta - invece - la funzione giurisdizionale in tema di IVA è affidato ai «V.A.T. Tribunals» istituiti nelle più importanti città del Regno Unito.

Avverso le decisioni di questi organismi è possibile proporre gravame<sup>182</sup>.

A ben vedere considerando la tipologia del sistema fiscale inglese rispetto al nostro, verrebbe da chiedersi se questo approccio sia produttivo di contenzioso a seguito di una minore forma di tutela del contribuente.

In verità, l'intero sistema normativo fiscale contiene innovative soluzioni deflattive del contenzioso, sia attraverso l'utilizzo dell'autotutela che attraverso forme di mediazione fiscale completamente diverse dal funzionamento e dal significato presente nel nostro ordinamento<sup>183</sup>. Inoltre deve essere aggiunto come la legge Finanziaria (Finance Act) annualmente provveda a disciplinare e regolamentare tali materie, così come avviene nel nostro ordinamento relativamente ad ogni aspetto processuale o sostanziale in materia tributaria, stabilendo anche tutti quelle situazioni affidanti di cui possono beneficiare i contribuenti, le cui indicazioni sono spesso contenute nel prospetto informativo delle istruzioni delle singole dichiarazioni dei redditi.

---

<sup>182</sup> Dal punto di vista giurisdizionale l'*High Court of Justice* esercita il *judicial control avverso tale decisione è possibile rivolgersi alla Court of Appeal* e dopo alla *House of Lords*.

La mediazione tributaria obbligatoria nell'ordinamento italiano è stata introdotta dall'art. 39, c.9, del decreto-legge n.98 del 2011 che ha inserito l'art. 17-*bis* nel decreto legislativo n. 546 del 1992.

Si tratta di uno strumento deflattivo del contenzioso tributario per prevenire ed evitare le controversie che possono essere risolte senza ricorrere al giudice, tenendo conto degli orientamenti della giurisprudenza e quindi dell'esito ragionevolmente pronosticabile del giudizio. La mediazione tributaria può essere applicata solo per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, relative a tutti gli atti impugnabili, individuati dall'art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992, emessi esclusivamente dall'Agenzia delle Entrate e notificati a partire dal 1° aprile 2012. La mediazione può riguardare le controversie relative a avviso di accertamento, avviso di liquidazione, provvedimento che irroga le sanzioni, ruolo rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari ogni altro atto emanato dall'Agenzia delle Entrate, per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie. Possono essere oggetto di mediazione anche le controversie relative al silenzio rifiuto alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori (art. 21, c. 2, del D.lgs. n. 546 del 1992). A titolo esemplificativo l'istanza è improponibile in caso di impugnazione di valore superiore a ventimila euro, di valore indeterminabile di atti, riguardanti attività dell'Agente della riscossione, riguardanti atti non impugnabili, di atti in cui non è legittimata passivamente l'Agenzia delle entrate, di atti notificati prima del 1° aprile 2012, di rifiuti taciti di rimborso con riferimento ai quali alla data del 1° aprile 2012 siano già decorsi novanta giorni dalla presentazione della domanda di rimborsodi atti, riguardanti il recupero di aiuti di Stato, di provvedimenti emessi ai sensi dell'articolo 21 ("Sanzioni accessorie") del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, istanze di cui all'articolo 22 ("Ipoteca e sequestro conservativo") del D.Lgs. n. 472 del 1997, del diniego della chiusura delle liti fiscali "minori" pendenti prevista dall'articolo 39, comma 12 del DL n. 98 del 2011. Il valore della controversia va determinato con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall'importo del tributo contestato dal contribuente con l'impugnazione, al netto degli interessi, delle eventuali sanzioni e di ogni altro eventuale accessorio. In caso di impugnazione esclusivamente di atti di irrogazione delle sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste. Alla mediazione tributaria non si applica l'istituto della conciliazione giudiziale, ma solo le disposizioni, per quanto compatibili, di cui all'art. 48 del D.lgs. n. 546 del 1992.

### 3.3 L'applicazione della *legitimate expectation doctrine* all'interno del sistema fiscale inglese e l'influenza delle decisioni della giurisprudenza comunitaria della Corte dei diritti dell'Uomo differenze interpretative ed applicative

Nell'ordinamento inglese la *legitimate expectation doctrine* è subentrata alla regola dell'*estoppel*<sup>184</sup> per escludere la tutela delle promesse provenienti da soggetti privi di competenza, o fondate su presupposti illegittimi.

In realtà tale regola è presente anche nel nostro ordinamento nell'ipotesi in cui il contribuente faccia affidamento su informazioni che contengano un errore materiale della norma, in questo caso anche se il contribuente fa affidamento su quanto rappresentato dall'Amministrazione finanziaria, quest'ultima può non rimanere vincolata.

Nell'ordinamento italiano si è a lungo discusso sulla necessità di determinare il risarcimento del danno nei confronti della PA proprio per lesione del principio dell'affidamento.

Viceversa nel diritto inglese il problema si è posto invertendo la questione in quanto il contribuente per poter contare sulla lesione dell'affidamento e giustificare così la sua posizione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria deve valutare se la decisione contrasta con gli *statutes*, o con i doveri di ufficio del funzionario, e se costui sia competente per l'emissione di provvedimenti fiscali.

Ciò comporta una differenza essenziale rispetto al nostro ordinamento e rispetto alle posizioni della Corte Europea dei diritti dell'Uomo, in cui sussiste protezione dell'affidamento di un soggetto qualora quest'ultimo abbia fatto affidamento solo sulla norma vigente<sup>185</sup>.

Questo atteggiamento tipicamente inglese è cambiato negli ultimi tempi con l'assunzione sempre maggiore dei principi della giurisprudenza della CEDU, e con la tutela dell'affidamento soprattutto nei casi di violazione del diritto di proprietà<sup>186</sup>.

Le maggiori decisioni seguite dalla Giurisprudenza inglese in materia di affidamento<sup>187</sup>

<sup>184</sup> Vedi nota 17 sopra cit.

<sup>185</sup> *Pine Valley Developments Ltd and Others v Ireland* 29 novembre 1991; *Pressos Compania Naviera S.A v Belgium* 20 novembre 1995;

<sup>186</sup> *Agrati e altri c. Italia Ricorsi n. 43549/08, 6107/09 e 5087/09* in Corte Europea dei diritti dell'uomo [www.cedu.org](http://www.cedu.org);

<sup>187</sup> *Malhous v. The Czech Republic*, Application No. 33071/96, Judgement of 12 July 2001 in <http://www.humanrights.is/the-human-rights-project/humanrightscasesandmaterials/cases/regionalcases/europeancourtofhumanrights/nr/574>;

*Gratzinger and Gratzingerova v Czech Republic* 10 luglio 2002, Sentenza da European Court of Human Rights, 10 Luglio 2002 (caso *GRATZINGER and GRATZINGEROVA v. THE CZECH REPUBLIC*) in <http://eu.vlex.com/vid/gratzinger-gratzingerova-czech-republic-26838945>; *Kopecky v Slovakia* 28 settembre 2004 (*Application no. 44912/98*)

non hanno sempre avuto molto seguito, in quanto la Cedu ha affermato come il principio dell'affidamento debba essere considerato un principio generale e deve essere meritevole di tutela affinché questo possa essere oggetto di tutela.

Infatti, l'affidamento riposto dal privato in una rappresentazione della PA, qualora non mantenuta da quest'ultima deve comunque essere riconosciuta e come tale deve essere tutelato.

Questo principio è sancito nella decisione *Stretch*<sup>188</sup> che assegna una particolare forma di tutela molto simile *all'estoppel*, ma che non ha mai del tutto convinto la dottrina inglese.

Secondo le indicazioni date dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea ex art.41 sussiste pieno riconoscimento di *legitimate expectation* nei confronti del contribuente che sia in assoluta buona fede e sussista una prassi costante, chiara ed inequivocabile, proveniente dal soggetto pubblico sull'applicazione di una determinata imposta.

Affermazione questa in linea con la giurisprudenza comunitaria della CEDU che senza ombra di dubbio pare avere sicuramente influenzato grandemente non solo il diritto tributario inglese, ma l'ordinamento medesimo.

Accertato questo, non è poi rilevante se le indicazioni dell'Amministrazione ovvero la prassi seguita e rappresentata al privato si rivelino poi in contrasto con il diritto vigente, ma conformi all'interpretazione comunitaria.

A tal proposito devono essere segnalati due importanti casi che dimostrano la complessità dell'applicazione della tutela dell'affidamento e che meritano alcuni spunti comparatistici con il nostro ordinamento.

Nel caso *MFK*<sup>189</sup> si è sostenuto come le legittime aspettative in materia di imposizione diretta, possono essere protette qualora i contribuenti siano tassati in base alla legge e non in base ad una *concessions* o ad un'errata valutazione effettuata dal funzionario delle imposte, con la conseguenza che il contribuente inglese che intenda avvalersi di un legittimo affidamento per giustificare la sua posizione contributiva deve dimostrare che la HMRC si sia comportata in modo tale da dar luogo ad una ragionevole aspettativa, ad

---

<http://sim.law.uu.nl/sim/caselaw/Hof.nsf/2422ec00f1ace923c1256681002b47f1/0f7574d9fd04706bc1256f190049cb19?OpenDocument>; Pur sussistendo una giurisprudenza assolutamente acclarata in questo senso, la dottrina inglese non sembra aver colto un margine di incertezza nell'applicazione dell'affidamento, infatti Patricia Popelier in *Legitimate Expectation Legitimate Expectations and the Law-Maker in the Case Law of the European Court of Human Rights in European Human Rights Law Review (United Kingdom) Issue 1, 2006* sostiene che: "it is not always clear in which cases has a legitimate expectation of obtaining the effective enjoyment of property right within the meaning of art.1 of Protocol n.1. Legitimate expectation are based on a reasonably justified reliance, for example on a legal act. The question remains when reliance is reasonably justified and thus legitimate"

<sup>188</sup> *Stretch v Regno Unito* del 23 giugno 2003 All England Reporter [2003] All ER (D) 306 (Jun)

<sup>189</sup> *R v Inland Revenue Commissioner ex parte MFK Underwriting Agencies Ltd* [1989] STC 873

esempio concedere una certa detrazione fiscale, poi successivamente revocata.

Questo principio costituisce una pietra miliare nel diritto tributario inglese ed è posto a fondamento del legittimo affidamento, la pubblica amministrazione inglese riconosce la violazione della buona fede del contribuente, che come tale è impugnabile per violazione di legge.

Nel caso *Rowland*<sup>190</sup> invece non è stata riconosciuta l'applicazione del *legitimate expectation* in favore del contribuente in materia di concessione di navigazione fluviale per prevalenza di un interesse pubblico.

La questione nasceva dall'impugnazione di un provvedimento amministrativo dell'agenzia ambientale da parte della sig.ra Rowland che la escludeva dai diritti di concessione fluviale ad uso esclusivo di un tratto del fiume Tamigi, che invece l'autorità per la navigazione aveva concesso alla sua famiglia ed a lei per oltre ottanta anni, con il pagamento della tassa di concessione fluviale.

Alla sig.ra Rowland era stata revocata la concessione dall'autorità ambientale, pur avendo pagato la relativa tassa, sulla base della prevalenza dell'interesse pubblico, in tale circostanza secondo l'*High Court* il principio dell'affidamento non poteva essere applicato, in quanto avrebbe limitato i diritti di terzi a navigare in quel tratto fluviale e ciò anche se era stata pagata la tassa fluviale.

*Lord Denning* nella stesura della sentenza sostenne come l'interesse pubblicistico determinatosi con la revoca del provvedimento di concessione, anche in presenza del pagamento degli oneri fiscali di natura concessoria, dovesse prevalere sull'affidamento della ricorrente, perché non si poteva escludere eventuali terzi dalla navigazione di quel tratto di fiume oggetto di concessione demaniale.

In buona sostanza, deve considerarsi che nonostante i richiamati orientamenti della CEDU, il diritto inglese mantiene ferma l'essenzialità della corrispondenza tra interpretazione dell'amministrazione e diritto positivo per radicare un legittimo affidamento di tipo sostanziale, con la conseguenza che l'applicazione del principio dell'affidamento pur in presenza di specifiche condizioni poste dalla giurisprudenza della CEDU, segue secondo le Corti inglesi una propria specifica autonomia, in grado di determinare per la sua esistenza condizioni assolutamente esclusive del diritto inglese.

### **3.4 il sorgere della protezione del contribuente attraverso l'utilizzo della procedural and legitimate expectation, i presupposti, ed limiti: profili**

---

<sup>190</sup> Rowland v The Environmental Agency [2003] EWCA 1885;  
Pag. 134 a 377

### comparatistici

La dottrina inglese tende a classificare situazioni che possono dar luogo al sorgere di problematiche legate alla *legitimate expectation doctrine*, che sono applicabili, sia in ambito tributario, che genericamente in ambito del diritto pubblico.

Sono state infatti distinte quattro ipotesi:

1. Il contribuente fa affidamento su una previsione generale dell'ordinamento, o su una determinata *policy* fiscale<sup>191</sup> che viene successivamente modificata;
2. Il contribuente fa affidamento su una previsione generale o su una specifica *policy*, ma questa non viene poi applicata in riferimento a circostanze di quel particolare caso concreto;
3. Il contribuente fa affidamento su una *representation* che però viene superata per via di una diversa valutazione di *policy*;
4. Il contribuente fa affidamento su una *representation* che però non viene superata da una decisione individuale che non corrisponde a quella rappresentata al contribuente perché l'autorità finanziaria ha in qualche modo cambiato opinione in proposito.

Gli ultimi due casi esaminati sono quelli in cui il contribuente viene ammesso all'impugnativa per violazione del principio dell'affidamento, in quanto risulta particolarmente forte delusione derivante dalle promesse disattese.

Le altre, invece, sono relative a situazioni di carattere generale quali risulta estremamente difficile individuare un affidamento qualificato e pertanto meritevole di tutela.

Ma in questa indagine ritengo sia opportuno porsi una domanda essenziale, ossia cosa genera la *legitimate expectation* nel diritto inglese, che assume caratteri così differenti rispetto ai sistemi di diritto continentali?

Come più volte è stato ripetuto, il legittimo affidamento è generato da un comportamento concludente dell'amministrazione, o da una prassi, mantenuta nel tempo sulla cui prosecuzione, il contribuente o più semplicemente il cittadino è legittimato a contare.

Tale concetto è presente nel caso *Unilever*<sup>192</sup> ove la Corte d'Appello sostenne l'illegittimità da parte del *Revenue Office* di dare luogo a benefici fiscali relativi dalla detrazione di alcune spese che la Unilever aveva richiesto dopo i due anni previsti dagli

---

<sup>191</sup> Il concetto di *Policy* deve essere inteso in generale come linea di condotta da parte del governo o del legislatore, tuttavia questo termine spesso è legato a quello di *fiscal policy*, tradotta spesso come politica di bilancio, infatti *fiscal* si riferisce sempre al bilancio dello Stato, al contrario il termine *tax policy* deve essere intesa come politica fiscale o condotta fiscale.

<sup>192</sup> *R v Inland Revenue Commissioners, ex parte Unilever plc* [1996] STC 681 at page 690



*Statute.*

In realtà si era consolidata la prassi secondo la quale il termine dei due anni per richiedere la detrazione era un termine ordinatorio e non perentorio, tanto che altri 25 contribuenti erano già stati ammessi a questa detrazione oltre il termine previsto dei 24 mesi.

La Corte d'Appello considerò che le circostanze poste a fondamento dall'Ufficio finanziario erano illegittime in quanto quest'ultimo aveva dato luogo ad una prassi interpretativa differente rispetto a quanto era stato finora seguito dall'Ufficio.

La Corte d'Appello considerò tale interpretazione *unfairness*, in quanto la giudicò espletata nelle forme dell'eccesso di potere nei confronti del contribuente e come tale fu revocata.

Così perché una *representation* possa consolidare un affidamento deve comunque trattarsi di una comunicazione scritta rivolta al contribuente che sia:

1. *Clear* chiara;
2. *Unambiguous* inequivoca;
3. *Devoid of relevant qualification*: immediatamente applicabile senza ulteriori interpretazioni.

Se la promessa dell'amministrazione rispetta i canoni appena indicati allora i contribuenti sono legittimati a richiedere il rispetto della *Legitimate expectation*.

Di fronte ad un accordo espresso con l'amministrazione che abbia le caratteristiche appena indicate, la giurisprudenza inglese ha ulteriormente distinto due categorie concettuali di affidamento legittimo rientranti all'interno del cosiddetto affidamento procedimentale, uno, qualificato come *procedural expectation* ed uno sostanziale qualificato come *substantive expectation*.

Nella prima accezione, l'oggetto dell'affidamento alla partecipazione al procedimento, non solo contenzioso, ma anche di accertamento come l'obbligatorietà del contraddittorio, rappresenta un aspetto delicato ed irrinunciabile per il contribuente, che esprime la libertà dell'interlocuzione con l'amministrazione e rappresenta la democraticità del sistema, che in caso di sua violazione costituisce vero e proprio vizio del procedimento.

Nella seconda, l'oggetto dell'affidamento è il risultato promesso.

In ogni caso anche lì dove non venga riconosciuta una *substantive legitimate expectation*, questa non può comunque comportare la perdita del potere che compete ai soggetti pubblici di determinare, in ogni momento, l'effetto degli interessi ritenuto

opportuno con riferimento alla propria *policy*.

Dottrina<sup>193</sup> e giurisprudenza<sup>194</sup> sono concordi nell'affermare come tali valutazioni debbano essere sempre effettuate sulla base proprio del *public interest can prevent a legitimate expectation arising from promise, undertaking, representation, and practice*.

Del resto queste conclusioni sono perfettamente coerenti anche con i sistemi amministrativi continentali in cui la legge riconosce alle autorità amministrative poteri discrezionali: infatti la protezione del legittimo affidamento non potrà mai dunque essere incondizionata ed assoluta, in quanto l'essenza del potere discrezionale si dispiega nella valutazione di tutti gli interessi sia del contribuente e dell'amministrazione, tra i quali dovrà certamente trovare spazio anche, ma non solo, l'affidamento eventualmente ingenerato dalla pubblica amministrazione, che trasforma la posizione del contribuente da soggetto estraneo al procedimento al titolare dell'interesse qualificato.

Nel diritto tributario inglese rispetto al modello continentale, pur mancando una disciplina normativa specifica, come previsto nell'ordinamento tributario italiano all'art. 10 dello Statuto del contribuente legge del 212 del 2000, la dottrina dell'aspettativa legittima ha un contrappeso maggiore, rispetto all'esercizio dei poteri discrezionali dei funzionari degli uffici finanziari, tanto da consentire un controllo sulla *fairness* dell'azione finanziaria evitando decisioni spesso *unreasonable o capricious*.

Infatti l'utilizzo della giusta discrezionalità da parte del funzionario del *Revenue Office*, ed il suo controllo successivo, costituisce una delle maggiori problematiche per la tutela dell'affidamento.

Nel caso *Preston*<sup>195</sup> il ricorrente aveva stabilito un accordo con l'Agenzia delle Entrate inglese sulla base della quale aveva concordato la tassazione per un'operazione finanziaria relativa ad una emissione di obbligazioni in Canada e Stati Uniti, il cui reddito sarebbe stato poi tassato nel Regno Unito.

Sulla base di questo accordo l'Ufficio finanziario non avrebbe effettuato ulteriori indagini fiscali, malgrado l'accordo stipulato l'Ufficio Finanziario accertò maggiori imposte e ne richiese il recupero.

Il contribuente impugnò il procedimento sulla circostanza che l'accordo con

---

<sup>193</sup> FORSYTH C., *Wednesbury protection of substantive legitimate expectations in Public Law 1997*, p. 375; Roberts, M. "*Rappresentanze Public law and legitimate expectation*". *Law Review*. Vol. 64, no. 1, 2001, P. 112-122; Schonberg, S., e Craig, P. "*Legitimate expectation after Coughlan case*". *Diritto Pubblico*. Londra 2000. P. 684-701. Steele, I. "*Le legitimate expectation: the right balance?*" *Law Review trimestrale*. Vol. 121 (aprile 2005). P. 300-328.

<sup>194</sup> R v. Inland Revenue Commissioners Ex p. MFK Underwriting Agencies Ltd. [1990] 1 LR 1545.

<sup>195</sup> R v. Inland Revenue Commissioners Ex p. Preston. [1985] AC 835  
Pag. 137 a 377

l'Amministrazione finanziaria era avvenuto, non solo sulla base di un interpello, ma anche nell'assoluta trasparenza documentale.

La *House of Lords* pur considerando che l'Autorità finanziaria potesse ritornare sulle proprie decisioni per un eventuale conflitto con la norma giuridica, giudicò illegittima *unfairness*, la condotta dell'amministrazione, per violazione del principio dell'affidamento, in quanto quel tipo di richiesta in virtù dell'accordo preso con il contribuente avrebbe causato nei suoi confronti un vero e proprio abuso del potere conferito<sup>196</sup>.

A distanza di sei anni la *House of Lords* confermava tale precedente in un altro caso. Infatti nel caso *MFK Underwriting Agencies*<sup>197</sup>, la Corte ha ritenuto che il Revenue Office non poteva revocare una *representation* data in quanto ciò avrebbe causato nei confronti del contribuente una sorta di ingiustizia, sempre se quest'ultimo si fosse adeguato a tutte le condizioni richieste dal *Revenue Office* e se tutta la relativa documentazione fosse in suo possesso.

Oggi la tendenza giurisprudenziale rimane assolutamente immutata vi è da segnalare in proposito un solo caso<sup>198</sup> in cui la Corte d'Appello ha statuito come qualora un'autorità pubblica promette o adotti una determinata prassi accettata dal contribuente, questa debba essere onorata a meno che non vi sia uno speciale motivo per andare contro la decisione dell'Amministrazione.

### **3.5. Le attuali tendenze giurisprudenziali e la prassi applicata dalle Corti Inglesi nell'ambito della *legitimate expectation*: i principali criteri**

La House of Lord più volte ha preso come punto di partenza per la valutazione del principio dell'affidamento il caso *MFK Underwriting Agencies Ltd*<sup>199</sup>, sulla base del quale i contribuenti sono tassati in base alla legge, e non in base ad una errata interpretazione dell'amministrazione fornita dai *Commissioners*.

In tale caso sarà onere del contribuente provare che l'errata interpretazione della norma abbia creato nei suoi confronti una certa e ragionevole aspettativa, la cui violazione da parte della HMRC ha dato luogo alla lesione dell'aspettativa del contribuente.

Nel caso *Unilever* la Corte sottolineò come: *la unfairness non fosse una categoria chiusa e ben definita, tanto da costituire una vera e propria gabbia ove condensare tutti*

<sup>196</sup> Sales, P., and Steyn, K. "Legitimate Expectations in English Public Law: An Analysis". *Public Law*. (Autumn 2004). P. 564-593.

<sup>197</sup> R v. Inland Revenue Commissioners Ex p. MFK Underwriting Agencies Ltd. [1990] 1 LR 1545.

<sup>198</sup> R v. Secretary of State for Transport, Ex p. Richmond upon Thames London BC. [1994] 1 All ER 577.

<sup>199</sup> Inland Revenue Commissioners Ex p. MFK Underwriting Agencies Ltd [1989] STC 873

*i concetti di violazione del principio dell'affidamento, ma al contrario un punto di partenza per il giudice necessario per valutare ogni possibile violazione dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente*<sup>200</sup>

Nel caso *Unilever*, la Corte nel determinare i parametri di riferimento per la determinazione della lesione del principio dell'affidamento del contribuente, considerò come sussistesse una effettiva lesione, tutte quelle volte che l'Amministrazione conferisse al contribuente un particolare trattamento fiscale, privo di effetto retroattivo, a meno che, ciò che fosse stato concesso, fosse stato conferito in eccesso, e l'Amministrazione fosse andata oltre la ragionevole aspettativa che il contribuente poteva pretendere dalla HMRC, in tali circostanze non poteva essere considerata lesione del principio dell'affidamento.

Inoltre la Corte statui come fosse del tutto legittimo per l'Amministrazione finanziaria poter cambiare opinione su una determinata tassazione, ma questa non poteva avvenire ad effetto retroattivo, sancendo il concetto della tutela dell'affidamento come limite all'applicazione retroattiva della norma formale.

Non solo ma per evitare comportamenti *unfair* avrebbe dovuto concedere al contribuente un congruo periodo di tempo per conformarsi alla nuova applicazione normativa.

Se questi principi non fossero stati rispettati, allora vi sarebbe stata lesione dell'affidamento.

Vi è da notare come tali concetti pur provenienti dal diritto pubblico inglese, siano stati applicati alle controversie tributarie, e costituiscono una vera e propria guida per i giudici dell'Alta Corte nei giudizi proposti dai contribuenti avverso controversie impugnate per eccesso di potere da parte della HMRC, in relazione alle ragionevoli aspettative che l'Amministrazione Finanziaria avesse ingenerato nel contribuente.

### **3.6 Le riconciliazione del principio dell'affidamento con la supremazia della legislazione, gli effetti della mancanza nel diritto inglese del corrispondente art.10 dello Statuto del Contribuente**

Nel diritto pubblico inglese vige una regola basata sui principi della *common law*, secondo la quali il Parlamento emette delle norme e quando conferisce alla Pubblica Amministrazione un determinato potere discrezionale, questo deve essere esercitato in maniera ragionevole all'interno delle regole della buona amministrazione riconosciute e

<sup>200</sup> *R v Inland Revenue Commissioners, ex parte Unilever plc* [1996] STC da 681 a 690.

sviluppate dalla Corti inglesi.

Ciò comporta che il diritto pubblico inglese non protegge le legittime aspettative dei contribuenti che hanno dato luogo a violazione la legge o che agiscano in modo incoerente anche dichiarando redditi assolutamente contraddittori<sup>201</sup>.

La partita della *fairness* e della buona fede nel diritto tributario inglese è normalmente giocata equamente *tra Revenue Office e taxpayer*<sup>202</sup>.

Infatti, secondo le indicazioni della Giurisprudenza tributaria britannica<sup>203</sup>, la condotta di un contribuente non può essere considerata scorretta o *unfair* nel richiedere l'applicazione dell'affidamento sull'applicazione di una norma fiscale che sia a lui più favorevole rispetto ad altri contribuenti, sempre se l'interpretazione resa dagli Uffici Finanziari sia conforme alla legge.

Purtuttavia deve essere segnalato che i maggiori casi di violazione del principio dell'affidamento della norma sostanziale e formale applicati in ambito fiscale sono applicati alla riscossione dell'imposta.

E' proprio in questo particolare stadio avvengono i maggiori problemi applicativi della norma formale e sostanziale in cui la discrezionalità della HMRC si manifesta totalmente in ordine alla determinazione del *quanto e del quando* il contribuente verserà il dovuto, nel senso che l'Amministrazione finanziaria potrà concedere al contribuente il pagamento delle imposte anche in forma rateizzata.

Nel caso *Gaines-Cooper*<sup>204</sup> si rivela in tutta la sua forza il principio dell'affidamento del

---

<sup>201</sup> *Al Fayed e others v. Advocat General of Scotland* [2004] ScotCS 278, punto 119).

<sup>202</sup> *Underwriting MFK, Lord Bingham* a pag. 892-893 della sentenza, sostiene che perché sussista affidamento deve esservi l'assoluta onestà delle parti.

<sup>203</sup> *R (Wilkinson) v IRC* [2005] 1 WLR 1718 at paragraph 21 per Lord Hoffmann) si riportano le parole dei motivi della decisione secondo cui: it is lawful for the Revenue to make concessions in relation to individual cases or types of case which will, or may, result in the non collection of tax lawfully due provided that they are made with a view to obtaining overall for the national exchequer the highest net practicable return... In particular the Revenue is entitled to apply a cost benefit analysis to its duty of management and in particular, against the return thereby likely to be foregone, to weigh the costs which it would be likely to save as a result of a concession which cuts away an area of complexity or likely dispute; *Davies & Anor, R (sull'applicazione della) v HM Revenue & Customs* [2010] EWCA Civ 83 (16 febbraio 2010);

<sup>204</sup> *R (Gaines-Cooper) v HMRC* [2010] EWCA Civ 83, punti 12 a 19 e 59) Il 16 febbraio 2010, la Corte d'appello britannica ha pubblicato decisione del caso *Davies, James & Gaines-Cooper) v HM Revenue & Customs* [2010] EWCA Civ 83, relativo a di due casi che al momento sono stati decisi negativamente dalla Corte d'Appello che ha respinto unanimemente le argomentazioni di Davies James e Gaines-Cooper adducendo che non poteva sussistere violazione del principio dell'affidamento, in virtù del cambio di orientamento che la HMRC aveva avuto in merito alla residenza dei contribuenti e quindi dell'assoggettamento delle imposte. Entrambi i ricorrenti, il sig. Gaines era residente fuori dal Regno Unito dagli anni 1993-2003 in un territorio fiscalmente vantaggioso pur conservando con il Regno Unito forti legami, ed il sig. Davies James era residente in Belgio. Entrambi avevano seguito le indicazioni previste all'interno della guida istituita dalla HMRC di IR20 guida, successivamente sostituita dalla nuova emessa dal dal 6 aprile 2009. Nella sostanza dei fatti questa decisione conferma l'orientamento HMRC secondo la quale i due ricorrenti dovevano essere assoggettati al pagamento delle imposte nel Regno Unito in quanto pur residenti all'estero di fatto non avevano mai spezzato il vincolo con la madre patria.

Tale guida era stata cambiata ed a partire dal 2009 era pienamente operativa. I due ricorrenti sostennero la violazione del principio dell'affidamento proprio sulla circostanza che a loro dire doveva essere applicata la vecchia guida sostenendo la piena applicabilità dei punti 2,7-2,9 del IR20 alle persone che lasciano il Regno Unito, in modo permanente o tempo indeterminato. Tale guida prevede che una persona che abbia lasciato il Regno Unito in modo

contribuente nell'adeguarsi alla prassi applicativa delle guide tributarie interpretative emesse dalla HMRC, in quanto non sempre il contribuente ha degli specifici riferimenti normativi come accade in Italia, dove al contrario sussiste una vera e propria proliferazione legislativa.

La HMRC emette delle vere e proprie guide applicative, la cui funzione è quella di guidare il contribuente alla giusta applicazione impositiva del tributo.

Ciò è dovuto evidentemente al grado di maturità del contribuente inglese, il quale in mancanza di norme ma solo di precedenti vincolanti della giurisprudenza che possono derogare *the statute*, si trova esposto spesso alla discrezionalità della HMRC.

Ed è questa la ragione secondo la quale ritengo che l'applicazione del principio dell'affidamento costituisca un elemento importantissimo nella tutela del contribuente inglese, proprio perché è in grado di contrastare anche la *unfairness* da parte della P.A., ma allo stesso tempo, lì dove si dovesse accertare che il contribuente attraverso questo principio violi il dovere di correttezza nei confronti dell'Amministrazione, questo non potrebbe essere applicato.

Ma quali sono allora quali sono i nuovi presupposti per richiedere il legittimo affidamento nel Regno Unito?

Nel caso *Underwriting MFK* la Corte ha riconosciuto che il legittimo affidamento potrebbe sorgere sulla base di dichiarazioni formali espletate dalla HMRC e da loro pubblicate, essendo assolutamente ragionevole aspettarsi che l'Autorità Finanziaria agisca con coerenza su quanto dichiarato e pubblicato, a meno che quanto detto non

---

permanente, per almeno tre anni, sia trattata come non residente nel Regno Unito a partire dal giorno dopo la data della sua uscita, a condizione che l'assenza sia meno di 183 giorni in un anno fiscale. Il Signor Gaines-Cooper aveva scrupolosamente mantenuto le sue visite nel Regno Unito a meno di 91 giorni in media. La HMRC ha sostenuto, tuttavia, che non aveva mai cessato di risiedere nel Regno Unito, limitando la sua presenza fisica. Gli Special Commissioners precedentemente aditi sostennero che il signor Gaines-Cooper *non aveva dimostrato di aver dato un "taglio netto" al Regno Unito - aveva ancora legami sociali, domestici e familiari verso il Regno Unito.*

Il caso è stato rinviato alla Chancery Division della High Court, che ha confermato la decisione dei Commissioners. Il ricorrente impugnava la sentenza in Corte d'Appello.

La Corte d'Appello affermò che un individuo per dimostrare di non essere più residente nel Regno Unito deve dimostrare di averlo lasciato in modo permanente ed a tempo indeterminato. La Corte d'Appello ha ritenuto come l'esistenza di forti legami con il Regno Unito, unitamente al tempo ivi trascorso fisicamente siano circostanze assolutamente pregnanti per la determinazione della residenza fiscale del contribuente.

Lord Mosè LJ concluse che sui fatti constatati dai Commissari Speciali, signor Gaines-Cooper non era riuscito "a stabilire quella necessaria pausa affettiva e sociale di stare al di fuori del Regno Unito. Ulteriore motivo sul quale fece perno la Corte riguardava la tutela dell'affidamento della vecchia prassi rispetto alla nuova, che il ricorrente ne aveva chiesto l'applicazione. La Corte d'Appello rilevò sul punto che non poteva addebitarsi nulla alla HMRC di aver cambiato ingiustamente la prassi applicativa, in quanto aveva rilevato la sussistenza di una forte evasione fiscale di contribuenti che avevano la residenza all'estero pur vivendo nel Regno Unito, e per tale ragione aveva aumentato i controlli, applicando una certa politica di rigore e su questa base non era applicabile il principio del legittimo affidamento. La Corte d'Appello decise inoltre che una dichiarazione formalmente pubblicata da HMRC poteva essere considerata vincolante. La Suprema Corte il giorno 19 ottobre 2011 confermava la decisione della Corte d'Appello.

venga sostituito da altre istruzioni, oppure in tutti quei casi in cui il contribuente abbia richiesto un *ruling* su una determinata applicazione normativa, purchè siano soddisfatte determinate condizioni.

Sulla base di tali circostanze, il contribuente ha il diritto di aspettarsi che HMRC non receda da tale decisione o cambi opinione, magari attraverso la pubblicazione di nuove istruzioni con effetto retroattivo su una determinata questione normativa.

Dopo la sentenza *Underwriting MFK*, si è diffusa l'opinione che un legittimo affidamento possa sorgere solo sulla base di una dichiarazione espressa pubblicata o altrimenti resa da HMRC attraverso *il ruling* nei confronti di un contribuente.

Tale circostanza non può essere considerata nella prassi del tutto plausibile, anche se nel caso *Unilever* la Corte di appello ha dichiarato la sussistenza del legittimo affidamento, in via eccezionale, anche sulla base di *patti concludenti* tra il Revenue Office ed il contribuente.

Ma a questo punto dobbiamo comprendere e determinare il limite dei patti concludenti e quali sono i presupposti.

Sulla base delle decisioni delle Corti inglesi può sussistere legittimo affidamento in presenza di questi quattro presupposti di base:

- a) *un ruling* o altre dichiarazioni formali di HMRC ad un contribuente particolare;
- b) Prassi o condotta seguita da HMRC nei confronti di un contribuente;
- c) Guida pubblicata da HMRC relativa alla prassi seguita in determinati casi;
- d) Prassi e condotte seguite da HMRC nei confronti di particolari classi di contribuenti.

Nel primo e nel secondo caso il contribuente ha una aspettativa legittima derivante dalle comunicazioni fattegli dall'autorità finanziaria.

Il terzo ed il quarto caso si riferiscono a situazioni nelle quali la generalità dei contribuenti faccia davvero riferimento alle indicazioni contenute nelle guide pubblicate tanto da creare un effettivo affidamento sulla prassi seguita da HMRC.

### **3.7 La tutela dei contribuenti, le applicazioni del legittimo affidamento derivanti da un *ruling* emesso dalla HMRC**

Come abbiamo visto nel capitolo precedente il contribuente, in generale, può fare affidamento su un *ruling* richiesto a HMRC relativamente a ogni questione fiscale ciò a condizione che siano soddisfatte le seguenti condizioni:

- Il contribuente deve avere nei confronti dell'autorità finanziaria un comportamento di assoluta trasparenza così da *put all his cards face upwards on the table*, dando a

HMRC tutti i dettagli della specifica operazione che intende svolgere;

- Il *ruling* emesso da HMRC deve essere chiaro, inequivocabile.

Secondo la Corte Suprema nel caso *Underwriting MFK, Lord Bingham* a pag. 892-893 della sentenza, sostiene che perché sussista affidamento deve esservi l'assoluta onestà delle parti, in quanto l'equità non è una strada a senso unico, perché presuppone che le parti siano corrette le une verso le altre.

*La pubblica amministrazione pur utilizzando una certa discrezionalità, deve rispettare il cittadino informandolo degli effetti di ogni decisione.*

Queste condizioni riflettono ed applicano il principio di correttezza tra contribuente e HMRC e secondo il pensiero della *House of Lords* non solo devono essere applicati con un certo grado di flessibilità, tenendo conto della circostanze del fatto, ma devono avvenire sulla base di informazioni corrette rese dal contribuente.

Se i presupposti di onestà e di equità sono stati rispettati uniformemente dalle parti e l'autorità finanziaria abbia poi solo dopo l'emissione del *ruling* cambiato opinione, allora il legittimo affidamento potrà essere fatto valere totalmente nei suoi confronti.

A meno che il *ruling* richiesto dal contribuente non sia stato emesso in base ad evidenti errori da parte della HMCH per violazione di legge, in questo potrebbe non essere valido.

Il carattere personalistico del *ruling* sembra confezionare sul contribuente una decisione su misura che ne rende difficile l'applicabilità anche nei confronti di altri contribuenti, a meno che tale decisione sia stata emessa nei confronti di ricorsi cumulativi ove sono presenti categorie di contribuenti, ma a condizione che l'autorità finanziaria sia stata informata da parte del contribuente dell'effettivo utilizzo della decisione e che questa sarebbe stata diffusa anche ad altri contribuenti.

Sotto questo aspetto, chi scrive non può concordare con quanto qui specificato, proprio perché il *ruling* nell'ampio concetto che rappresenta nell'ordinamento inglese assume distinte e diverse forme come ad esempio: *Public Ruling, Private ruling and Product Ruling*, ognuno delle quali ha caratteristiche diverse e differenti rispetto all'ordinamento italiano, ed in ogni caso ritengo che si debba permettere a tutti i contribuenti di conoscere le singole decisioni, interpretazioni ed gli eventuali accordi dei vari Commissioners.

Nel diritto tributario comunitario non esiste un principio che determina l'obbligatorietà delle pubblicazioni dei *ruling*, la cui mancanza oggi costituisce una tema di ampio dibattito nell'ambito di armonizzazione fiscale tra gli Stati Membri<sup>205</sup>, in un'ottica di

---

<sup>205</sup> C. Romano: *Advance Tax ruling and the principle of law towards as european Tax ruling system*, Amsterdam 2002; Pag. 143 a 377



tutela del contribuente.

Vi è da rilevare come dal 2006 nel Regno Unito sia stata introdotta la possibilità di portare a conoscenza dei contribuenti e quindi di dare pubblicità a quelle operazioni fiscali maggiormente rischiose “ *Review of inks with Large Business*”.

Aspetto questo che conduce il contribuente a formalizzare all’Amministrazione finanziaria una determinata operazione commerciale, sulla quale necessità di *ruling preventivo*, ove è da subito a conoscenza dell’ammontare dell’imposta dovuta.

Con tale modifica legislativa si è attuato ed introdotto la cosiddetta "autotassazione semplificata" (*simplified assessment system*), un'apposita procedura per il rilascio sia dei *ruling* preventivi (*pre-filing ruling*) che dei *ruling* riguardanti situazioni già in essere (*post-transaction ruling*).

Procedura questa presente solo nell’ordinamento inglese e che non ha precedenti di comparazione con altri Paesi dell’Unione.

Lo stesso deve dirsi per le risposte avute dal contribuente in materia di interpello (*binding advance tax ruling*) ove il contribuente e l’amministrazione sono vincolate in maniera assolutamente determinante su questioni fiscali<sup>206</sup>.

E’ bene sottolineare che a livello internazionale l’OCSE ha emanato il 14 settembre del 2011 delle linee guida internazionali per l’emanazione dei *rulings*, al fine di trovare delle soluzioni in punto di tassazione fiscale anche in chiave di commercio internazionale<sup>207</sup> proprio per via della globalizzazione del sistema, tanto da permettere ai singoli operatori economici di avere una certezza operativa dal punto di vista della tassazione fiscale.

In ogni caso, per determinate materie specie quelle relative alla tassazione delle cfc, l’HMRC fornisce ai contribuenti interessati, una propria pronuncia sulle norme fiscali di più difficile interpretazione.

In pratica, è prassi costante quella di indirizzare il contribuente inglese ai *commissioners* di propria competenza, affinché si esprimano in merito ai possibili effetti fiscali dell’accordo posto in essere.

In tale ambito diventa a parere di chi scrive estremamente importante l’applicazione del principio dell’affidamento del contribuente che costituisce da una parte, un vero e proprio criterio di buona condotta della HMRC, e dall’altra l’osservanza dei diritti del contribuente ad essere trattato con lealtà nel rapporto con la PA.

<sup>206</sup> Il *ruling* nel diritto tributario inglese è previsto dalla Sec.138,139 140B/D del TCGA 1992 e succ. Sec. 215 1,2,3, comma oltre alle sect.225,707,776 ICTA 1988, e sec. 130 FA del 98 D;

<sup>207</sup> OCECD Trade Policy Working Papers n. 110 in [www.strtrade.com/media/publication/6230\\_2011-settembre14oecd\\_report.pdf](http://www.strtrade.com/media/publication/6230_2011-settembre14oecd_report.pdf);  
Pag. 144 a 377

Nel caso *Matrix*<sup>208</sup> la Corte ha statuito che il parere posto dall'Amministrazione Finanziaria può diventare vincolante, qualora il contribuente lo prenda in considerazione e lo applichi stabilendo il principio della irrevocabilità di un *ruling* rilasciato al contribuente.

Qualora quest'ultimo abbia posto in essere l'accordo fiscale con l'Amministrazione senza apportare alcun sostanziale cambiamento rispetto a quanto riportato nella richiesta del *ruling*, la HMCR non può in alcun modo ed in nessun momento disconoscere i benefici fiscali che ne derivano.

In tal senso, il contribuente inglese prima di poter contare sui benefici derivanti dall'applicazione del *ruling* richiesto, dovrà accertarsi che le informazioni fornite all'IRS siano complete e che comunque la transazione posta in essere non si discosti in alcun modo da quella riportata nella richiesta dal contribuente, pena il non riconoscimento dell'accordo raggiunto.

### **3.8 la Tutela del Contribuente ed il legittimo affidamento generato dalle indicazioni date dalla HMRC attraverso i prospetti informativi emessi e portati a conoscenza dei contribuenti**

Di particolare importanza sono i dati informativi rilasciati dalla HMRC, attraverso specifici prospetti informativi diffusi ai contribuenti.

Le cd guide alla legislazione fiscale costituiscono un effettivo breviario informativo rivolto ai contribuenti necessario per orientarli al sistema impositivo britannico.

Per lungo tempo si è discusso se tali opuscoli informativi potessero essere considerati delle vere e proprie fonti di affidamento del contribuente, e se del caso quali fossero i loro limiti.

Nella decisione *Underwriting MFK*, Lord Bingham<sup>209</sup> ha precisato, che: "*Tali breviari dovessero essere considerati al pari di una dichiarazione nei confronti del mondo, e quindi in ogni caso vincolante per i contribuenti.*"

Costituisce, infatti, una competenza della HMRC pubblicare guide precise e necessarie rivolte all'interpretazione e all'applicazione della normativa fiscale, al fine di spiegare ai contribuenti la legislazione fiscale applicabile ed in particolar modo la prassi applicabile.

In questa sorta di trasparenza amministrativa applicata ai contribuenti rientra la funzione

<sup>208</sup> "R. v. I.R.C. ex parte *Matrix-Securities Ltd.*" [1994] STC 272 HL. 11. R v. IRC ex parte Fulford Dobson [1987] STC 344. 12. R v. IRC ex parte Kaye [1992] STC 581. 13.

<sup>209</sup> R v. Inland Revenue Commissioners Ex p. MFK Underwriting Agencies Ltd. [1990] 1 LR 1545, Lord Justice a pagina 582

pubblicistica di HMRC non solo di informare i contribuenti, ma anche di riscuotere le imposte e di portare a conoscenza dei *taxpayers* in maniera chiara e precisa ogni questione inerente la riscossione.

Il contribuente inglese a differenza di quanto accade nei Paesi continentali si aspetta che HMRC si adegui all'applicazione della prassi indicata ed alle istruzioni contenute negli opuscoli informativi, e ciò fino a quanto non vi siano nuovi orientamenti giurisprudenziali o l'inizio di una nuova prassi.

Tale orientamento è stato sancito nel caso *Gaines Cooper*<sup>210</sup> ove il contribuente pur avendo seguito ai fini della tassazione una certa prassi seguita dal HMRC a far data dal 1994/2004, richiedeva all'Ufficio finanziario, che nel frattempo aveva cambiato orientamento e quindi prassi, l'applicazione della medesima tassazione in base al principio dell'affidamento.

La Corte Suprema respinse la tesi del contribuente proprio sulla premessa che l'Ufficio finanziario pur avendo una certa discrezionalità in proposito, non poteva essere ancorato ad una vecchia prassi che non rispettava più la situazione attuale, in quanto era libero di modificare il *modus operandi* in merito anche alle condizioni applicative delle imposte.

In questo senso deve essere segnalato l'orientamento della Giurisprudenza inglese che ha fatto propri i principi contenuti nel caso *Cooper*<sup>211</sup> non solo per una guida sulla interpretazione e l'applicazione della normativa fiscale, ma anche per le *extra-legal concessions cd ELC* pubblicati da HMRC.

Con la conseguenza che tale prassi dovrà essere seguita dal contribuente e dagli uffici Finanziari fino a quando non verrà pubblicato un nuovo orientamento, o l'applicazione di una differente pratica.

Questione diversa è quella relativa al cd periodo transitorio nel passaggio tra la vecchia nuova prassi, ove la HMRC ha piena discrezionalità, ma che normalmente acconsente ai contribuenti di beneficiare per questo periodo del miglior trattamento fiscale, dando un termine di inizio della nuova prassi applicativa.

E' tuttavia importante considerare come il rapporto tra contribuente inglese ed uffici finanziari, sia organizzato sulla base di grande collaborazione e tutela per entrambe le parti, tanto che la stessa amministrazione prevede negli opuscoli informativi che il contribuente, qualora ne sussistano i requisiti, possa far valere eventuali lesioni del principio dell'affidamento su una determinata questione trattata, rivolgendosi all'ufficio

<sup>210</sup> *Gaines-Cooper* il 16 febbraio 2010 *Davies, James & Gaines-Cooper*) v *HM Revenue & Customs* [2010] *EWCA Civ.*

<sup>211</sup> *Davies, James & Gaines-Cooper* v *HM Revenue & Customs* [2010] *EWCA Civ* 83 pag. 65 della motivazione, Pag. 146 a 377

competente.

Prassi questa che segno di una grande forma di civiltà giuridica, il contribuente rappresenta per l'Ufficio finanziario, non un semplice soggetto passivo tassabile, ma un interlocutore pienamente parificato alla P.A. che può in ogni momento rivolgersi direttamente al funzionario dell'ufficio delle imposte per trovare la giusta soluzione.

Più difficile sembra la questione se il contenuto dei manuali informativi preparati da HMRC per il personale dirigente dell'Agenzia delle entrate possa essere oggetto di affidamento da parte dei contribuenti.

Nel Regno Unito questi manuali operativi per il personale della P.A. e per i consulenti ed avvocati, hanno una grande importanza perché sono strutturati in maniera molto schematica, e soprattutto costituiscono dei manuali operativi su cosa deve fare il funzionario alle prese con un determinato caso, e soprattutto quali sono le soluzioni da adottare.

Questi manuali sono stati realizzati secondo il *Code of Practice o Access to Government Information*<sup>212</sup> e costituiscono un vero e proprio codice di condotta dei funzionari non solo nei rapporti con i contribuenti, ma in ogni settore della P.A..

Più difficile è rispondere alla domanda se i contribuenti hanno il diritto di far valere l'eventuale lesione del principio dell'affidamento, nel caso in cui i funzionari non seguano la prassi indicata nei contenuti dei manuali di HMRC.

La giurisprudenza su questo punto si è manifestata abbastanza scettica tanto che i giudici di merito nella decisione *Hannover Company services*<sup>213</sup> hanno accolto la tesi della HMRC, secondo la quale non può sussistere legittimo affidamento, se il contribuente si basa sul contenuto del manuale HMRC.

Il Tribunale ancora una volta ha basato la propria decisione applicando i principi identificati in *Underwriting MFK*, in quanto la guida predisposta da HMRC è preposta per i funzionari, ma messa a disposizione del pubblico, al solo fine di rispettare la

---

<sup>212</sup> Her Majesty's Revenue & Customs (HMRC) Guidance Manuals: Introduction in <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/advisory.htm>; Questi manuali costituiscono delle vere e proprie guide operative consultabili da tutti, oggi sono un punto di riferimento per gli operatori del diritto, perché sono racchiuse le linee operative degli uffici finanziari.

<sup>213</sup> *Hannover Company services*<sup>213</sup> Ltd contro Commissioners [2010] UKFTT 256 (TC)

Questa controversia è relativa al recupero di iva effettuata dal HMRC nei confronti di una società che eseguiva servizi e prodotti tipografici per conto terzi. In particolare nella prestazione di alcuni servizi, la ricorrente li aveva identificati come non assoggettabili all'iva di cui il recupero della medesima da parte della HMRC.

Il tribunale, tuttavia, ha basato la reiezione del ricorso della società contribuente in primo luogo sulla circostanza che la società non aveva mai consultato né HMRC né il manuale, ma aveva ricevuto consigli dei suoi contabili (punto 48), non è chiaro nella decisione del Tribunale, se siano stati i consulenti del contribuente a consigliare la società a non pagare l'iva, in ogni caso questi ultimi hanno basato la loro consulenza alla società sul manuale HMRC.

<http://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2010/TC00550.html> per ogni dettaglio sulla decisione si può consultare il sito. <http://www.financeandtaxtribunals.gov.uk/Aspx/default.aspx>;

trasparenza e la libertà di informazione nei confronti del contribuente, ed in ogni caso nel prospetto informativo di ciascun manuale viene indicato che l'eventuale consultazione ed applicazione delle indicazioni seguite non danno luogo ad affidamento del contribuente.

Le ragioni di tali limitazioni sono chiare, tanto è vero che è presente la dicitura "*The guidance in these manuals is based on the law as stood at the date of publication HMRC will publish amended or supplementary guidance if there is a change in the law or in the Department's interpretation of it*".

Seguendo il ragionamento posto dal *First-tier Tribunal*, nel caso in esame, si deve arguire come il principio dell'affidamento non sia sorto per costituire un effettivo baluardo al potere della pubblica amministrazione, ma perché la prassi seguita pur rispecchiando la norma, è soggetta a cambiamenti secondo il potere discrezionale della HMRC.

Infatti secondo le indicazioni date dall'Ufficio "*Le linee guida in questi manuali si basano sul diritto come si presentava alla data di pubblicazione, HMRC pubblicherà modifiche o indicazioni supplementari in caso di modifica di tassazione a protezione del legittimo affidamento nei confronti del contribuente.*

In ogni caso, chi scrive, ritiene che occorre certamente molta cautela nel mettere troppo peso sugli *obiter dicta* nell'unica decisione assunta in tale contesto, tra l'altro non ancora esaminata dalle Corti superiori.

Le ragioni di tale tesi sono basate proprio sui principi del caso *Underwriting MFK*, in quanto sono indicate precise regole, la cui violazione ha determinato lesione dell'affidamento del contribuente.

Non si comprende, infatti, per quale ragione non possa essere assegnata al contribuente una certa tutela anche per questi manuali che costituiscono dei veri e propri *statement*, lì dove il contribuente si sia affidato alla prassi operativa descritta.

In questo senso ritengo che deve sussistere il riconoscimento della piena tutela del contribuente anche in questa circostanza, sempre se i manuali siano conformi alla normativa seguita, alla attuale prassi, e se sono indicate le eventuali ragioni, secondo le quali HMRC potrebbe cambiare la propria prassi applicativa.

Allo stesso modo, seguendo le indicazioni della giurisprudenza, qualora il contribuente dimostri di aver seguito tutte le indicazioni contenute nel manuale, sia come vera e propria guida normativa o quanto meno come indicazione della prassi seguita da HMRC, e qualora quest'ultimo cambi opinione senza previamente comunicare ai

contribuenti, che potrà darsi luogo ad un'applicazione retroattiva del tributo, pur sussistendo un espresso divieto nel manuale, in questo caso il contribuente potrà impugnare l'eventuale applicazione del tributo per eccesso di potere.

Per quanto riguarda invece, la non applicabilità del principio dell'affidamento lì dove la prassi applicativa sia cambiata in conformità di una decisione giurisprudenziale, non si può che concordare con la giurisprudenza.

Oggi il contribuente che ritenga leso il proprio affidamento prima di impugnare l'eventuale violazione posta all'interno dei manuali emessi della HMRC, dovrà prima ottenere un *ruling* e solo dopo qualora l'esito sia negativo, lo potrà impugnare per eccesso di potere avanti la Corte.

### **3.9 Il legittimo affidamento a seguito di comportamenti della HMRC, per silenzio o per acquiescenza al procedimento, il cd *Wednesbury principle***

La House of Lords nella decisione *Unilever*<sup>214</sup> ha stabilito che il legittimo affidamento può essere accertato, non solo sulla base di una dichiarazione della HMRC, ma anche con riferimento al suo passato comportamento, ed alla sua prassi operativa.

La Corte d'Appello in questo caso ha sottolineato come ai fini dell'identificazione del legittimo affidamento sia necessario tenere presente l'informativa data al contribuente e la prassi applicativa seguita fino a quel momento e l'eventuale acquiescenza che l'Amministrazione potrebbe aver generato su una determinata questione.

Certamente, la mancata informativa del contribuente in merito all'applicabilità di una determinata prassi, costituisce senza dubbio un comportamento che potrebbe dare luogo a violazione di legge ed eccesso di potere, ma ciò dipende dalle circostanze del caso, ed in particolare dalla condotta tenuta dall'Amministrazione finanziaria .

Nel caso *Unilerver* la Corte ha statuito che l'amministrazione finanziaria proprio nell'ambito dell'accertamento di imposta, rilevò come sebbene in un primo momento la HMRC ritenesse necessario recuperare alcuni tributi accertati, successivamente aveva mostrato un comportamento incompatibile, tanto da rinunciare in un determinato procedimento giudiziario alla pretesa fiscale.

E' difficile stabilire se l'aspettativa legittima basata sul mero silenzio di HMRC, si manifesti nella semplice circostanza che i funzionari incaricati dell'accertamento non abbiano contestato al contribuente alcuna violazione in proposito, o messo in guardia dal tenere un determinato comportamento.

---

<sup>214</sup> *R v Inland Revenue Commissioners, ex parte Unilever plc* [1996] STC 681 a pagina 690;  
Pag. 149 a 377

Nel caso *Eurosel*<sup>215</sup> la società ricorrente non riuscì a provare la sussistenza del legittimo affidamento in quanto alla base delle transazioni commerciali, vi era una frode carosello in materia di iva, ed anche lì dove la HMRC non avesse proceduto nell'accertamento della frode, questa non avrebbe potuto essere assunta dal contribuente come causa di giustificazione.

In realtà, proprio a dimostrare la reale portata del reciproco rispetto tra contribuente ed amministrazione, è opportuno fare riferimento al caso *Gaines-Cooper* *ove al punto 65, la Corte chiarisce, che sebbene la pubblica amministrazione adotti un laissez-faire in un determinato accertamento, deve allo stesso tempo sussistere nel contribuente un vero e proprio rispetto nei confronti della PA delle regole procedurali, tanto da adeguarsi alla normativa secondo i principio di correttezza e buona fede.*

Nella sostanza dei fatti l'Amministrazione finanziaria si aspetta che sussista piena correttezza da parte dei contribuenti nel pieno rispetto delle regole e della buona fede.

Seguendo il pensiero della Corte nel caso *Gain - Cooper*, infatti, *costituisce primaria responsabilità del contribuente pagare le imposte nella giusta quantità e nel pieno rispetto della normativa tanto che in un modello perfetto di Stato di diritto non dovrebbe neanche sussistere l'accertamento come forma di recupero delle imposte, proprio perché nè costituirebbe la sua antitesi.*

Chi scrive non può che concordare pienamente con quanto qui ribadito, anche se è necessario approfondire il tema mutuando le riflessioni del caso *Underwriting MFK*, ove i principio di legalità e la buona fede non devono essere una strada a senso unico, ma devono riguardare anche il rispetto delle regole da parte del contribuente che deve essere totale.

Nel caso *Anderson*,<sup>216</sup> il Tribunale rifiutò di riconoscere la tutela del legittimo affidamento nei confronti del contribuente proprio perché la sua condotta era stata in mala fede.

In realtà grazie al *judicial review* e grazie anche alle ultime decisioni della giurisprudenza di merito, molti contribuenti hanno provato a forzare la mano sostenendo che: anche qualsiasi colloquio avuto con i funzionari, che desse loro ragione su determinate questioni fiscali dovesse essere considerato affidamento.

Come ben si vede, e come è stato notato precedentemente, il concetto del legittimo affidamento nel diritto inglese oltre che essere diverso nella sostanza, rispetto al nostro

---

<sup>215</sup> *Eurosel Ltd contro Commissioners* [2010] UKFTT 451 (TC), al punto 29, e *R (Huntingwood Trading Limited) v HMRC* [2009] EWHC 290 (Admin).

<sup>216</sup> *Anderson v HMRC* [2010] FTT 432 (TC), punti 20 a 22.

ordinamento, ha un approccio completamente differente.

Nel diritto inglese questo principio risente molto della tradizione contrattuale mercantile, tanto è vero che la fonte del legittimo affidamento deriva proprio da quella del diritto contrattuale intesa come promessa a mantenere o ad eseguire qualcosa.

Questo approccio condotto alle estreme conseguenze ha avuto come effetto che il contribuente<sup>217</sup> chiedesse tutela per la lesione del principio dell'affidamento solo sulla base di una telefonata al servizio di consulenza nazionale della HMRC che lo aveva consigliato a sostenere un determinato comportamento, poi seguito ed a suo dire ritenuto non veritiero da parte dell'agenzia delle entrate inglese.

Poste comunque le due condizioni essenziali per la sussistenza della lesione del principio dell'affidamento individuate *Underwriting MFK*, è assolutamente improbabile considerare ogni circostanza o situazione che si manifesta tra il contribuente ed HMCR, oggetto di legittimo affidamento.

La mera informativa non costituisce fonte di affidamento per il contribuente, la Corte ha statuito in questo caso come un telefonata non potesse creare un legittimo affidamento tenendo conto della breve durata della chiamata telefonica e della circostanza che il contribuente non avesse fornito una completa informativa di tutti i fatti relativi alla pretesa tributaria.

In tale caso, il contribuente, pur avendo seguito a suo dire quanto suggerito dall'Agenzia era stato oggetto di accertamento con conseguente rettifica d'imposta, in seguito impugnato.

La Corte statui che la consulenza generica svolta per telefono dall'Ufficio Centrale dell'agenzia delle entrate inglese, sebbene fosse incompatibile con la guida pubblica della HMRC in materia di imposte, di cui il contribuente era a conoscenza, non poteva e come tale non doveva essere fatta valere come *unfair conduct*.

Da notare però che questa decisione, almeno contrasta con il caso *Corkteck Ltd* ove i giudici hanno lasciato aperta la possibilità che una telefonata possa essere invocata dal contribuente per fondare un legittimo affidamento, ma un caso del genere, a parere della Corte deve essere considerato del tutto eccezionale.

Infatti, la Corte ha posto ad esempio una serie di casi di piccoli imprenditori individuali o persone fisiche che si rivolgevano al HMRC per chiedere spiegazioni su una determinata loro posizione fiscale.

Si è osservato, infatti, che le richieste di questi contribuenti riguardavano questioni di

---

<sup>217</sup> *Corkteck Ltd contro Commissioners* [2009] EWHC 785 (Admin) al punto 31,  
Pag. 151 a 377



basso valore e che normalmente non richiedevano l'intervento dei consulenti fiscali e che si risolvevano con una consulenza da parte dell'autorità fiscale.

In questo caso il contribuente è legittimato a far valere l'affidamento nelle dichiarazioni poste dalla P.A., ma graverà su di esso l'onere di provare e dimostrare la colpa dell'ufficio fiscale che ha rilasciato la consulenza poi rivelatasi errata.

Casi di questo tipo che hanno dato luogo a lesione dell'affidamento non sono stati riscontrati nel panorama giurisprudenziale inglese, anche perché è estremamente difficile che il contribuente tenga un registro aggiornato di tutti gli incontri, telefonate, contatti avuti con HMRC e lo faccia valere in giudizio.

Nel caso *Bourne*<sup>218</sup>, la Corte d'Appello ha respinto il gravame del contribuente proposto per lesione di legittimo affidamento, avverso il diniego del rimborso IVA, che sarebbe stato concesso oralmente dall'Ufficio Finanziario, per non aver provato l'avvenuto legittimo affidamento da parte dell'Ufficio Finanziario.

La Corte d'Appello considerò che quanto lamentato dal contribuente poteva realmente essere accaduto in quanto era già avvenuto a proposito del *cd schema DYL Builder*<sup>219</sup>, ove molti contribuenti avevano ricevuto informazioni telefoniche effettivamente fuorvianti dall'HMCR che aveva creato considerevoli danni ai contribuenti.

Nel caso *Watson*<sup>220</sup> la Corte ha statuito che HMRC: *avrebbe il dovere di informare tutti i contribuenti che richiedono informazioni di questo tipo, attraverso comunicazioni scritte che devono confermare quanto anticipato per telefono. Coloro i quali sono legittimati a richiedere il rimborso iva per i materiali che hanno utilizzato per la costruzione dell'abitazione, si aspettano dall'Ufficio finanziario una conferma scritta anche perché molti di costoro hanno costruito la casa da sé e non sono degli imprenditori commerciali, tanto da essere fuori dagli schemi commerciali e dalle incombenze fiscali, a meno della sussistenza di concessioni e di particolari deroghe.*

Malgrado ciò si deve sottolineare come le Corti inglesi, pur riconoscendo nei confronti della HMRC una certa responsabilità soprattutto per le errate informazioni che spesso i contribuenti avevano seguito e che non aveva dato luogo a rimborso di iva, hanno sempre riversato su quest'ultimi l'onere della prova della colpa dell'Agenzia per lesione

---

<sup>218</sup> *Bourne v HMRC [2010] UKFTT* in <http://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2010/TC00582.html>

<sup>219</sup> Il *cd schema diy builder* è di fatto una agevolazione fiscale presente nella legislazione fiscale del 2003-2004 in materia iva che permetteva al privato contribuente di poter recuperare l'iva sui materiali di costruzione di nuova abitazione o di ristrutturazione. Questa forma di agevolazione fiscale riguardava le abitazioni private e non ad uso ufficio poste nel territorio del Regno Unito inclusa l'isola di Man, ad eccezione delle Isole del Canale. Secondo questo schema il contribuente al fine di poter richiedere il rimborso doveva presentare tale documentazione: fornitore, numero di partita IVA, la quantità e la descrizione dei beni e / o servizi, il prezzo di ogni prodotto, la cui mancanza non dava luogo a rimborso.

<sup>220</sup> *Watson v HM Customs & Excise (2004) (IVA 18.675)*

del principio dell'affidamento.

### **3.10 La tutela del contribuente e le impugnative dei provvedimenti nei confronti della HMRC. L'applicazione del principio dell'affidamento in merito alle maggiori problematiche processuali e di merito nei procedimenti giudiziari. Alcuni profili comparatistici**

L'impugnativa per lesione dell'affidamento da parte del contribuente su una decisione emessa da HMRC è al quanto complessa, in quanto egli dovrà impugnare nel merito avanti il Tribunale *first tier* l'eventuale interpretazione dell'applicazione impositiva fornita dall'Ufficio finanziario.

A tale impugnativa dovrà seguire anche quella innanzi al Administrative Tribunal Amministrativo ove verrà richiesta attraverso il *Judicial Review*, l'annullamento della decisione per lesione del principio dell'affidamento<sup>221</sup>.

Qualora l'impugnativa nel merito dell'imposta non sia accolta, il contribuente avrà sempre la possibilità di ottenere e sperare in una decisione positiva dell'Administrative Tribunal.

Infatti la Corte nel caso *Customs and Excise Commissioners v National Westminster Bank plc*<sup>222</sup> ha statuito che qualora un contribuente si senta pregiudicato da accertamenti posti in essere dagli organi finanziari in merito all'interpretazione della norma deve primariamente impugnare l'atto avanti il Tribunale competente per le imposte richieste,

---

<sup>221</sup> Gli *administrative tribunals* sono istituiti con legge del Parlamento per fini di particolare rilievo e riguardano i diversi settori dell'azione amministrativa nel campo sociale: relazioni industriali e sindacali, impiego, parità di salario fra uomini e donne, discriminazione razziale o sessuale, pensioni, sanità, sicurezza sociale, assistenza, immigrazione, espropriazioni, locazioni, imposizione tributaria ecc. Essi rappresentano un momento essenziale dell'azione amministrativa in campo sociale, risolvendo le controversie prima che esse siano portate di fronte al giudice della *common law*. I tribunali amministrativi sono competenti per quelle materie per le quali lo Stato ha istituito una autorità amministrativa, incardinata o meno in un ministero o in una amministrazione locale, dotandola di poteri amministrativi (*statutory powers*). Il tribunale amministrativo dirime le controversie fra i singoli e l'amministrazione in ambiti coperti da una regolamentazione sempre più estesa. I tribunali amministrativi non possono essere considerati parte del sistema giudiziario della *common law*, ma devono avere una certa imparzialità e sono immuni da ogni forma di interferenza del governo. Sono presieduti generalmente da un giurista, normalmente è un avvocato, il collegio è bilanciato con la nomina dei due membri a latere del presidente fra i rappresentanti degli interessi contrapposti, pubblico e privato, quasi mai avvocati per non indebolire la posizione del *chairman* (praticamente, il criterio delle corti arbitrali). Non solo il processo è gratuito per il ricorrente (circa un milione di decisioni all'anno costano al contribuente 85 milioni di sterline) e non vi è condanna alle spese, ma non vi è bisogno di rappresentante legale, e la parte si fa rappresentare, nei processi più importanti, da un proprio esponente di categoria o da un tecnico.

La decisione del tribunale amministrativo è sempre impugnabile o con la procedura della *judicial review*, nel caso che il tribunale sia incorso in una violazione dei principi che ne regolano la competenza, le procedure o l'imparzialità delle decisioni o con il ricorso al giudice della sottolineata *common law*. L'appello ad un giudice ordinario è sempre possibile quando sia sollevata una questione di diritto, anche quando il tribunale amministrativo abbia a sua volta deciso in sede di appello. L'azione giudiziaria di fronte al giudice della *common law* si svolgerà secondo le procedure ordinarie. Il sistema consente un notevole risparmio di energie della giustizia ordinaria, alla quale si ricorre raramente e solo nei casi più importanti per le questioni di diritto coinvolte.

<sup>222</sup>*Customs and Excise Commissioners v National Westminster Bank plc* [2003] EWHC 1822 (Ch) un contribuente ha voluto contestare una errata interpretazione normativa incompatibile con legittimo affidamento derivante dalla guida pubblicata HMRC.

e contemporaneamente intraprendere avanti il Tribunale Amministrativo l'impugnativa per lesione del legittimo affidamento attraverso il *Judicial Review*.

In alcune decisioni tra cui *Hannover*,<sup>223</sup> *CGI Group (Europe) Ltd contro Commissioners* in cui veniva posto il dubbio anche nei confronti di una serie di interpretazioni rese dalla HMRC. in cui i contribuenti avevano impugnato il mancato rispetto di una circolare interpretativa emessa da parte dell'Ufficio finanziario in merito a una questione relativa all'applicazione iva su consulenze fornite in outsourcing.<sup>224</sup>

In detto procedimento, la Corte d'Appello accolse le ragioni dell'Ufficio finanziario in quanto sebbene quest'ultimo avesse espresso la propria posizione con la *notice n.700/34*<sup>225</sup> pubblicata dalla HMRC in merito all'applicazione delle prestazioni iva dei lavoratori in *outsourcing*, questa era stata erroneamente interpretata dal contribuente tanto che egli lamentava la violazione dell'affidamento.

La Corte ravvisò l'insussistenza della violazione del *rule* posta all'interno della *notice n. 700/34*, e statuí come l'interpretazione dell'Ufficio fosse chiara e legittima, sottolineando come ogni volta che il contribuente assumesse la sussistenza di una aspettativa legittima, questa doveva essere una promessa chiara e inequivocabile a cui un cittadino poteva affidarsi.

Inoltre a parere della Corte non poteva sussistere nessun legittimo affidamento in tutti quei casi in cui l'autorità pubblica agiva in violazione di legge, dovendosi distinguere tra fornitura di personale e l'impiego di personale sotto la direzione del fornitore nell'eseguire una prestazione di servizi.

Vi è da rilevare come oggi, vi sia una generica tendenza dei contribuenti ad incrementare ogni controversia relativa al legittimo affidamento in materia fiscale avanti il Tribunale, in quanto la struttura del processo permette lo sviluppo di una vera e

---

<sup>223</sup> *Hannover Company service Ltd contro Commissioners* [2010] UKFTT 256 (TC) <http://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2010/TC00550.html> per ogni dettaglio sulla decisione si può consultare il motore di ricerca <http://www.financeandtaxtribunals.gov.uk/Aspx/default.aspx>;

Questa controversia è relativa al recupero di iva effettuata dal HMRC nei confronti di una società che espletava servizi e prodotti tipografici per conto terzi. In particolare nella prestazione di alcuni servizi, la ricorrente li aveva identificati come non assoggettabili all'iva di qui il recupero della medesima da parte della HMRC. Il tribunale, tuttavia, ha basato la reiezione del ricorso della società contribuente in primo luogo sulla circostanza che la società non aveva mai consultato né HMRC né il manuale, ma era stata guidata dai consigli dei suoi contabili (*punto 48*), non è chiaro nella decisione del Tribunale se siano stati i consulenti del contribuente a consigliare la società a non pagare l'iva, in ogni caso questi ultimi hanno basato la loro consulenza alla società sul manuale HMRC.

<sup>224</sup> *CGI Group (Europe) Ltd v Revenue & Customs* [2010] UKFTT 396 (TC) (20 August 2010) in <http://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2010/TC00678.html>, nella sostanza dei fatti era stata impugnata una decisione di un interpello reso errato da parte della amministrazione relativamente ad una questione di applicabilità iva sui servizi espletati da lavoratori e consulenti in outsourcing nei confronti di alcuni società che avevano richiesto tali servizi.

<sup>225</sup> *Notice 700/34* had to be understood as making a distinction ..... between a supply of staff of which 'the determining factor is that the staff are not contractually employed by the recipient company, but come under the direction of that company'; and a supply of services where 'your staff continue to operate under your own direction' which 'is not a supply of staff, but is a supply of those services.'

propria istruttoria come l'assunzione di prove volte ad accertare la sussistenza del legittimo affidamento.

Chi scrive ritiene degno di nota lo sviluppo di una fase di istruzione processuale ove le parti sono poste nella condizioni di poter provare le loro allegazioni.

Si devono accogliere con favore le decisioni *Hannover e CGI*, ove si è statuita della necessità di espletare nel processo lo sviluppo delle prove poste dal contribuente al fine di provare l'avvenuta lesione dell'affidamento.

Le prove devono vivere all'interno del procedimento giudiziario, perché il Tribunale rappresenta la migliore garanzia di imparzialità per la tutela del contribuente, proprio perché è la sede ove si possono valutare le prove orali e scritte, in relazione all'accertamento dei fatti e alle circostanze invocate per l'affermazione del legittimo affidamento.

Dall'esame della casistica esaminata, vi è da rilevare come le Corti hanno dovuto confrontarsi con la questione della *legitimate expectation* con riferimento soprattutto a tutte quelle situazioni in cui, da una parte la HMRC ha emesso risoluzioni, circolari, espresso pareri, disciplinando la norma fiscale ed in cui è più forte la spinta del contribuente verso la tutela dell'affidamento, e dall'altro ha cambiato la propria policy, ossia la prassi applicativa della norma.

Non può essere un caso come anche in Italia emerga maggiormente la problematica della tutela dell'affidamento e, correlativamente, quella della effettività dei rimedi processuali da applicare.

A parere di chi scrive, infatti, tale coincidenza sussiste a causa della particolare sensibilità che il contribuente ha in questi due settori con riguardo ai mutamenti di *policy* e di interpretazione normativa, ed è chiaro come l'attuale dibattito sulla *legitimate expectation doctrine* riguarda, prevalentemente le modalità di come il sindacato giurisdizionale viene esercito nei confronti degli attori processuali.

Nei casi prospettati si è messo in evidenza come il riconoscimento in favore del contribuente di un affidamento finisca per risolversi nella necessità di un controllo rigoroso sull'esercizio del potere dell'HMRC, esplicito attraverso le comunicazioni nei confronti dei contribuenti.

In via generale, tale controllo assume dalle Corti inglesi tutte le caratteristiche di un vero e proprio sindacato esterno, e come già ripetuto, attraverso le rispettive pretese delle parti, valutazioni assolutamente paritetiche.

Ritengo, infatti, come tale visione paritetica che le Corti inglesi hanno nei confronti del

contribuente e dell'Amministrazione finanziaria dipenda dalla separazione dei poteri e dal peso specifico che ha il principio di legalità all'interno dell'ordinamento inglese.

Le impugnative dei contribuenti avanti i *Administrative Tribunal* attraverso la *Judicial Review*, per lesione del principio dell'affidamento dell'Amministrazione Finanziaria deve rispettare alcuni standards che rispondono al cd *Wednesbury principle*<sup>226</sup> che definisce il limiti della ragionevolezza da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Nella concezione britannica il termine *unreasonableness* è un concetto limite in cui rientrano anche tutte quelle decisioni “*unreasonable that no reasonable authority could ever have come to it*” oppure quelle decisioni in cui “*no reasonable body could have come to it*, oppure “*no reasonable body could have come to*”. Ciò spiega, infatti, come nelle decisioni tributarie passate in rassegna, il contribuente ha sempre impugnato i provvedimenti del HMCR come irragionevoli o per violazione di legge.

Le ragioni sono a mio avviso certamente da identificare nel *Wednesbury test*, ma anche in ragioni storiche che hanno condotto le Corti ad affermare tale principio, sia nel rispetto di una certa *deference* amministrativa nei confronti dell'Ufficio delle Finanze, e sia perché così facendo, si manteneva certamente basso il contenzioso da parte dei contribuenti nei confronti dell'autorità pubblica, tanto da censurare tutti quei comportamenti assolutamente irragionevoli .

Con l'adozione della Human Right Act 1998 e quindi con l'accettazione delle regole europee in tema di diritti umani, che esigono un controllo più intenso sull'adozione dei soggetti pubblici e incidano i diritti riconosciuti e protetti in sede sovranazionale, la giurisprudenza inglese è riuscita a svincolarsi dai parametri posti in essere dal *Wednesbury test*, arrivando a comprendere meglio quanto statuito dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea che ha definito il concetto di buona amministrazione.

Infatti con il caso *Coughan*<sup>227</sup> viene disatteso per la prima volta l'utilizzo del *Wednesbury test*, per fare spazio ad una nuova forma interpretativa correlata a tre diverse forme di affidamento.

Primariamente, l'autorità pubblica è tenuta a considerare l'interesse del soggetto titolare

---

<sup>226</sup> *Associated Provincial Picture Houses v Wednesbury Cooperation* [1948] 1 KB 223 tale caso era relativo, alla concessione ad un cinema alla condizione che nessun bambino minore di anni 15 fosse ammesso alla domenica. I ricorrenti chiedevano che tale condizione fosse considerata assolutamente irragionevole e perciò annullata. La licenza non venne annullata perché la Corte non riscontrò vizi nel procedimento che aveva portato alla condizione cui si è fatto cenno né irragionevolezza alcuna. In quell'occasione vennero indicati tre livelli di verifica per accertare l'illegittimità dell'azione amministrativa, ora ricordati come *Wednesbury test*: a) the corporation in making that decision took into account factors that ought to have been taken into account, or b) the corporation failed to take into account factors that ought to have been taken into account, or c) the decision was so unreasonable that a reasonable authority would ever consider imposing it;

<sup>227</sup> *R.v North and East Devon H A ex p Coughlan* [2001] QB 213;  
Pag. 156 a 377

di un legittimo affidamento di tipo solamente procedimentale.

Ciò accade ove non sia possibile individuare una promessa inequivocabile proveniente dall'amministrazione finanziaria. Infatti il sindacato giurisdizionale in casi del genere non potrà limitarsi ad un controllo estrinseco e formale della completezza dell'istruttoria, nel rispetto dei parametri indicati dal *Wednesbury principle* rispetto ai modelli normativi continentali.

Secondariamente, l'autorità pubblica ha ingenerato nel contribuente un affidamento di tipo sostanziale, pur sussistendo ragioni generali di interesse pubblico tali da non confermare l'aspettativa, pur qualificata del contribuente.

Il sindacato giurisdizionale deve prendere atto dell'incidenza del mutamento generale della prassi applicata al caso specifico e verificare la coerenza delle motivazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria.

Ed infine valutare la presenza di un affidamento sostanziale, circostanza questa, che a mio parere, costituisce quello di maggiore incisività, infatti la giurisprudenza inglese ha riscontrato la presenza di un affidamento di tipo sostanziale solo lì dove abbia verificato l'insussistenza di *policy*, ossia di prassi da seguire, che giustifichino la limitazione di un interesse soggettivo; in tale caso il sindacato del giudice deve spingersi fino alla verifica dell'*abuse of power*, pur senza modificare il contenuto concreto della decisione dell'amministrazione.

Dall'esame della prassi seguita, e dei casi esaminati, si deve concordare con la dottrina dominante<sup>228</sup>, secondo la quale con il caso *Coughan* viene ad essere riconosciuto il legittimo affidamento sostanziale, che comporta per la HMCR come la promessa di un determinato *facere* posta in essere debba essere sempre mantenuta, salva la presenza di un *overriding public consideration*<sup>229</sup>, in cui ovviamente l'interesse pubblico viene meno.

---

<sup>228</sup> R. Clayton, *Legitimate Expectation and local authority autonomy* in the Cambridge Law Journal: Volume 62 / Issue 01 / March 2003, pp 93-105 DOI: <http://dx.doi.org/10.1017/S000819730300624X> (About DOI), Published online: 27 June 2003; per la disamina della dottrina vd Craig, P.P. *Administrative Law. (5th ed)*. London , 2003; Elliot, M. "*Legitimate Expectation: The Substantive Dimension*". Cambridge Law Journal. Vol. 59, no. 3 (2000). P. 421-425.; Elliot, M. "*Coughlan: Substantive Protection of Legitimate Expectations Revisited*". Judicial Review. Vol. 5, no. 1 (2000). P. 27-32.; Roberts, M. "*Public Law Representations and Substantive Legitimate Expectations*". Modern Law Review. Vol. 64, no. 1 (2001). P. 112-122.; Schonberg, S., and Craig, P. "*Substantive Legitimate Expectations after Coughlan*". in Public Law. P. 684-701.; Steele, I. "*Substantive Legitimate Expectations: Striking the Right Balance?*" Law Quarterly Review. Vol. 121 (April 2005). P. 300-328.

<sup>229</sup> E' interessante notare come tale concetto viene ad essere sempre espresso da parte della HMRC, infatti a proposito delle regole sulla deducibilità fiscale nel *tax deduction scheme*, l'autorità finanziaria dice che vi è interesse pubblico lì dove HMRC è in grado di applicare la legge correttamente in modo che il carico fiscale venga ripartito equamente. Qualsiasi cosa che possa aiutare i contribuenti a eludere l'imposta non è effettuata nell'interesse pubblico. Evasione ed elusione spostano ingiustamente l'onere fiscale sui contribuenti onesti. Tutto ciò che mette a rischio le nostre attività di *compliance* e potrebbe minare la fiducia del pubblico nel sistema fiscale, potrebbe danneggiare il clima generale di onestà vigente nella maggioranza dei contribuenti che utilizzano il sistema in modo corretto. In <http://www.hmrc.gov.uk/freedom/tax-ded-scheme.htm>;

### 3.10.1 Alcune considerazioni comparatistiche

Nell'ordinamento tributario comunitario ed in quello italiano, l'Amministrazione ha senza dubbio l'obbligo di portare a conoscenza dei contribuenti con tutti i mezzi idonei in suo possesso, ossia attraverso, tutte le circolari, e le risoluzioni emanate dall'Agenzia, le interpretazioni rese e diffuse nei propri provvedimenti.

Se il problema della tutela dell'affidamento, per la delicatezza che lo caratterizza, non è marginalizzabile al solo diritto tributario di cui travalica i confini perché immanente ai rapporti tra Pubblica Amministrazione e privato, esso riveste, tuttavia, una particolare importanza, per la nota endemica incertezza normativa italiana dovuta a tecniche legislative, spesso approssimative o ipertrofiche, che hanno finito per moltiplicare fonti cognitive - interne, internazionali, comunitarie - che disorientano, non solo il contribuente, ma la stessa giurisprudenza di merito e di legittimità.

Nell'ordinamento italiano a differenza di quello inglese, vi è la predominanza di una legislazione volatile continuamente modificata, secondo le necessità del legislatore, tanto da assumere effetti distorsivi all'interno del principio di legalità.

Si pensi, ad esempio, a quanto verrà detto nel prosieguo a proposito dell'emanazione delle norme di interpretazione autentica che attribuiscono significato ad una certa disposizione, e che creano con la loro emanazione un dise-allineamento del sistema, lì dove invece il comportamento tenuto dal contribuente sia stato del tutto in buona fede, tanto da aver seguito l'interpretazione precedente l'emanazione della circolare interpretativa, ed abbia confidato in una uniforme giurisprudenza a lui favorevole.

Sotto questo aspetto la giurisprudenza inglese è estremamente garantista, e sanziona questi comportamenti come *unfair conduct* fino a valutarli come vere e proprie forme di eccesso di potere.

Sotto questo aspetto e senza voler trarre delle conclusioni affrettate, mi sembra di potere sostenere come il principio di motivazione di un provvedimento amministrativo, oggi stia superando la sua dimensione topica per divenire qualcosa di più concreto, di giustiziabile, molto più continentale rispetto a qualche anno fa.

Riprendendo alcune valutazioni poste dalla giurisprudenza mi sembra che la tendenza a motivare gli atti dei pubblici poteri possa trovare quali presupposti, da una parte, il processo di convergenza tra diritti amministrativi tra i quali è necessario considerare quelli posti dall'Unione Europea, e dall'altro il *Judicial Review*, “ *the very nature of judicial review requires reason giving*<sup>230</sup>”.

---

<sup>230</sup> R. Thomas *Aldermen Reasons and Judicial Review*, in:  
Pag. 158 a 377

Ulteriormente, non può sottacersi l'eventualità che il legislatore, nell'intento di eludere i limiti della retroattività in materia tributaria o per esigenze "politiche" contingenti, ricorra all'interpretazione finalizzata all'introduzione surrettizia di disposizioni innovative e di fatto retroattive dalle quali il contribuente può essere vulnerato.

Riconoscere tutela all'affidamento, dunque, comporta, innanzitutto, che l'Amministrazione sia facultata a mutare l'orientamento interpretativo solo per il futuro, mantenendo l'indirizzo assunto nel passato e diffuso con i propri provvedimenti, ma applicando i criteri riferiti dalla Corte di Giustizia, ossia quelli di concedere congruo tempo al contribuente per uniformarsi.

L'encomiabile presa d'atto della questione nella sua problematicità ha condotto alla canonizzazione ex art. 10, comma 1 dello Statuto del contribuente, in nome del riconoscimento del principio di buona fede, della conclusione che il giudice debba procedere all'annullamento dell'atto impositivo ove accerti che la pretesa fiscale che lo ha legittimato è di contenuto diverso rispetto a quella determinata sulla base dell'interpretazione derivante da un provvedimento cui il contribuente si è adeguato.

Nel diritto tributario inglese ed in particolare nella *Charter payer tax*<sup>231</sup> del Contribuente manca un corrispondente all'art.10 dello Statuto dei contribuenti italiano, ed anche i precedenti finora esaminati sono orientati verso la specifica canonizzazione di principi che danno luogo ad affidamento del contribuente.

Al contrario nel diritto italiano manca una tipizzazione del principio dell'affidamento così spinta come nel diritto inglese, ma al contrario può accadere che negli atti ufficiali dell'Amministrazione, si rinvenivano più interpretazioni in relazione ad una fattispecie esaminata.

Ne consegue che, in tal caso, l'esternazione ufficiale, per quanto autorevole, non può preconstituire un vincolo per l'Ufficio e nello stesso tempo, specularmente, una violazione, se smentita successivamente, alla buona fede di chi in essa ha riposto la propria fiducia.

Da tale considerazione scaturisce la consapevolezza da parte del legislatore dello Statuto di rendere la giusta tutela all'affidamento con la previsione del comma 2 dell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente il quale prevede, infatti, che "non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente qualora egli si sia

---

<http://www.ncl.ac.uk/~nlawwww/1996/issue1/thomas1.html>; per la giurisprudenza ivi riportata *R.v Highter Educational Funding ex parte Institute of Dental Surgery* [1994], 1 All E.R. 651; *R.v Bristol County Council ex parte Bailey*, [1995], 27 HLR 307; In *R v LB of Tower Hamlets ex parte Mohab Ali* (1993) 25 HLR 218, 228;

<sup>231</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/charter/>



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 o errori dell'Amministrazione stessa”.

In pratica, derubricando la norma, si coglie la volontà di assolvere il contribuente in buona fede, sia nel caso di affidamento prestato ad un atto dell'Amministrazione dal contenuto inequivocabile che nel caso in cui l'atto contenga solo un'indicazione preferenziale, dal momento che, nella prima ipotesi, nessuna imposta potrà essere pretesa e, nella seconda, non potranno essere pretesi interessi né potranno essere irrogate sanzioni.

Il riconoscimento esplicito della reciproca collaborazione tra fisco e cittadino contribuente, che costituisce il fondamento della meritevolezza della tutela, sia della buona fede che dell'affidamento da parte di quest'ultimo nei confronti dell'Amministrazione, titolare della pretesa fiscale, viene ulteriormente specificato e integrato dal successivo art. 11 il quale, nei due commi nei quali si struttura, pone a disposizione del soggetto passivo d'imposta uno strumento (interpello) di immediato dialogo deflativo dell'inveterato contenzioso tributario, imponendo precisi limiti alla potenziale discrezionalità connessa all'esercizio dell'attività istituzionale.

Le disposizioni appena citate, senz'altro innovative nella loro incisività, s'inseriscono in un tessuto socio-culturale orientato al superamento della fisiologica conflittualità relazionale tra cittadino e Pubblica Amministrazione che, nel contesto tributario.

La portata della norma, tuttavia, è notevole non tanto per la positivizzazione del principio, già peraltro immanente nell'ordinamento tributario, ma in quanto ascrivibile al più ampio “*genus*” dei principi generali del diritto e dell'azione amministrativa che debbono orientare e costituire, nel contempo, il punto di riferimento esegetico della correttezza e della legittimità dell'operato degli organi ed uffici in cui si articola il complesso apparato finanziario, quanto per averlo esplicitato concretamente prevedendo precisi limiti a carico dell'Amministrazione con l'imposizione dell'annullamento e della revoca degli atti che abbiano generato la situazione cui l'affidamento si ricollega.

D'altra parte l'affidamento rappresenta, insieme alla collaborazione e alla buona fede, un canone riconosciuto e tutelato dall'ordinamento giuridico che voglia attribuire un ruolo efficace al legislatore chiamato, in un contesto di politica democratica, ad affermare la certezza del diritto, negli ambiti pubblico e privato di parcellizzazione del medesimo, in funzione non autopoietica quanto piuttosto dialettica.

Infatti, l'esigenza di affermare e sostenere la certezza del diritto costituisce una esigenza primaria ed essenziale nei rapporti fra tutti i soggetti presenti in ogni ordinamento giuridico, trovando la propria ragione d'essere nella *fides*, in un'idea di giustizia, intesa come conformità al diritto, come giusto adempimento dell'obbligazione tributaria sancita dalla costituzione, come preminenza ante preminente rispetto all'esigenza di tutela dell'interesse pubblico perseguito, potendo quest'ultimo conciliarsi ma non prescindere dalla medesima. La specialità soggettiva di cui è portatrice l'Amministrazione non determina una presunzione di superiorità di cui vantarsi nei rapporti con il cittadino, ma impone, piuttosto, un rispetto del quale le norme che ne disciplinano l'azione debbono rendersi interpreti nella finalità di esaltare la funzionalizzazione dell'attività in un'ottica di efficiente ottimizzazione dei risultati verso la quale il sistema pubblico è da pochi anni orientato.

Il pur espresso riconoscimento contenuto negli artt. 3, 53 e 97 della Costituzione, che denunciano una volontà normativa già preesistente nel nostro ordinamento giuridico sembrava, antecedentemente allo Statuto, ritrovare vitalità e rigore solo nei richiami contenuti nei repertori giurisprudenziali amministrativi tributari e, comunitari tesi a ribadire, in nome della legalità dell'obbligazione tributaria la necessaria sottrazione alla disponibilità delle parti e la conseguente negazione di qualsivoglia margine di discrezionalità nella determinazione dell'*an* e del *quantum* del tributo.

Nelle vecchie pronunzie giurisprudenziali non si rinviene alcun cenno espresso ai principi di correttezza dell'azione amministrativa e di tutela del legittimo affidamento del contribuente e tanto più all'*esimente* delle obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria, introdotta nel sistema normativo già nel 1929 (art. 2 RD n. 360 del 1929) e ciò in contrasto con il nuovo orientamento a proposito della correttezza dell'azione amministrativa<sup>232</sup>.

Al contrario la giurisprudenza inglese ha sancito la sussistenza dell'*abuse of power* lì dove il soggetto pubblico agisca senza considerare adeguatamente tutti gli aspetti del caso, ossia senza svolgere una istruttoria completa, tanto da utilizzare in modo assolutamente scorretto il potere che la legge ha conferito provocando la violazione di

---

<sup>232</sup> L'azione amministrativa, così come prevista dall'articolo 1 della legge 241/90, legge modificata ed integrata dalla legge 15/05, è improntata non solo ai canoni della trasparenza, pubblicità e ai principi del diritto comunitario, ma ai principi di derivazione civilistica, posto che la regola generale è che i poteri pubblici ed il cittadino si muovono sullo stesso piano, con ciò rinunciando definitivamente all'agire pubblico come espressione del potere autoritativo. La pubblica amministrazione, nella cura degli interessi pubblici, deve considerare l'interesse privato del cittadino, nell'ambito del procedimento posto in essere per il provvedimento finale, come una occasione per curare al meglio gli interessi pubblici di cui essa è depositaria per volontà normativa. L'individuazione da parte del legislatore della disciplina codicistica e l'accostamento alle norme sul procedimento amministrativo aprono il dibattito sulla applicabilità dell'agire pubblico di istituti come quello della buona fede oggettiva e soggettiva.

una norma o l'emissione di un atto amministrativo effettuato in eccesso di potere.

Ma oltre a questo parametro ben definito, deve sottolinearsi il concetto di proporzionalità introdotto dalla giurisprudenza della CEDU, parametro questo necessario a mettere alla prova la ragionevolezza dell'azione amministrativa.

Le Corti inglesi all'interno del sistema della *Common law* con la Human Right Act 1998 hanno incominciato ad applicare il sindacato sulla proporzionalità dell'azione amministrativa, nonostante la tendenza di parte della dottrina<sup>233</sup> a ridurre le conseguenze dell'affermazione del principio di proporzionalità dell'azione amministrativa ai principi posti dal *Wednesbury principle*.

Con la conseguenza e necessaria applicazione del bilanciamento degli interessi pubblici e privati tra ordinamento e contribuente all'insegna della necessaria pariteticità all'interno del procedimento amministrativo inglese<sup>234</sup>.

Il concetto di pariteticità all'interno dell'ordinamento italiano non può sussistere per via della diversa organizzazione amministrativa dello Stato e del differente concetto posto nel principio di legalità.

Le ragioni di tale diversità devono, inoltre ravvisarsi nella particolare disciplina pubblicistica, alla quale in virtù della regolamentazione legale della prestazione tributaria rispetto al diritto pubblico è caratterizzata dai poteri dispositivi ed interessi sussistenti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, ed è proprio nella posizione paritetica ruotano poteri pubblicistici ai quali si accompagna il dovere di contrappeso ed il dovere di imparzialità e correttezza dell'amministrazione finanziaria, ma ciò non determina la pariteticità tra quest'ultima e contribuente.

### **3.11 Il concetto della *unreasonableness* applicato alla *legitimate expectation* le possibili eccezioni e alcune osservazioni conclusive dalla comparazione dei modelli.**

#### **Mancanza di un comune scrutinio rispetto al principio dell'affidamento legittimo**

Quanto abbiamo visto finora ha certamente delineato una diversa connotazione del principio dell'affidamento tra l'ordinamento italiano e quello inglese.

Nel diritto inglese *la legitimate expectation* conserva una forte impronta di tipo soggettivo derivata dall'atteggiamento psicologico del contribuente nel chiedere la

<sup>233</sup> T. Endicott, *Administrative law*, Oxford 2011, pag. 272;

<sup>234</sup> Riassumendo, la tutela dei diritti dell'uomo nel contesto della CEDU può essere strutturata intorno a tre regole generali: quella della *tutela comune nella misura minima* assicurata dalle norme convenzionali nel testo della Cedu e nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo; quella relativa *alla tutela sussidiaria* dato che le norme convenzionali valgono solo quando le norme nazionali non assicurino tutele maggiori; *quelle di bilanciamento ragionevole* delle tutele che, per tramite della *Teoria del margine di apprezzamento nazionale* devono permettere di coniugare la norma del caso concreto con il sistema costituzionale di riferimento.

conferma interpretativa dell'atto amministrativo che gli ha conferito una determinata aspettativa di diritto.

Tale principio viene protetto solo ove la *representation* dell'amministrazione non contrasti con il diritto vigente e ciò ha evidenziato rispetto al sistema continentale importanti differenze.

Il percorso seguito in questo lavoro è stato quello di ricostruire le regole della tutela del privato nell'ambito del sistema tributario inglese, ed è stato evidenziato come tale amministrazione possa ritornare sulle proprie decisioni, specie se queste sono considerate illegittime.

Alla base di tale assunto deve considerarsi il diverso concetto di atto amministrativo e della finalità di perseguire l'interesse pubblico, di adeguarsi alle esigenze della collettività di correggere i propri errori di fatto, di non dar luogo a decisioni prese in eccesso di potere.

Dal punto di vista comparativo, l'affidamento del contribuente nel diritto inglese costituisce il vero e proprio limite al potere dell'amministrazione di discostarsi dalle proprie precedenti decisioni e molto spesso la tendenza della giurisprudenza inglese è l'utilizzo della tecnica del *bilanciamento degli interessi tra pubblico e privato*.

Secondo quanto è stato esaminato finora i giudici inglesi hanno utilizzato molto spesso tale tecnica a protezione della aspettativa legittima del contribuente.

Ciò non significa che le Corti inglesi non abbiano preso in considerazione le posizioni del contribuente, ma di fatto il contribuente e l'amministrazione finanziaria si sono misurate quasi sempre all'insegna di una certa pariteticità sia in ambito processuale che sostanziale, utilizzando le medesime armi procedurali come la buona fede, l'imparzialità e, l'osservanza del principio del contraddittorio considerato principio proprio di giustizia naturale.

Il termine *legitimate expectation* configura una situazione soggettiva, ma allo stesso tempo identifica una tecnica giudiziale di tutela dell'affidamento, attraverso il quale, il giudice è chiamato a valutare la sussistenza dell'interesse pubblico al ritiro di un determinato provvedimento emesso dalla HMCR nei confronti del contribuente.

Questo tipo di tecnica, è bene precisare, vale esclusivamente in tutti quei casi in cui l'amministrazione si discosti da precedenti decisioni di *policy*, o in cui la propria prassi sia cambiata per ragioni legislative.

In tali casi il provvedimento emesso dall'amministrazione finanziaria potrà essere ritirato (*revoked*) senza alcun particolare problema, a meno che non venga riconosciuta

dal giudice la sua effettiva irrevocabilità tale da comportare la definitività della decisione, oppure che questa sia prevista direttamente dalla legge.

Certamente questo non significa che il contribuente che subisce un pregiudizio dal ritiro del provvedimento legittimo favorevole sia privo di ogni tutela, in quanto l'ordinamento inglese sembra piuttosto prediligere, in questi casi, la tecnica compensatoria di un indennizzo nei confronti del contribuente mantenendo intatto il potere dell'amministrazione di rivalutare l'assetto degli interessi originario.

Il sistema italiano al contrario di quello che avviene nel diritto inglese appare invece impermeato sul concetto di atto amministrativo, la cui revoca avviene solo qualora il provvedimento emanato non risponda più a precisi caratteri pubblicistici, tanto da far cessare i propri effetti, così come risulta dall'articolo 21 quinquies della Legge n. 241 del 1990 e ss modifiche.

Infatti la revoca del provvedimento amministrativo è un atto che elimina gli effetti di un precedente provvedimento, in quanto viziato nel merito e, quindi, inopportuno, inadeguato o ingiusto, il concetto di revoca appartiene alla categoria dei provvedimenti amministrativi cosiddetti di secondo grado o di riesame quali l'annullamento, la sospensione, e la convalida, con i quali l'amministrazione rimuove, modifica, sospende o conferma atti adottati in precedenza, al fine di curare l'interesse pubblico e verificare che sia soddisfatto in via concreta e attuale. Nel nostro ordinamento la revoca per vizi di merito e con efficacia *ex nunc*, e con l'annullamento d'ufficio per vizi di legittimità e con efficacia *ex tunc*, l'amministrazione esercita un potere uguale e contrario a quello posto in essere con il provvedimento revocato o annullato ed espleta nuovamente la medesima funzione realizzata con l'adozione del primo atto.

Con la legge n. 241 del 1990 art.21 quinquies *nonies*, modificata dalla l. 15/2005, la revoca e l'annullamento d'ufficio hanno ricevuto una regolamentazione giurisprudenziale, orientata a riconoscere in capo all'amministrazione un generale potere di revoca e di annullamento degli atti amministrativi, espressione di un più ampio potere di autotutela.

La revoca può essere adottata per sopravvenuti motivi di pubblico interesse, per mutamento della situazione di fatto, nonché per una nuova valutazione dell'interesse pubblico originario e riguarda i provvedimenti amministrativi a efficacia durevole come gli atti normativi, piani urbanistici, autorizzazioni commerciali etc, con conseguente esclusione di quelli che hanno già esaurito i propri effetti. Organo competente a disporre la revoca è quello che ha emanato il provvedimento, ovvero un altro organo previsto

dalla legge.

La revoca non ha efficacia retroattiva ed il provvedimento revocato, non produce più effetti dal momento in cui è disposta la revoca. I soggetti privati che abbiano subito un danno in conseguenza della revoca di un provvedimento favorevole al quale si erano conformati, deve essere corrisposto un indennizzo che, prima dell'intervento legislativo, era ammesso solo in alcuni casi, e che oggi è possibile sulla dimostrazione del nesso eziologico.

Nell'ordinamento inglese invece la teoria degli *ultra vires* impedisce almeno in via di principio che possa tollerarsi la presenza di una decisione illegittima da parte dell'amministrazione, ed anche in questo caso è necessario sottolineare come però ciò non significhi che l'affidamento che il privato aveva riposto nella conservazione del provvedimento favorevole, non trovi alcun tipo di tutela.

L'*estoppel* pur con tutti i limiti e le rigidità ascrivibili all'utilizzo della tecnica privatistica ha sempre giocato, un ruolo essenziale nella tutela degli interessi del contribuente tanto da essere utilizzata da quest'ultimo per ottenere indennizzi consistenti, ma sostanzialmente rivolti alla possibilità per il giudice di applicare la tecnica del bilanciamento degli interessi propria della *legitimate expectation*.

Occorre dunque rilevare come la diversità tra gli ordinamenti sino ad ora evidenziati non sembra porsi in antitesi con la più generale idea di una progressiva convergenza tra la common law e la civil law.

Indubbiamente nel processo di armonizzazione ed integrazione tra i sistemi un ruolo di rilievo è attribuibile al diritto comunitario e alla giurisprudenza della Corte di giustizia, che hanno svolto e svolgono una funzione di filtro tra ordinamenti.

E' fuori dubbio, come i principi del diritto comunitario quali: il riconoscimento dei diritti quesiti, il principio dell'affidamento e il principio di legalità costituiscono fonti normative utilizzate dalle giurisdizioni nazionali per le risoluzioni di controversie di natura interna, con l'ovvio effetto per ciascun Stato membro di aver modificato la disciplina interna.

Infatti nel diritto inglese è accaduto uno straordinario processo di armonizzazione di questi principi che sono stati recepiti e fatti propri dai giudice di *common law*.

Ad esempio il principio di proporzionalità nato dal diritto tedesco e transitato a quello comunitario, ha avuto delle applicazioni straordinarie nell'ordinamento inglese ed italiano, tanto da costituire uno degli elementi di maggiore interesse nel rapporto comparatistico tra singoli ordinamenti.

E' chiaro che i singoli ordinamenti possono sempre opporre maggiore o minore ai processi espansivi del diritto comunitario, ma ciò sembra dipendere da una serie di fattori di condizioni tra cui sicuramente anche l'omogeneità dei principi e di istituti che reggono i sistemi giuridici.

Il diritto tributario inglese a differenza di quello italiano, si è sviluppato all'interno del diritto pubblico ed ancora oggi presenta una certa tipicità che rende il sistema ampiamente refrattario all'accoglimento di moduli estranei.

Nonostante ciò, la giurisprudenza inglese ha accolto a partire dagli anni 90 la tutela dell'affidamento legittimo in capo al contribuente sebbene questo principio esistesse già nell'ordinamento privatistico mercantile inglese, con presupposti completamente differenti rispetto a quelli in essere

La riflessione che bisogna porsi è data principalmente dalla considerazione che la giurisprudenza inglese ha avuto nel valutare il concetto di *fairness*, ampliandolo ed aggiungendo, rispetto al modello continentale, i presupposti di tutela che il contribuente aveva rispetto a qualche tempo fa.

L'esame della giurisprudenza riportata in effetti ha dimostrato come la tutela del legittimo affidamento del contribuente sia in fondo basata non solo sul meccanismo compensatorio, ma anche sul principio del bilanciamento degli opposti interessi tra pubblico e privato.

Insomma l'idea mercantile del danno per lesione del principio dell'affidamento tra privati è stata riportata sebbene in modo molto più cauto, ma sempre più evidente nelle corti inglesi, non solo nei confronti delle aspettative nascenti da situazioni *intra vires*, ma anche da quelle *ultra vires*.

Come è stato osservato da Lord Cooke of Thorndon il *common law* del Regno Unito è diventata oggi gradualmente meno inglese.

Sotto questo aspetto è necessario riconoscere come il principio di integrazione ha europeizzato parte del diritto tributario inglese, tanto da assegnare al contribuente una sempre maggiore garanzia di tutela.

A parere di chi scrive la forza penetrante del diritto comunitario negli ordinamenti degli Stati Membri provoca due particolari effetti: la diretta esecutività della norma comunitaria o del principio e la conseguente armonizzazione finale.

Gli effetti applicativi comportano una diretta esecutività della norma nei confronti di tutti gli organi dello Stato, tanto da comportare l'immediata applicabilità di tutte le regole comunitarie, con l'effetto per i giudici di applicare, ed eseguire lealmente le

regole comunitarie.

I secondi sono fenomeni di armonizzazione, nel senso che gli ordinamenti degli Stati membri devono modificarsi per dar luogo a sistemi tendenzialmente uniformi, consoni ai principi comunitari.

Il processo di unificazione europea impone, infatti, di raggiungere certi *standard* di giustizia sostanziale che prescindono dalla varietà dei sistemi giudiziari adottati dai diversi paesi membri e dalle vicende che hanno influenzato lo sviluppo delle loro Corti.

Si tratta, cioè, di realizzare una progressiva armonizzazione nella tutela delle situazioni soggettive e nel trattamento delle controversie comunitarie, con l'effetto che le singole Corti nazionali *de iure condendo*, dovranno giudicare solo ed esclusivamente applicando il diritto comunitario.

L'effetto aggregante dei "Principi del diritto comunitario" è molto ampia, perché se talvolta possono valere soltanto come criteri di interpretazione, spesso vengono usati per tracciare precisi limiti all'esercizio di poteri o stabilire la legittimità di atti o comportamenti, sia di istituzioni comunitarie, che di singoli Stati membri. Si potrebbe dire che si tratti di veri e propri "parametri di legittimità" di atti e comportamenti, "norme capaci di creare diritti ed obblighi".

Il Principio della certezza del diritto e dell'affidamento rappresentano questo: quanto al primo per poterlo rispettare la normativa comunitaria, e di conseguenza la relativa attività amministrativa di trasposizione/attuazione a livello nazionale, deve essere chiara e certa, e l'azione amministrativa deve essere "trasparente", in modo che i soggetti obbligati a seguire tali regole possano sapere esattamente come debbano comportarsi per evitare di incorrere in violazioni.

Per quanto riguarda il secondo, qualora venga modificata improvvisamente una disciplina, o quando l'amministrazione abbia fatto insorgere in un soggetto, col proprio comportamento o per informazioni divulgate, "un'aspettativa", viene salvaguardato appunto il legittimo affidamento dell'interessato.

L'applicazione di questi due principi hanno certamente comportato una modifica di principio delle legislazioni interne armonizzandolo secondo precisi e comuni principi comunitari.

### **3.12 Conclusioni**

Questo studio è nato dalla curiosità di verificare se la tutela dell'affidamento, si presenti con le stesse modalità nell'ordinamento di *common law inglese* e in quello di *civil law*, al fine di comparare le caratteristiche rispetto al modello di tutela del contribuente.



L'evoluzione del diritto pubblico e del diritto tributario inglese percepita anche attraverso la lettura della giurisprudenza delle Corti inglesi, porta lo studioso a rinvenire aree di contatto tra gli ordinamenti continentali ed il modello inglese di *common law*.

E' bene dire come, a differenza del nostro sistema, in cui la dottrina del legittimo affidamento è stata codificata a livello di principio ex art.10 dello Statuto del contribuente nel 2000, nel diritto inglese non è presente una simile norma, ma una dichiarazione di principio posta nella *UK Taxpayers' Charter*.

Questo processo evolutivo si è delineato ancor prima che delle trasformazioni del sistema economico, politico e sociale inglese, prima della grande guerra ha prodotto un significativo intervento dello Stato, il sorgere di nuovi tipi di interessi protetti, sia sul piano prettamente privatistico, sia sul piano squisitamente pubblicistico.

Sicuramente nell'ordinamento inglese è presente un concetto di principio di legalità che poggia su una visione diversa rispetto a quella continentale<sup>235</sup> dovuta sicuramente ad un differente percorso storico evolutivo.

Come è noto, l'ordinamento inglese si fonda sulla centralità della *rule of law* e della corrispondente sovranità del Parlamento da un lato, e dall'altro dalla presenza di un giudice unico all'interno delle corti di *Common law*.

Un giudice, insomma, al di sopra delle parti pubbliche e private, in grado di giudicare e di valutare le violazioni di legge provenienti da qualunque soggetto.

La conseguenza di tale visione dualistica ha certamente assegnato un particolare ruolo al potere legislativo "*Acts of Parliament*", che costituisce la fonte normativa sostanziale e formale più elevata del Regno Unito, perchè contrapposto al potere giurisdizionale, togliendo, ogni effettiva visibilità al potere dell'Amministrazione dell'apparato dello stato, privandolo di quella dimensione costituzionale propria dei Paesi di *civil law*.

Una simile visione dualistica ha impedito per molto tempo anche la creazione del potere amministrativo inteso come quel potere proprio di organizzazione dello stato che si estrinseca attraverso regole che si sviluppano nella vita sociale<sup>236</sup>.

Ciò ha comportato la nascita di due distinti evidenti conseguenze: in primo luogo, il giudice ha assunto nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria un atteggiamento piuttosto cauto e limitato al sindacato sul rispetto della legge, lasciando così ampio spazio all'espansione della discrezionalità, in secondo luogo proprio per la mancanza di regole applicative, il giudice ha utilizzato nei conflitti tra privato ed Amministrazione

---

<sup>235</sup> Il principio di legalità tributaria nel diritto inglese rispetto a quello continentale presenta alcuni limiti importanti ad esempio il potere esecutivo è limitato nell'istituzione di nuove imposte, e nell'applicazione di imposte non riconducibili alla previsione di legge.

<sup>236</sup> P. Chirulli, *Attività Amministrativa e sindacato giurisdizionale in Gran Bretagna*, Torino 1996.

Finanziaria strumenti propri del diritto privato, anche perché storicamente le funzioni di tipo giurisdizionale sono qualificate come emanazione del potere del sovrano, ossia un potere un tempo attribuito al sovrano e ad oggi esercitato dai Tribunali per suo conto.

La legge è nella realtà vincolata all'agire del Parlamento tanto è vero che la Pubblica Amministrazione risulta essere piuttosto un organo da lui delegato alle funzioni di gestione della cosa pubblica, tanto da essere anche indiretto strumento per il cambiamento della *policy*.

L'effetto di questa particolare caratteristica è l'ovvio conferimento di ampia discrezionalità alla pubblica amministrazione ed in particolare al HMRC, caratteristica questa, che appare essere diametralmente differente rispetto ai Paesi di *Civil law* ove la P.A. è rigorosamente vincolata al primato della legge.

Il principio di legalità nel diritto inglese deve essere inteso in senso formale perché consiste nella attribuzione di funzioni e competenze all'apparato amministrativo delegate dal Parlamento, che non ha vincoli nella legge, infatti solo quest'ultimo conferisce alle autorità amministrative attraverso la propria legittimazione una ampia discrezionalità, che non ha vincoli materiali nello *statute of law*.

Con l'affermazione del *judicial review*, e del controllo di motivazione degli atti emessi dalla HMRC, si è affermato il principio dell'affidamento del contribuente, ed in tale contesto il principio di legalità ha assunto un significato diverso rispetto a quello conosciuto nel diritto continentale, in quanto viene conferito al giudice amministrativo una funzione di guida per le amministrazioni pubbliche manifestate all'interno della sentenza.

Nel diritto amministrativo inglese non vi è una precisa distinzione come nel diritto continentale, tra i regolamenti e la normativa di fonte secondaria delegata dalla legge, rispetto ai provvedimenti rivolti verso i singoli.

Anzi è bene precisare che, mentre nel nostro ordinamento ed in quelli di *civil law*, il concetto di provvedimento amministrativo è rappresentato da un atto avente una struttura formale ben precisa, che incorpora le caratteristiche proprie dell'atto come il suo perfezionamento, la sua efficacia, la sua invalidità, invece nel sistema inglese tale concetto è del tutto privo delle formalità anzidette.

Nell'ordinamento britannico pur essendo presente il concetto di "decisione formale" dell'Amministrazione, quest'ultima concorre ai fini della creazione dell'affidamento anche con semplici dichiarazioni non formalizzate o scritte purchè dotate di una certa ufficialità, conseguentemente il termine *decision* utilizzato dall'Amministrazione fiscale

inglese non sempre corrisponde al termine di provvedimento amministrativo applicabile in ambito tributario.

Questi aspetti sono delle premesse obbligate affermate nel *judicial review* e costituiscono la base del controllo operato dalle amministrazioni centrali sulla attività delle autorità amministrative locali.

Gli uffici finanziari sono obbligati ad applicare nei rapporti con i contribuenti, buona fede, la necessaria correttezza procedimentale nell'esercizio dei pubblici poteri, non eccedendo e non abusando del potere conferito dalla legge e nel pieno rispetto della tutela dei contribuenti.

Nel diritto pubblico inglese il concetto di *abuse of power* da parte dell'autorità pubblica ha come conseguenza l'invalidità del provvedimento amministrativo, ma solo lì dove sussistono atti eccessivamente discrezionali da parte dell'autorità amministrativa e solo qualora vengano violati principi riconosciuti come fondamentali, come la certezza del diritto ed il diritto alla tutela giurisdizionale.

Attraverso il *Judicial Review* si è sviluppata una giurisprudenza che ha evidenziato la affermazione di questi principi all'interno del *common law*, che ha riconosciuto delle importanti prerogative ai privati nel rapporto con le istituzioni pubbliche che da sempre hanno avuto una grandissima discrezionalità nell'amministrare la cosa pubblica.

Come è stato messo in risalto anche nei precedenti capitoli, l'interpretazione assunta dai funzionari deve essere conforme alla norma sostanziale e formale attribuita dal Parlamento oltre che ai principi giuridici emanati dalla giurisprudenza delle Corti inglesi.

Tale concetto non ha delle precise corrispondenze al nostro ordinamento, anche se presenta qualche assonanza con quello dell'annullabilità dell'atto.

Qualora un contribuente intenda impugnare per *voidness* un atto emesso da un funzionario dell'Amministrazione finanziaria privo del necessario potere, ha l'onere di impugnarla secondo le specifiche procedure previste con la conseguenza che la decisione sarà dichiarata *void* con effetto retroattivo.

Il contribuente inglese non sempre è a conoscenza della legittimazione di un determinato funzionario, con la conseguenza che si possono creare rilevanti situazioni di affidamento cui le Corti inglesi negli ultimi anni hanno riconosciuto piena tutela.

In definitiva è abbastanza agevole valutare come il provvedimento dell'Amministrazione finanziaria, o forse è più agevole parlare di decisione del singolo atto emanato dall'Autorità finanziaria che ne abbia il potere, ma che abbia commesso

errore di fatto, che sia considerato *ultra vires* e possa condurre alla revoca del provvedimento.

Le attuali premesse comparative senza dubbio costituiscono una delle maggiori difficoltà di analisi di questo lavoro proprio per le differenti caratteristiche dei due ordinamenti e delle differenti basi normative in cui questa ricerca si è imbattuta anche per il forte impatto che i principi comunitari attraverso la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e la *Human Right Act* 1998 ha avuto a partire dal 2000.

Dopo questa data, la tutela dell'affidamento ha avuto un impatto diverso nella tutela del contribuente rispetto a quanto accadeva qualche tempo fa, quando invece riceveva tutela solo con l'utilizzo dell'*estoppel*, strumento che nasce all'interno del diritto privato e del *judicial review*<sup>237</sup>.

Solo a partire dagli ultimi decenni, la giurisprudenza inglese ha incominciato a mostrare una certa attenzione alle aspettative che il cittadino nutre nei confronti delle decisioni amministrative a lui favorevoli, derivanti proprio dal ruolo che la *rule of law* ha avuto a tutela di quelle aspettative proprie del contribuente.

Certamente, il ruolo che il principio del legittimo affidamento offre nel modello continentale risulta essere differente proprio perché il modello inglese ha creato un principio che si modula secondo differenti fasi prospettive della tutela del contribuente, attraverso interpretazioni normative a) qualora si discosti da precedenti decisioni di politica generale; b) o si discosti da precedenti decisioni individuali.

Uno dei punti interessanti sui quali è necessaria una certa riflessione è che nel nostro ordinamento fatta eccezione per quello tedesco, la tutela nei confronti di mutamenti di politica generale che comportino effetti sfavorevoli per il contribuente è pressoché sconosciuta, mentre oggi il contribuente nel diritto inglese trova maggiore tutela proprio nell'ambito della revoca di provvedimenti a lui sfavorevoli, aspetto questo che fino a qualche tempo fa era del tutto sconosciuto.

Al contrario nell'ordinamento italiano il Principio del legittimo affidamento, quando riferito ai rapporti fra autorità amministrativa e contribuente, costituisce il criterio regolativo del confronto fra due esigenze di fondo: quella di garantire la certezza delle regole, attraverso il principio di legalità in via generale ed astratta, e quella di tutelare il contribuente attraverso un equo trattamento nella fattispecie concreta, e riguarda quindi un tratto essenziale del modo di manifestarsi del Potere e del rapporto fra autorità e

libertà nei diversi Paesi europei e nella stessa Unione europea.

La tutela dell'affidamento del contribuente nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria a differenza di quanto previsto nell'ordinamento italiano non ha il proprio riconoscimento nello Statuto del contribuente, ma direttamente nella *rule of law*<sup>238</sup> ossia nel principio di legalità.

*The rule of law* nel diritto inglese deve essere considerata come l'esigenza di offrire certezza ai rapporti giuridici e garantire il controllo dell'esercizio del potere discrezionale della P.A., principio che è stato mitigato ed integrato dalla dottrina dell'*estoppel*, secondo la quale le dichiarazioni o le rappresentazioni rese da un soggetto pubblico nei confronti del contribuente lo vincolano perché creano affidamento nella verità che esse rappresentano.

Infatti nel caso *Robertson*,<sup>239</sup> Lord Denning affermò che: *in primo luogo quando l'amministrazione decidesse favorevolmente nei confronti della richiesta del privato e questi avesse agito in conseguenza di tale dichiarazione, l'amministrazione non potesse più discostarsi da quanto deciso, e che comunque l'affidamento sorto in base alle dichiarazioni del funzionario incompetente dovesse trovare comunque tutela.*

Nelle parole di un altro autore<sup>240</sup> si evince come quello del funzionario incompetente costituisca realmente un problema nell'applicazione dell'*estoppel*, tanto da dare luogo a situazioni affidanti, *“Convenience and necessity often demand that a public authority should work through committees, executive officers and other such agencies”*

Nel tempo però questa teoria è stata abbandonata e la giurisprudenza<sup>241</sup> accolse la tesi di Lord Denning che nel *leading case* *“Lever Finance”* sostenendo come la decisione proveniente da un funzionario privo della necessaria competenza e legittimazione sarebbe stata in grado di vincolare l'Amministrazione e pertanto fondare una tutela dell'affidamento nei confronti del contribuente attraverso *l'estoppel*.

Successivamente, il rimedio dell'*estoppel* si è assestato su presupposti differenti, ossia qualora una determinata decisione fosse stata effettuata da un funzionario munito dei necessari poteri, ma quest'ultimo non avesse rispettato gli adempimenti procedurali previsti per legge, il contribuente avrebbe potuto impugnarla ottenendo da parte dell'Amministrazione il ritiro del provvedimento viziato<sup>242</sup>.

<sup>238</sup> S. Schonberg, *Legitimate Expectation in Administrative Law* pag. 15 Oxford 2000;

<sup>239</sup> *Robertson vs Minister of Pension* 1 KB 227;

<sup>240</sup> H.W.R. Wade, C.F. Forsyth, *Administrative Law* 9<sup>th</sup> ed. Oxford 2004 p. 316;

<sup>241</sup> *Lever Finance Ltd vs Westminster London Borough Council* 1971, 1, QB 222

Questo ha comportato lo sviluppo all'interno del diritto inglese di diverse forme di tutela del legittimo affidamento che il singolo contribuente può richiedere all'Amministrazione, e ciò a seconda che la decisione di quest'ultima derivi da un provvedimento *ultra vires* o *intra vires*.

Quanto detto finora pone da un punto di vista comparatistico una serie di questioni: in primo luogo il concetto di tutela dell'affidamento presente nell'ordinamento inglese non corrisponde al concetto di legittimo affidamento continentale, ed in particolare a quello presente nel diritto italiano, perché questo non è che uno dei modelli o tipi di affidamento che sorge nei confronti dell'Amministrazione.

A riprova di tale circostanza, si deve considerare come il *Revenue Office*, qualora in sede di accertamento debba contestare al contribuente una maggiore imposta, dovrà osservare le giuste procedure previste dalla *Finance Act*, la cui mancanza determina l'invalidità del procedimento.

All'interno dell'ordinamento tributario inglese non sono presenti, come nell'ordinamento italiano, principi generali codificati che regolano l'attività della Amministrazione Finanziaria, né sono previsti criteri normativi che dispongono in che modalità deve essere effettuato un accertamento e la conseguente regolamentazione di tale procedura, di qui la necessità di creare delle regole ben precise per arrivare a tutelare il contribuente di fronte a dichiarazioni rese dalla HMRC e poi magari disattese.

Infatti, l'affidamento riposto dal privato in una rappresentazione della PA, qualora non mantenuta da quest'ultima deve comunque essere riconosciuta e come tale deve essere tutelata.

Questo principio è sancito nella decisione *Stretch*<sup>243</sup> che assegna una particolare forma di tutela molto simile *all'estoppel*, che tende a classificare situazioni che possono dar luogo al sorgere di problematiche legate alla *legitimate expectation doctrine*, applicabili, sia in ambito tributario, che genericamente nel diritto pubblico, distinguendo quattro ipotesi: a) che il contribuente facesse affidamento su una previsione generale dell'ordinamento, o su una determinata *policy* fiscale<sup>244</sup> che viene successivamente modificata; b) che il contribuente facesse affidamento su una previsione generale o su una specifica *policy*, ma questa non viene poi applicata in

---

<sup>243</sup> *Stretch v Regno Unito* del 23 giugno 2003 All England Reporter [2003] All ER (D) 306 (Jun)

<sup>244</sup> Il concetto di *Policy* deve essere inteso in generale come linea di condotta da parte del governo o del legislatore, tuttavia questo termine spesso è legato a quello di *fiscal policy*, tradotta spesso come politica di bilancio, infatti *fiscal* si riferisce sempre al bilancio dello Stato, al contrario il termine *tax policy* deve essere intesa come politica fiscale o condotta fiscale.

riferimento a circostanze di quel particolare caso concreto; c) che il contribuente facesse affidamento su una *representation* che però viene superata per via di una diversa valutazione di *policy*; d) che il contribuente facesse affidamento su una *representation* che però non venisse superata da una decisione individuale che non corrisponda a quella rappresentata al contribuente perché l'autorità finanziaria ha cambiato opinione in proposito.

Gli ultimi due casi esaminati sono quelli in cui il contribuente viene ammesso all'impugnativa per violazione del principio dell'affidamento, in quanto risulta particolarmente forte delusione derivante dalle promesse disattese.

Le altre, invece, sono relative a situazioni di carattere generale quali risulta estremamente difficile individuare un affidamento qualificato e pertanto meritevole di tutela e per le quali vi tuttora un ampio dibattito giurisprudenziale.

Come più volte è stato ripetuto, il legittimo affidamento è generato da un comportamento concludente dell'amministrazione, o da una prassi, mantenuta nel tempo sulla cui prosecuzione, il contribuente o più semplicemente il cittadino è legittimato a contare.

Tale concetto è presente nel caso *Unilever*<sup>245</sup> ed in questo caso la Corte assunse che le circostanze poste a fondamento dall'Ufficio finanziario erano illegittime in quanto quest'ultimo aveva dato luogo ad una prassi interpretativa differente rispetto a quanto era stato finora seguito dall'Ufficio.

La Corte d'Appello considerò tale interpretazione *unfairness*, in quanto la giudicò espletata nelle forme dell'eccesso di potere nei confronti del contribuente e come tale fu revocata.

In realtà questa decisione appare importante in quanto delinea un concetto fondamentale nella tutela del contribuente: ossia perché una *representation* possa consolidare un affidamento deve comunque trattarsi di una comunicazione scritta rivolta al contribuente che sia: a) *Clear* chiara; b) *Unambiguous* inequivoca; c) *Devoid of relevant qualification*- immediatamente applicabile senza ulteriori interpretazioni.

Orbene se la promessa dell'amministrazione rispetta i canoni appena indicati allora i contribuenti sono legittimati a richiedere il rispetto della *Legitimate expectation*.

Di fronte ad un accordo espresso con l'amministrazione che abbia le caratteristiche appena indicate, la giurisprudenza inglese ha ulteriormente distinto due categorie concettuali di affidamento legittimo rientranti all'interno del cosiddetto affidamento

---

<sup>245</sup> *R v Inland Revenue Commissioners, ex parte Unilever plc* [1996] STC 681 at page 690  
Pag. 174 a 377

procedimentale, uno, qualificato come *procedural expectation* ed uno sostanziale qualificato come *substantive expectation*.

Nella prima accezione, l'oggetto dell'affidamento alla partecipazione al procedimento, non solo contenzioso, ma anche di accertamento come l'obbligatorietà del contraddittorio, rappresenta un aspetto delicato ed irrinunciabile per il contribuente, che esprime la libertà dell'interlocuzione con l'amministrazione e rappresenta la democraticità del sistema, che in caso di sua violazione costituisce vero e proprio vizio del procedimento.

Nella seconda, l'oggetto dell'affidamento è il risultato promesso.

In ogni caso anche lì dove non venga riconosciuta una *substantive legitimate expectation* questa non può comunque comportare la perdita del potere che compete ai soggetti pubblici di determinare, in ogni momento, l'effetto degli interessi ritenuto opportuno con riferimento alla propria *policy*.

Nel diritto tributario inglese rispetto al modello continentale, pur mancando una disciplina normativa specifica, come previsto nell'ordinamento tributario italiano all'art. 10 dello Statuto del contribuente legge del 212 del 2000, la dottrina dell'aspettativa legittima ha un contrappeso maggiore, rispetto all'esercizio dei poteri discrezionali dei funzionari degli uffici finanziari, tanto da consentire un controllo sulla *fairness* dell'azione finanziaria evitando decisioni spesso *unreasonable o capricious*.

Infatti l'utilizzo della giusta discrezionalità da parte del funzionario del *Revenue Office* ed il suo controllo successivo, costituisce una delle maggiori problematiche per la tutela dell'affidamento.

Nel caso *Preston*<sup>246</sup> the *House of Lords* pur considerando che l'Autorità finanziaria potesse ritornare sulle proprie decisioni per un eventuale conflitto con la norma giuridica, giudicò illegittima *unfairness*, la condotta dell'amministrazione, per violazione del principio dell'affidamento, in quanto quel tipo di richiesta in virtù dell'accordo preso con il contribuente avrebbe causato nei suoi confronti un vero e proprio abuso del potere conferito<sup>247</sup>.

Per quanto riguarda il problema posto dalle guide tributarie e l'eventuale affidamento posto nei contribuenti, il caso *Gaines-Cooper*<sup>248</sup> si rivela in tutta la sua forza il principio

---

<sup>246</sup> R v. Inland Revenue Commissioners Ex p. Preston. [1985] AC 835

<sup>247</sup> Sales, P., and Steyn, K. "Legitimate Expectations in English Public Law: An Analysis". *Public Law*. (Autumn 2004). P. 564-593.

<sup>248</sup> (R (Gaines-Cooper) v HMRC [2010] EWCA Civ 83, punti 12 a 19 e 59) Il 16 febbraio 2010, la Corte d'appello britannica ha pubblicato decisione del caso *Davies, James & Gaines-Cooper v HM Revenue & Customs [2010] EWCA Civ 83*, relativo a di due casi che al momento sono stati decisi negativamente dalla Corte d'Appello che ha respinto unanimemente le argomentazioni di Davies James e Gaines-Cooper adducendo che non poteva sussistere

Pag. 175 a 377



dell'affidamento del contribuente nell'adeguarsi alla prassi applicativa delle guide tributarie interpretative emesse dalla HMRC, in quanto non sempre il contribuente ha degli specifici riferimenti normativi come accade in Italia, dove al contrario sussiste una vera e propria proliferazione legislativa.

La HMRC emette delle vere e proprie guide applicative, la cui funzione è quella di guidare il contribuente alla giusta applicazione impositiva del tributo e che l'eventuale cambiamento di fronte da parte degli uffici finanziari costituisce violazione del principio dell'affidamento.

Quanto qui svolto permette di comprendere e di desumere come la sussistenza del principio dell'affidamento sussista in presenza di quattro presupposti di base:

- e) *un ruling* o altre dichiarazioni formali di HMRC ad un contribuente particolare; b) Prassi o condotta seguita da HMRC nei confronti di un contribuente; c) guida pubblicata da HMRC relativa alla prassi seguita in determinati casi; d) prassi e condotte seguite da HMRC nei confronti di particolari classi di contribuenti.

Nel primo e nel secondo caso il contribuente ha una aspettativa legittima derivante dalle

---

violazione del principio dell'affidamento, in virtù del cambio di orientamento che la HMRC aveva avuto in merito alla residenza dei contribuenti e quindi dell'assoggettamento delle imposte. Entrambi i ricorrenti, il sig. Gaines era residente fuori dal Regno Unito dagli anni 1993-2003 in un territorio fiscalmente vantaggioso pur conservando con il Regno Unito forti legami, ed il sig. Davies James era residente in Belgio. Entrambi avevano seguito le indicazioni previste all'interno della guida istituita dalla HMRC di IR20 guida, successivamente sostituita dalla nuova emessa dal 6 aprile 2009. Nella sostanza dei fatti questa decisione conferma l'orientamento HMRC secondo la quale i due ricorrenti dovevano essere assoggettati al pagamento delle imposte nel Regno Unito in quanto pur residenti all'estero di fatto non avevano mai spezzato il vincolo con la madre patria.

Tale guida era stata cambiata ed a partire dal 2009 era pienamente operativa. I due ricorrenti sostennero la violazione del principio dell'affidamento proprio sulla circostanza che a loro dire doveva essere applicata la vecchia guida sostenendo la piena applicabilità dei punti 2,7-2,9 del IR20 alle persone che lasciano il Regno Unito, in modo permanente o tempo indeterminato. Tale guida prevede che una persona che abbia lasciato il Regno Unito in modo permanente, per almeno tre anni, sia trattata come non residente nel Regno Unito a partire dal giorno dopo la data della sua uscita, a condizione che l'assenza sia meno di 183 giorni in un anno fiscale. Il Signor Gaines-Cooper aveva scrupolosamente mantenuto le sue visite nel Regno Unito a meno di 91 giorni in media. La HMRC ha sostenuto, tuttavia, che non aveva mai cessato di risiedere nel Regno Unito, limitando la sua presenza fisica. Gli Special Commissioners precedentemente aditi sostennero che il signor Gaines-Cooper *non aveva dimostrato di aver dato un "taglio netto" al Regno Unito - aveva ancora legami sociali, domestici e familiari verso il Regno Unito.*

Il caso è stato rinviato alla Chancery Division della High Court, che ha confermato la decisione dei Commissioners. Il ricorrente impugnava la sentenza in Corte d'Appello.

La Corte d'Appello affermò che un individuo per dimostrare di non essere più residente nel Regno Unito deve dimostrare di averlo lasciato in modo permanente ed a tempo indeterminato. La Corte d'Appello ha ritenuto come l'esistenza di forti legami con il Regno Unito, unitamente al tempo ivi trascorso fisicamente siano circostanza assolutamente pregnanti per la determinazione della residenza fiscale del contribuente,.

Lord Mosè LJ concluse che sui fatti constatati dai Commissari Speciali, signor Gaines-Cooper non era riuscito "a stabilire quella necessaria pausa affettiva e sociale di stare al di fuori del Regno Unito. Ulteriore motivo sul quale fece perno la Corte riguardava la tutela dell'affidamento della vecchia prassi rispetto alla nuova, che il ricorrente ne aveva chiesto l'applicazione. La Corte d'Appello rilevò sul punto che non poteva addebitarsi nulla alla HMRC di aver cambiato ingiustamente la prassi applicativa, in quanto aveva rilevato la sussistenza di una forte evasione fiscale di contribuenti che avevano la residenza all'estero pur vivendo nel Regno Unito, e per tale ragione aveva aumentato i controlli, applicando una certa politica di rigore e su questa base non era applicabile il principio del legittimo affidamento. La Corte d'Appello decise inoltre che una dichiarazione formalmente pubblicata da HMRC poteva essere considerata vincolante. La Suprema Corte il giorno 19 ottobre 2011 confermava la decisione della Corte d'Appello.

comunicazioni fattegli dall'autorità finanziaria.

Il terzo ed il quarto caso si riferiscono a situazioni nelle quali la generalità dei contribuenti faccia davvero riferimento alle indicazioni contenute nelle guide pubblicate tanto da creare un effettivo affidamento sulla prassi seguita da HMRC.

Il contribuente, in generale, può fare affidamento su un *ruling* richiesto a HMRC relativamente a ogni questione fiscale ciò a condizione che siano soddisfatte le seguenti condizioni:

- Il contribuente deve avere nei confronti dell'autorità finanziaria un comportamento di assoluta trasparenza così da *put all his cards face upwards on the table*, dando a HMRC tutti i dettagli della specifica operazione che intende svolgere;
- Il *ruling* emesso da HMRC deve essere chiaro, inequivocabile.

Nel caso *Underwriting MFK*, Lord Bingham sostenne che perché sussista affidamento deve esservi l'assoluta onestà delle parti, in quanto l'equità non è una strada a senso unico, perché presuppone che le parti siano corrette le une verso le altre.

*La pubblica amministrazione pur utilizzando una certa discrezionalità, deve rispettare il cittadino informandolo degli effetti di ogni decisione*, ma questo deve avvenire anche per il contribuente.

Queste condizioni riflettono ed applicano il principio di correttezza tra contribuente e HMRC e secondo il pensiero della *House of Lords* non solo devono essere applicati con un certo grado di flessibilità, tenendo conto delle circostanze del fatto, ma devono avvenire sulla base di informazioni corrette rese dal contribuente.

Se i presupposti di onestà e di equità sono stati rispettati uniformemente dalle parti e l'autorità finanziaria abbia poi solo dopo l'emissione del *ruling* cambiato opinione, allora il legittimo affidamento potrà essere fatto valere totalmente nei suoi confronti, a meno che il *ruling* richiesto dal contribuente non sia stato emesso in base ad evidenti errori da parte della HMCH per violazione di legge, in questo potrebbe non essere valido.

Lo stesso deve dirsi per le indicazioni fornite dalla HMRC attraverso i prospetti informativi portati a conoscenza dei contribuenti, i quali costituiscono delle vere e proprie guide vincolanti anche per gli uffici finanziari così come statuito nella sentenza MFK, con la conseguenza che tale prassi dovrà essere seguita dal contribuente e dagli uffici Finanziari fino a quando non verrà pubblicato un nuovo orientamento, o l'applicazione di una differente pratica.

Questione diversa è quella relativa al cd periodo transitorio nel passaggio tra la vecchia

nuova prassi, ove la HMRC conserva la piena discrezionalità, ma che normalmente acconsente ai contribuenti di beneficiare per questo periodo del miglior trattamento fiscale, dando un termine di inizio della nuova prassi applicativa.

E' tuttavia importante considerare come il rapporto tra contribuente inglese ed uffici finanziari, sia organizzato sulla base di grande collaborazione e tutela per entrambe la parti, tanto che la stessa amministrazione prevede negli opuscoli informativi che il contribuente, qualora ne sussistano i requisiti, possa far valere eventuali lesioni del principio dell'affidamento su una determinata questione trattata, rivolgendosi all'ufficio competente.

Chi scrive non può che concordare pienamente con quanto qui ribadito, anche se è necessario approfondire il tema mutuando le riflessioni del caso *Underwriting MFK*, ove i principio di legalità e la buona fede non devono essere una strada a senso unico, ma devono riguardare anche il rispetto delle regole da parte del contribuente che deve essere totale.

Dall'esame della casistica esaminata, vi è da rilevare come le Corti hanno dovuto confrontarsi con la questione della *legitimate expectation* con riferimento soprattutto a tutte quelle situazioni in cui, da una parte la HMRC ha emesso risoluzioni, circolari, espresso pareri, disciplinando la norma fiscale ed in cui è più forte la spinta del contribuente verso la tutela dell'affidamento, e dall'altro ha cambiato la propria *policy*, ossia la prassi applicativa della norma.

Non può essere un caso come anche in Italia emerga maggiormente la problematica della tutela dell'affidamento e, correlativamente, quella della effettività dei rimedi processuali da applicare che riguardano anche i contribuenti italiani con riguardo ai mutamenti di *policy* e di interpretazione normativa, ed è chiaro come l'attuale dibattito sulla *legitimate expectation doctrine* riguarda, prevalentemente le modalità di come il sindacato giurisdizionale viene esercito nei confronti degli attori processuali.

Nei casi prospettati si è messo in evidenza come il riconoscimento in favore del contribuente di un affidamento finisca per risolversi nella necessità di un controllo rigoroso sull'esercizio del potere dell'HMRC, esplicito attraverso le comunicazioni nei confronti dei contribuenti.

In via generale, tale controllo assume dalle Corti inglesi tutte le caratteristiche di un vero e proprio sindacato esterno, e come già ripetuto, attraverso le rispettive pretese delle parti, valutazioni assolutamente paritetiche.

Nell'ordinamento tributario comunitario ed in quello italiano, l'Amministrazione ha

senza dubbio l'obbligo di portare a conoscenza dei contribuenti con tutti i mezzi idonei in suo possesso, ossia attraverso, tutte le circolari, e le risoluzioni emanate dall'Agenzia, le interpretazioni rese e diffuse nei propri provvedimenti.

Se il problema della tutela dell'affidamento, per la delicatezza che lo caratterizza, non è marginalizzabile al solo diritto tributario di cui travalica i confini perché immanente ai rapporti tra Pubblica Amministrazione e privato, esso riveste, tuttavia, una particolare importanza, per la nota endemica incertezza normativa italiana dovuta a tecniche legislative, spesso approssimative o ipertrofiche, che hanno finito per moltiplicare fonti cognitive - interne, internazionali, comunitarie - che disorientano, non solo il contribuente, ma la stessa giurisprudenza di merito e di legittimità.

Nell'ordinamento italiano a differenza di quello inglese, vi è la predominanza di una legislazione volatile continuamente modificata, con repentini cambiamenti di policy da parte legislatore, tanto da assumere effetti distorsivi in punto di principio di legalità.

Si pensi, ad esempio, a quanto verrà detto nel prosieguo a proposito dell'emanazione delle norme di interpretazione autentica che attribuiscono significato ad una certa disposizione, e che creano con la loro emanazione un dise-allineamento del sistema, lì dove invece il comportamento tenuto dal contribuente sia stato del tutto in buona fede, tanto da aver seguito l'interpretazione precedente l'emanazione della circolare interpretativa, ed abbia confidato in una uniforme giurisprudenza a lui favorevole.

Sotto questo aspetto la giurisprudenza inglese è estremamente garantista, e sanziona questi comportamenti come *unfair conduct* fino a valutarli come vere e proprie forme di eccesso di potere.

Quanto è stato esaminato finora delinea una diversa connotazione del principio dell'affidamento tra l'ordinamento italiano e quello inglese.

Nel diritto inglese rispetto al diritto italiano, *la legitimate expectation* conserva una forte impronta di tipo soggettivo derivata dall'atteggiamento psicologico del contribuente nel chiedere la conferma interpretativa dell'atto amministrativo che gli ha conferito una determinata aspettativa di diritto.

Il percorso seguito in questo lavoro è stato quello di ricostruire le regole della tutela del privato nell'ambito del sistema tributario inglese, ed è stato evidenziato come tale amministrazione possa ritornare sulle proprie decisioni, specie se queste sono considerate illegittime.

Dal punto di vista comparativo, l'affidamento del cittadino nel diritto inglese costituisce il vero e proprio limite al potere dell'amministrazione di discostarsi dalle proprie

precedenti decisioni e molto spesso la tendenza della giurisprudenza inglese è l'utilizzo della tecnica del *bilanciamento degli interessi tra pubblico e privato*.

Secondo quanto è stato esaminato finora, i giudici inglesi hanno utilizzato molto spesso tale tecnica a protezione della aspettativa legittima del contribuente.

Ciò non significa che le Corti non abbiano preso in considerazione le posizioni del contribuente, ma di fatto quest'ultimo e l'amministrazione finanziaria si sono misurate quasi sempre all'insegna di una certa pariteticità, sia in ambito processuale che sostanziale, utilizzando le medesime armi procedurali come la buona fede, l'imparzialità e, l'osservanza del principio del contraddittorio considerato principio proprio di giustizia naturale.

Occorre dunque rilevare come la diversità tra gli ordinamenti sino ad ora evidenziati non sembra porsi in antitesi con la più generale idea di una progressiva convergenza tra la common law e la civil law.

La riflessione che bisogna fare è data principalmente dalla considerazione che la giurisprudenza inglese ha avuto nel considerare il concetto di *fairness*, ampliandolo ed aggiungendo, rispetto al modello continentale, i presupposti di tutela che il contribuente aveva rispetto a qualche tempo fa.

L'esame della giurisprudenza riportata in effetti ha dimostrato come la tutela del legittimo affidamento del contribuente, sia in fondo basata non solo sul meccanismo compensatorio, ma anche sul principio del bilanciamento degli opposti interessi tra pubblico e privato.

La scelta comparativa svolta con l'ordinamento inglese consente in conclusione di questo paragrafo di svolgere anche riflessioni sulla circolazione dei modelli continentali che hanno sviluppato tale principio e la loro recezione, se in tali termini ci si può riferire, nell'ambito dell'esperienza insulare inglese.

Vi sono alcune significative convergenze, che nascono in primo luogo dall'esigenza di armonizzare i diritti amministrativi e fiscali nazionali per l'incidenza su di essi del diritto comunitario, e si può dire a proposito come proprio la giurisprudenza delle Corti Inglesi abbia consentito di riconoscere con forza la tutela del contribuente alla luce anche del cd diritto ad una buona amministrazione previsto ex art.41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

Dalla comparazione per differenza espletata emerge l'attenzione della giurisprudenza inglese ai diritti ed alle libertà fondamentali, che da elemento di divergenza tra ordinamenti di *common law* e *civil law*, diviene oggi uno straordinario meccanismo di

convergenza verso la necessaria tutela del contribuente comunitario.

---

## CAPITOLO 4

### IL LEGITTIMO AFFIDAMENTO ED IL PRINCIPIO DI BUONA FEDE NEL DIRITTO ITALIANO

#### 4.1 Il legittimo affidamento generato dalla Pubblica Amministrazione dell'ordinamento italiano e le principali differenze rispetto al sistema inglese

Una delle maggiori differenze dell'ordinamento italiano rispetto al quello inglese è che nell'ambito della protezione del contribuente certamente il principio dell'affidamento assume una rilevanza notevole, in quanto nel sistema inglese costituisce un elemento cardine della tutela del contribuente e offre il pregio di difendere meglio il contribuente inglese perché la libertà individuale è maggiormente rispettata sulla base del principio di uguaglianza.

Allo stesso tempo è bene anche considerare come il sistema amministrativo-tributario inglese possa presentare un eccesso di legalismo, che ad avviso di chi scrive deriva dal principio della responsabilità personale dei funzionari ai quali è demandata una vera e propria delega di funzioni. Da ciò certamente comporta degli effetti di responsabilità che nell'ordinamento italiano sono abbastanza mitigati proprio per il rapporto organico in essere con l'Amministrazione dello Stato.

Come si è visto nell'Ordinamento inglese vi è invece una vera e propria effettiva uguaglianza davanti le Corti tra il contribuente e lo Stato nella persona del suo funzionario.

Ciò comporta degli effetti davvero diversi, in quanto la responsabilità personale dei funzionari pubblici e la circostanza che un giudice o una giuria che deve giudicarli può frustrare l'applicazione di una legge che conferisce all'amministrazione ed ai suoi funzionari poteri di intervento rispetto ai contribuenti.

Il grande giurista Dicey<sup>249</sup>: affermava *che uno degli aspetti eclatanti del diritto amministrativo inglese che lo contraddistingueva da quello continentale è che nel diritto inglese la richiesta di risarcimento del danno non può essere chiesta alla Corona, ma dal dipendente pubblico che ha provocato il danno.*

Allo stesso tempo vi è da effettuare anche una considerazione di massima sul concetto di annullamento dell'atto che nell'ordinamento continentale avviene con l'impugnativa dell'atto "ultra vires" il quale concluderà se del caso, con l'annullamento dell'atto, oggi questo aspetto si è ottenuto attraverso l'*estoppel* che però va ad incidere sull'eccesso di potere da parte del funzionario che ha emesso l'atto e questo costituisce un'aspetto negativo del sistema inglese nel dare pochissimi spazi per l'accertamento della legalità dell'atto.

a) non è concepito come il diritto generale dell'amministrazione, ma solo come il diritto che regola l'esercizio dei singoli poteri di supremazia delle amministrazioni inteso come Adjudication, adm. Rulemaking.

b) sul piano disciplinare, ha una fortissima caratterizzazione processuale e non abbraccia lo studio della organizzazione e dei poteri delle amministrazioni, ma solo quello del *modus agendi* dell'amministrazione, costruito per analogia col processo civile.

Nel diritto amministrativo italiano invece il legittimo affidamento rappresenta l'interesse alla tutela di una certa situazione giuridica generata da un precedente comportamento della P.A. tale da indurre il contribuente a confidare nel conseguimento di un determinato risultato.

Nel diritto tributario l'art. 10 dello Statuto del Contribuente invece tale concetto è rapportato ai rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria che *devono essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede.*

---

<sup>249</sup> Sabino Cassese, *Quaderni Fiorentini per la storia del pensiero Giuridico Moderno*, Milano 1990 pag. 5  
Pag. 183 a 377



*Non sono irrogate sanzioni, né richiesti interessi di mora, nel caso in cui l'errore del contribuente sia stato causato dall'essersi conformato ad indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria e dalla stessa successivamente modificate*<sup>250</sup>.

Tale principio ha rilievo in tutti i rapporti intercorrenti tra la P.A. ed il contribuente siano essi di diritto pubblico che di diritto privato, consistente nel rispetto delle regole di buona fede che l'Amministrazione è tenuta ad osservare nei confronti del contribuente stesso.

Maggiormente problematica risulta l'applicazione del principio dell'affidamento nei rapporti di diritto pubblico, ove l'Amministrazione si pone su di un piano differenziato rispetto al contribuente, in quanto sia il principio di legalità, sia la legittimità degli atti amministrativi hanno tradizionalmente rappresentato un ostacolo al riconoscimento della vigenza del principio del legittimo affidamento nell'ambito dei rapporti di diritto pubblico.

La dottrina italiana nel passato è stata ancorata ad una concezione autoritaria del diritto pubblico tanto che per lungo tempo ha escluso che il principio di buona fede potesse

---

<sup>250</sup> Al riguardo, va ricordato quanto precisato dalla suprema Corte di cassazione nella sentenza n. 17576 del 10 dicembre 2002 in cui i giudici di legittimità, sono stati chiamati a pronunciarsi relativamente alla portata applicativa del principio di *"tutela dell'affidamento e della buona fede"*, pur omettendo ogni considerazione circa l'efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente sotto il profilo costituzionale delle fonti del diritto, ne hanno affermato, sostanzialmente, una *"valenza superiore"* nella legislazione tributaria, riconoscendo ai principi da esse recati una *"funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto"*. La suprema Corte precisa, altresì, il significato da attribuire a termini quali *"collaborazione"* e *"buona fede"*; in particolare, viene affermato che con il termine *"collaborazione"* si intende alludere, da un lato, ai principi di *"buon andamento"*, *"efficienza"* e *"imparzialità"* dell'azione amministrativa tributaria di cui all'articolo 97, comma 1, della Costituzione, e, dall'altro, a comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall'articolo 53, comma 1, della Costituzione e imposto a tutti i contribuenti, di *"concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"*.

Il termine *"buona fede"*, invece, se riferito all'amministrazione finanziaria, coincide con i significati attribuibili al termine *"collaborazione"*, posto che entrambi mirano ad assicurare comportamenti dell'amministrazione stessa *"coerenti"*, vale a dire *"non contraddittori"* o *"discontinui"*; il medesimo termine, se riferito al contribuente, allude a un generale *"dovere di correttezza"*, volto ad evitare comportamenti capziosi, dilatatori, sostanzialmente connotati da *"abuso"* di diritti e tesi a eludere una giusta pretesa tributaria. Ai fini della tutela dell'affidamento, l'articolo 10 dello Statuto sancisce che non sono applicabili sanzioni al contribuente che si sia attenuto a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria o a seguito di ritardi, omissioni o errori della stessa. Non vengono applicate sanzioni, inoltre, quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sull'applicazione della norma tributaria. Alla luce delle considerazioni svolte per delineare i contenuti dei principi di collaborazione e di buona fede, il principio della tutela dell'affidamento del contribuente costituisce un mero svolgimento dei due principi. Si può ritenere che la presenza nell'ordinamento tributario dei principi della collaborazione, della buona fede e dell'affidamento affermati nell'articolo 10, commi 1 e 2, della legge n. 212 del 2000 sono attuativi delle norme costituzionali richiamate dall'articolo 1 del medesimo Statuto, compreso l'articolo 97 della Costituzione.

trovare applicazione<sup>251</sup>. La ragione di tale assunto trova anche una sua particolare giustificazione, in quanto l'applicazione di tale principio poteva prestarsi a degli abusi interpretativi di tali strumenti soprattutto negli anni trenta quando si fece strada un'idea di legalità squisitamente formalistica. La dottrina in quegli anni ha sempre negato che il cittadino di fronte alla funzione primaria dello Stato e alla necessità di ripristinare la legalità violata potesse invocare la lesione di regole di buona fede al fine di ottenere la permanenza di un atto legittimo in quanto la buona fede rappresenterebbe un inutile duplicato dell'interesse pubblico, poiché l'agire secondo i dettami della correttezza sarebbe insito nell'obbligo di perseguire l'interesse prefigurato dall'ordinamento.

In tale contesto, la giurisprudenza per lungo tempo non ha preso espressa posizione sulla questione, anche se<sup>252</sup> il Consiglio di Stato in talune sentenze ha dato risalto alla buona fede del cittadino di fronte all'attività dell'Amministrazione, certamente si è trattato peraltro di pronunce la cui portata pratica, è stata priva di riferimenti sistematici ed è stata circoscritta a specifici casi.

Nel diritto pubblico italiano l'emersione della buona fede e del legittimo affidamento è avvenuta negli anni '50 ed è dovuta alle aperture della dottrina che si è accostata all'argomento partendo dalla condotta dell'Amministrazione e della posizione del cittadino<sup>253</sup>. Tali approfondimenti si collocano nel filone degli studi diretti alla

---

<sup>251</sup> Sulla questione poi è stato seguito il pensiero di E. GUICCIARDI, *Recensione a K. H. Schmitt, Treu und Glauben im Verwaltungsrecht. Zugleich ein Beitrag zur juristischen Methodenlehre*, in *Arch. giur. dir. Pub.*, 1936, 556 ss. che escluse il rilievo della clausola di buona fede in seno al diritto amministrativo. L'avversità al principio di buona fede, manifestato negli anni prima della seconda guerra mondiale, si accompagnava alla diffidenza che in genere riguardava le clausole generali per i possibili abusi interpretativi che sarebbero potuti derivare da un uso disinvolto di tali strumenti. Ciò anche in ragione dell'ascesa del nazionalsocialismo in Germania e dell'uso delle clausole generali che si faceva in quell'ordinamento. Sostanzialmente contrario al rilievo della buona fede nel diritto amministrativo si mostra anche M. S. GIANNINI, *L'interpretazione dell'atto amministrativo e la teoria generale dell'interpretazione*, Milano 1939, 142 ss. Che riconosce peraltro al principio solo una limitata e circoscritta operatività. Per un'articolata analisi della dottrina amministrativa sul tema della buona fede e dell'affidamento cfr. F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'"alternanza"*, cit., 115 ss.; F. MANGANARO, *Il principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche*, cit., 39 ss.;

<sup>252</sup> F. MERUSI, *Buona fede e diritto pubblico*, in *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'"alternanza"*, cit., 272.

<sup>253</sup> Parte della dottrina ha cercato di condurre la buona fede nell'ambito del principio dell'imparzialità, costituzionalmente garantito, U. ALLEGRETTI, *L'imparzialità amministrativa*, Padova 1965, 274 ss. S. ROMANO, *Buona fede (Diritto privato)*, voce dell'*Enc. dir.*, III, Milano 1959, 679 ha invece inteso identificare il principio di

ridefinizione del ruolo della Pubblica Amministrazione all'interno della Carta Costituzionale del 1948, ove si comincia ad intravedere l'idea dell'Autorità pubblica, come di un soggetto che individua l'interesse da garantire all'interno della funzione amministrativa, che fa uso di strumenti consensuali accanto a quelli unilaterali ed autoritativi, che favorisce la partecipazione del privato alla funzione pubblica.

Il pieno compimento di tali principi si ha con l'emanazione della L.N. 241/1990 e ss. sul procedimento amministrativo, e le successive riforme che hanno investito la struttura amministrativa, che a partire dagli anni ottanta trovano una loro giustificazione causale proprio nella funzione che il legittimo affidamento ha all'interno del sistema del diritto pubblico<sup>254</sup>. In tale contesto, appare chiaro che l'Amministrazione Finanziaria non persegue più soltanto un interesse pubblico cristallizzato nella norma di legge e che si identifica con l'interesse soggettivo dell'ente pubblico, ma in tutti quegli interessi che sono parte dell'azione amministrativa, in cui non vi è più un solo interesse pubblico

---

buona fede nell'ambito del diritto pubblico come osservanza di regole non giuridiche che condizionerebbero la validità degli obblighi contrattuali. A. MANTERO, *Le situazioni favorevoli del privato nel rapporto amministrativo*, Padova 1979, 118 ss. ha fatto riferimento alla buona fede come tutela delle situazioni favorevoli del privato. Queste rappresenterebbero un limite sostanziale alle scelte dell'Amministrazione.

<sup>254</sup> Si devono segnalare alcune recenti leggi che hanno disciplinato importanti aspetti generali dei principi in esame ed hanno inciso sulla loro tutela, e devono essere qui almeno accennate. In primo luogo, la legge n. 15 del 2005 ha integrato l'articolo 1 della legge generale sul procedimento amministrativo n. 241/1990, prevedendo che l'attività amministrativa debba osservare anche "i principi dell'ordinamento comunitario": tra tali principi, secondo la citata giurisprudenza della Corte di giustizia, è compreso anche il principio del legittimo affidamento, che così viene pur indirettamente riconosciuto da una norma positiva;

In secondo luogo, la medesima legge n. 15 del 2005, inserendo gli articoli da 21 bis a 21 nonies nella legge n. 241/1990, ha espressamente disciplinato l'esercizio del potere di autotutela dell'amministrazione per il ritiro dei propri atti, che costituisce una delle principali occasioni di violazione del legittimo affidamento, in particolare: - secondo il nuovo art. 21 bis della legge n. 241/1990, il provvedimento acquista di regola efficacia solo al momento della sua comunicazione al destinatario;

- secondo il nuovo art. 21 nonies, il provvedimento illegittimo può essere annullato d'ufficio solo entro un termine ragionevole e se vi sono ragioni di interesse pubblico, tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati;

- secondo il nuovo art. 21 octies, le illegittimità procedurali e formali non possono comunque causare l'annullamento se il contenuto dell'atto non poteva essere diverso; - secondo il nuovo art. 21 quinquies, il provvedimento che diviene o si rivela contrastante con

l'interesse pubblico può invece essere revocato, con efficacia ex tunc, ma occorre indennizzare i soggetti danneggiati;

- secondo il nuovo comma 1 bis del medesimo articolo, introdotto dal decreto legge n. 7/2007, l'indennizzo riferito ai rapporti di diritto privati sorti nel frattempo è peraltro limitato al solo danno emergente (escludendo quindi le mancate aspettative di guadagno) ed è ulteriormente ridotto in caso di concorso del danneggiato all'erronea valutazione dell'amministrazione o se la contrarietà all'interesse pubblico era comunque conosciuta o conoscibile. In terzo luogo, il nuovo codice del processo amministrativo (approvato dal decreto legislativo n. 104 del 2010 e modificato dal decreto legislativo n. 195 del 2011), ha recepito le 9 innovazioni della giurisprudenza amministrativa ed ha quindi introdotto nuovi strumenti istruttori e nuove azioni, pur senza inserire un'espressa azione di adempimento, che comunque superano la tradizionale ottica annullatoria dell'atto illegittimo, e consentono quindi una più

efficace tutela, anche risarcitoria, del legittimo affidamento violato da atti o da comportamenti dell'amministrazione.

predefinito, ma un rapporto tra PA e contribuente ispirato al dovere di collaborazione e di buona fede.

La giurisprudenza unitamente alla dottrina ha tradotto in numerose regole operative<sup>255</sup> le modalità di attuazione di tali principi.

Tra di esse particolare rilievo viene riconosciuto alla tutela del legittimo affidamento. Tale dato si registra non solo nell'ambito della giurisprudenza della Corte di Cassazione ma anche del Consiglio di Stato e della Corte Costituzionale e quest'ultima ha ribadito in numerose sentenze la centralità del principio anche se con specifico riguardo all'operato del legislatore e con particolare riferimento al tema di irretroattività della legge<sup>256</sup>.

Tra i possibili limiti alla retroattività delle norme primarie si pone anche l'affidamento legittimo dei cittadini nella certezza di una situazione. Il legislatore italiano ha consacrato il principio del legittimo affidamento all'interno dell'ordinamento con la legge 212/2000 attraverso lo Statuto del contribuente nel quale sono stati codificati i principi fondamentali dell'attività amministrativa in ambito tributario.

---

<sup>255</sup> Cons. St., sez. VI, 24 settembre 1996, n. 1255 *Studium iuris*, 1997, 197; in *Foro amm.*, 1997, 1065 (s.m.); in *Foro amm.*, 1997, 1434; Cons. St., sez. IV, 15 giugno 1994, n. 501, in *Foro amm.*, 1994, 1398 (s.m.); *Cons. Stato*, 1994, I, 735 (s.m.); Cons. St. a. plen., 30 settembre 1993, n. 11, in *Riv. Corte conti*, 1993, 205. La casistica offre un ampio spettro di ipotesi in cui la tutela della buona fede e del legittimo affidamento è stata affermata dai giudici amministrativi. Si va dalla ripetizione delle somme non dovute percepite in buona fede, all'esercizio del potere di autotutela, all'interpretazione dei bandi di concorso; disposizioni che hanno poi ispirato il legislatore nell'emanazione della legge n.212 del 27 luglio 2000, in cui appare in maniera pregnante la volontà dell'amministrazione ad un ruolo attuativo della carta Costituzionale degli artt. 3, 23,53,97,255.

<sup>256</sup>Nell'individuare i limiti alla efficacia retroattiva delle leggi, la Corte Costituzionale (Corte Cost., 17 dicembre 1985, n. 349, in *Giur. it.*, 1986, I, 1, 1585; Corte Cost., 14 luglio 1988, n. 822, in *Cons. Stato*, 1988, II, 1378; Corte Cost., 26 luglio 1995, n. 390, in *Giust. civ.*, 1995, I, 326; Corte Cost., 4 novembre 1999, n. 416, in *Giust. civ.*, 2000, I, 973; in *Giur. it.*, 2000, 678; Corte Cost., 22 novembre 2000, n. 525, in *Rass. Trib.*, 2000; Corte Cost., 12 novembre 2002, n. 446, in *Giur. it.*, 2003, 841) ha precisato che nel vigente sistema costituzionale non è interdetto al legislatore di emanare disposizioni le quali modifichino sfavorevolmente la disciplina dei rapporti di durata, anche se il loro oggetto sia costituito da diritti soggettivi perfetti, salvo, qualora si tratti di disposizioni retroattive, il limite costituzionale della materia penale (l'art. 25 comma secondo, Cost.). Dette disposizioni però, al pari di qualsiasi precetto legislativo, non possono trasmodare in un regolamento irrazionale al pari di qualsiasi precetto legislativo, e arbitrariamente incidere sulle situazioni sostanziali poste in essere da leggi precedenti, frustrando così anche l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, che costituisce elemento fondamentale e indispensabile dello stato di diritto. Sulla progressiva emersione del principio: P. CARNEVALE, « ... *Al fuggir di giovinezza ... nel domani s'ha più certezza*» (*Brevi riflessioni sul processo di valorizzazione del principio di affidamento nella giurisprudenza costituzionale*), cit., 3643 ss. in Corte Cost., 11 giugno 1999, n. 229, in *Giust. civ.*, 1999, I, 2919; in *Cons. Stato*, 1999, II, 823; Corte Cost., 4 novembre 1999, n. 416, in *Giust. civ.*, 2000, I, 973; in *Giur. it.*, 2000, 678; Corte Cost., 22 novembre 2000, n. 525, in *Rass. trib.*, 2000, 1889; in *Foro it.*, 2000, I, 3397

Su tale evoluzione hanno senz'altro inciso sia l'elaborazione del principio offerto dalla giurisprudenza tedesca che le posizioni della Corte di Giustizia delle Comunità Europee. Le costruzioni enucleate per dare fondamento al legittimo affidamento generato dall'Autorità pubblica e dall'Amministrazione, in particolare, sono essenzialmente due<sup>257</sup>:

la prima poggia sulla nozione ampia e generale della buona fede. La seconda si richiama al principio altrettanto generale, ma di diversa rilevanza, della certezza del diritto, proprio della concezione moderna dello Stato di diritto.

Come emergerà in questo capitolo il principio dell'affidamento e della buona fede nell'ambito del diritto tributario italiano, hanno subito anche ad opera della Corte Costituzionale un vero ed effettivo riconoscimento, partendo dal principio della certezza dei rapporti giuridici, sino ad affermare, come tali principi siano immanenti nel diritto tributario anche lì dove le parti private e quelle pubbliche non trovano una specifica pariteticità.

#### **4.2 Il legittimo affidamento quale elemento essenziale della buona fede e del principio di certezza del diritto nelle disposizioni tributarie: alcuni profili comparativi**

Il legittimo affidamento includerebbe anche quello della buona fede, principio diffuso in ogni branca dell'ordinamento e noto sin dai tempi del diritto romano. Tale costruzione si rinviene nella seconda parte della dottrina italiana<sup>258</sup> e spagnola<sup>259</sup>. Secondo questa dottrina il principio di buona fede soggettiva ed oggettiva si permea in ogni ambito dell'ordinamento giuridico. Esso, infatti, fa parte dei principi fondamentali

---

<sup>257</sup>Il tema è diffusamente trattato in: F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'"alternanza"*, cit., 9 ss. Cfr. altresì F. MANGANARO, *Il principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche*, cit., 113 ss.

<sup>258</sup>F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'"alternanza"*, cit., 9 ss.

<sup>259</sup>J. GONZALES PEREZ, *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*, Madrid 1983, cfr.

del diritto che svolgono una funzione integrativa delle norme positive, le quali non possono disciplinare ogni possibile evenienza. Ecco, quindi, che il dovere di buona fede, di legalità ed imparzialità impone ad ogni soggetto giuridico, sia esso persona fisica o giuridica, privata o pubblica, di comportarsi lealmente nel compimento di atti giuridicamente rilevanti in grado di riverberare i loro effetti nella sfera giuridica altrui. La buona fede si pone all'interno del rapporto giuridico e unitamente alla correttezza nei rapporti tra contribuenti e A.F. opera in ogni sua fase.

In tale contesto, la necessità di tutelare il legittimo affidamento del contribuente quale soggetto debole derivante dalla condotta della P.A., costituisce una delle possibili applicazioni del dovere di buona fede. Accedendo a tale concezione, che richiama i principi generali dell'ordinamento, non sarebbe necessario alcun fondamento legislativo o costituzionale dell'istituto. Nella sua formulazione pura, essa assume un carattere "estensivo", che dovrebbe indurre a ritenere che il legittimo affidamento sia sempre tutelato ogni qual volta ne sia accertata l'esistenza.

Diversa opinione fa derivare il legittimo affidamento nei riguardi del soggetto pubblico dal principio di certezza del diritto (*Rechtssicherheit*), principio proprio dello Stato moderno<sup>260</sup>. Con questa espressione si identificano la sicurezza di situazioni giuridiche soggettive connesse all'esigenza di tutelare la sicurezza giuridica in quella tutela dell'affidamento nei confronti del cittadino. Tale tutela, pertanto, non costituisce un principio diffuso e trasversale dell'ordinamento giuridico, ma un valore interno allo Stato che dovrà essere accertato dal giudice. Tale costruzione è stata elaborata dalla

---

<sup>260</sup>F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'"alternanza"*, cit., 21 ss.; 35 ss. Sul tema della certezza del diritto: P. CALAMANDREI, *La certezza del diritto e le responsabilità della dottrina*, in *Riv. dir. comm.*, I, 1942, 345 ss.; F. CARNELUTTI, *La certezza del diritto*, in *Riv. dir. proc. civ.*, I, 1943, 87 ss.; F. LOPEZ DE OÑATE, *La certezza del diritto*, a cura di G. Astuti e con appendice di M. Corsale, Milano 1968; G. FRANCHI-F. BERTI ARNOALDI VELI-G. CONSO, *Certezza del diritto e legittimità costituzionale*, in *Giur. it.*, IV, 1970, 3; A. PIZZORUSSO, *Certezza del diritto. Profili applicativi*, voce dell'*Enc. giur.*, VI, Roma 1988; M. CORSALE, *Certezza del diritto*, voce dell'*Enc. giur.*, VI, Roma 1988; S. COTTA, *La certezza del diritto. Una questione da chiarire*, in *Riv. dir. civ.*, I, 1993, 321 ss.; L. GIANFORMAGGIO, *Certezza del diritto*, voce del *Dig. disc. priv. (sez. civ.)*, II, Torino 1988, 275 ss.;

giurisprudenza tedesca e poi in seguito recepita dagli orientamenti della Corte di Giustizia e dalla giurisprudenza francese (*principe de confiance légitime*)<sup>261</sup> e dall'ordinamento italiano così come si è avuto modo di vedere nei precedenti capitoli.

Nel nostro ordinamento accanto alla nozione di buona fede quale regola generale presente in ogni ambito del sistema giuridico e unitamente al principio di certezza del diritto, si affiancano quelle costruzioni giurisprudenziali<sup>262</sup> che hanno cercato di ricondurre il legittimo affidamento e la rilevanza delle regole di correttezza e di buona fede alle previsioni della Carta Costituzionale.

La giurisprudenza costituzionale ha riferito che il legittimo affidamento deve essere ricondotto all'art. 3 della Carta fondamentale<sup>263</sup> secondo cui, tale principio costituisce elemento essenziale dello Stato di diritto tanto da essere ricondotto al principio di eguaglianza dinanzi alla legge, *sub specie* del rispetto del canone della ragionevolezza, ex art. 3, comma primo della Costituzione.

Ad avviso di chi scrive, tale principio è immanente in ogni ordinamento comunitario ed accoglie l'impostazione della Corte Costituzionale tedesca quando fa riferimento al principio della sicurezza giuridica e della certezza giuridica della norma.

Oltre a tale significativo ed autorevole orientamento, è necessario considerare due

---

<sup>261</sup> *Tribunal administratif de Strasbourg*, 8 dicembre 1994; in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 1996, 417 ss., con nota di R. CARANTA, *La "comunitarizzazione" del diritto amministrativo: il caso della tutela dell'affidamento*; in *Act. jur. dr. adm.*, 1995, 555; in *Rev. fr. dr. adm.*, 1995, 963, con nota di M. HEERS, *La sécurité juridique en droit administratif français: vers une consécration du principe de confiance légitime*.

<sup>262</sup> Cass. 10 dicembre 2002, n° 17576: «Si può, pertanto, concludere, con specifico riferimento al principio della "tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica" - quale "elemento essenziale dello Stato di diritto", ancorato dalla Corte costituzionale al principio di eguaglianza dinanzi alla legge, sub specie del rispetto del canone della ragionevolezza, di cui all'art. 3 comma 1 Cost. - che il principio stesso, mutuato da quelli civilistici della buona fede e dell'affidamento incolpevole nei rapporti fondati sulla autonomia privata, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico - e, quindi, anche in quelli tributari - e costituisce un preciso limite all'esercizio sia dell'attività legislativa, sia dell'attività amministrativa, e tributaria in particolare; nonché, come già sottolineato, un altrettanto preciso vincolo ermeneutico per l'interprete delle disposizioni tributarie, in forza di quanto stabilito dall'art. 10 comma 1 dello Statuto. Da ciò consegue, in particolare, relativamente alla materia tributaria, che il principio della tutela del legittimo affidamento - il quale, proprio perché esistente ed operante anche nel diritto e nell'ordinamento tributari già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, è stato soltanto reso esplicito dalla disposizione da ultimo citata - deve essere applicato, ove ne sussistano i presupposti e secondo le circostanze del caso concreto, in tutti i rapporti tributari, anche se sorti, quale quello di specie, in epoca anteriore all'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000.

<sup>263</sup> Corte Cost. 4 novembre 1999, n. 416, in *Giur. cost.*, 1999, 3625 ss. Il ragionamento è fatto proprio e sviluppato dalla Corte di Cassazione, Cass. civ., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Foro it.*, 2003, I, 1104 ss.

opinioni dottrinarie che hanno ipotizzato la sistemazione della buona fede nell'ambito del diritto amministrativo italiano con riferimento a due diverse norme della Carta Costituzionale, l'art. 97 e l'art. 2.

La prima teoria fa derivare la buona fede dall'art. 7 Cost. e dal principio di imparzialità, secondo tale teoria l'Amministrazione ricopre il ruolo di parte imparziale che deve necessariamente tener conto delle posizioni soggettive di coloro che sono interessati all'esercizio di una determinata funzione di cui è titolare l'Autorità pubblica, con la conseguenza che la funzione amministrativa deve essere ispirata ad un rapporto di collaborazione ed evoluzione interpretativa tra Amministrazione e contribuente, che si esplicita nella necessità di osservare reciprocamente una condotta leale, ovvero sia di rispettare le regole di buona fede e dell'affidamento del contribuente.

La seconda teoria ha richiamato, invece, l'art. 2 Cost. al dovere di solidarietà di ciascun cittadino nel contribuire alla spesa comune dello Stato.

Secondo tale teoria, il principio esprimerebbe il dovere di esercitare i diritti con modalità tali da non comportare un sacrificio eccessivo dell'altrui sfera giuridica (*neminem laedere*). Ma in questi due ambiti che ruolo gioca l'affermazione del principio dell'affidamento in ambito tributario?

Nel settore dei tributi, infatti, stante il carattere autoritario del potere esercitato dall'Amministrazione, l'incidenza diretta sui diritti patrimoniali dei cittadini e la complessità della legislazione volta a garantire esigenze di giustizia e di progressività dell'imposta, riveste un importante ruolo<sup>264</sup>.

Ciò non solo nei confronti del legislatore, con riferimento al problema della retroattività delle norme tributarie, ma anche nei riguardi dell'Amministrazione finanziaria chiamata

---

<sup>264</sup>F. BENATTI, *Principio di buona fede ed obbligazione tributaria (appunti per una discussione)*, in *Bollettino trib.*, 1986, 947; P. D'ALESSANDRO, *Tutela civilistica della buona fede del contribuente o eccesso di potere amministrativo?*, in *Dir. e prat. trib.*, 1987, II, 601; D. RAGAZZONI, *Il principio di buona fede nel diritto tributario*, in *Fisco*, 1994, 9815; E. DELLA VALLE, *"Revirement" ministeriale e buona fede nell'esercizio della funzione impositiva*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 587; G. FALSITTA, *Informazioni del fisco e affidamento del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 291. 336.



a riscuotere le imposte e a dare attuazione alla normativa generale. Si è così assistito, sia da parte della giurisprudenza che in dottrina, ad una progressiva affermazione del principio di buona fede e di collaborazione con riguardo all'esenzione dei tributi<sup>265</sup>. L'elaborazione di tali principi è culminata nell'approvazione del cd. Statuto del contribuente, contenuto nella l.n. 212/2000 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), che ha consacrato e definito in norme primarie i principi generali del diritto tributario già emersi sul piano operativo e già riconosciuti vigenti, ancora prima della sua adozione.

Infatti, il legislatore italiano come appare già nei lavori preliminari alla legge dello "Statuto del Contribuente" ha inteso richiamare espressamente l'art. 97 della Costituzione all'art.1 dello Statuto affermando i principi di buon andamento e di imparzialità dell'Amministrazione<sup>266</sup>, ma che di fatto costituisce una evoluzione dell'art.77 della legge 241.

L'Amministrazione finanziaria è tenuta, quindi, innanzitutto ad attuare l'interesse collettivo, attraverso il buon andamento della P.A., che significa dovere di solidarietà e di collaborazione da parte dei cittadini alla cosa pubblica.

Questo costituisce condizione irrinunciabile e necessaria per assicurare il rispetto e la fiducia dei cittadini nella Pubblica amministrazione, con la conseguenza che, una volta

---

<sup>265</sup>In ordine al legittimo affidamento generato nei contribuenti dalle circolari ministeriali, in ossequio al principio di buona fede, relativamente al comportamento da tenere nei confronti dell'Amministrazione: Comm.trib. reg. Matera, 4 giugno 1991, in *Riv. dir. tributario*, 1992, cit., 311; Comm. trib. reg. Matera, sez. I, 28, febbraio 1994, n. 1578, in *Rass. trib.*, cit., 1292. Comm. trib. reg. Torino, sez. VI, 10 novembre 1999, n. 117, in *Bollettino trib.*, 2000, 626 fa riferimento alla lesione dell'affidamento, formatosi sulla scia della costante dottrina e della prevalente giurisprudenza, per escludere la natura meramente interpretativa della norma tributaria, benché definita tale dal legislatore, in quanto l'interpretazione autentica non è vincolante quando manca la sostanziale identità con le norme successive oggetto dell'interpretazione stessa. Del pari, Comm.trib. prov.le Genova, sez. XIII, 21 aprile 1999, n. 345, in *Bollettino trib.*, 1999, 998 ha escluso il carattere interpretativo e quindi l'applicazione per il passato della norma tributaria perché, diversamente si frustrerebbe l'affidamento di una vasta categoria di cittadini nella sicurezza giuridica che costituisce elemento fondamentale dello Stato di diritto. Comm. trib. reg. Firenze, sez. XXXV, 17 febbraio 1998, n. 47, in *Fisco*, 1998, 9406 ha sostenuto il carattere vincolante dell'interpretazione della norma tributaria sostenuta dalla stessa Amministrazione finanziaria nei confronti dei soggetti che in buona fede si siano ad essa uniformati. Comm. trib. centr., sez. II, 9 giugno 1992, n. 3933, in *Comm. trib. centr.*, 1992, I, 476 ha ritenuto legittima l'esclusione della pena pecuniaria per omessa dichiarazione nel caso del contribuente in palese buona fede e tenuto conto dell'incertezza della normativa.

<sup>266</sup>G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, 2008, Torino; G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in "Riv. dir. trib.", 2008, I, pag. 165.

quest'ultima abbia assunto una determinata condotta, sarà tenuto a non discostarsene.

Secondo l'art. 97 della Costituzione, l'Amministrazione è tenuta all'imparzialità, nel senso di riservare lo stesso trattamento fiscale ai soggetti che si trovano in analoghe situazioni e ciò si realizza attraverso l'adozione di criteri di parità di trattamento, di equità e di buona fede.

In questo senso l'amministrazione finanziaria non dovrebbe disattendere questi principi con efficacia retroattiva, non potendo agire "contra factum proprium"<sup>267</sup>.

Questo orientamento appare oramai consolidato e verrà esaminato nei paragrafi che seguono tuttavia, è necessario segnalare la posizione di quella parte della dottrina che sottolinea come l'effettiva possibilità di attuazione degli obblighi tributari finirebbe per derivare da una erronea affermazione di non debenza del tributo, ovvero da un comportamento amministrativo patologico, con conseguente violazione ex art. 23 della Costituzione, che pone nella legge la fonte dell'obbligazione tributaria<sup>268</sup>.

Il contribuente, secondo questo orientamento, sarebbe tenuto a versare il tributo, anche in presenza di una situazione oggettiva di affidamento rilevante invece agli effetti dell'esonero dalle sanzioni e dagli interessi. L'errore interpretativo dell'Amministrazione non potrebbe, quindi, mai configurare una causa di esclusione del tributo, non essendovi una precisa disposizione di legge.

Il comma 2 dell'art 10 della L. n. 212/2000 costituirebbe, quindi, l'unica forma di tutela prevista dall'ordinamento, ove il principio del legittimo affidamento rappresenterebbe nel comma 1° un principio generale. L'art. 10, comma 2, dello Statuto circoscriverebbe l'efficacia esimente dell'affidamento alle sanzioni ed agli interessi.

In effetti il comma 1 dell'art. 10 dello Statuto si riferisce al rispetto del principio di buona fede nei rapporti fra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente senza fare

---

<sup>267</sup>G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, 2008, Torino;

<sup>268</sup>A. TURCHI, La tutela dell'affidamento del contribuente a fronte deimutamenti interpretativi della finanza, in "Riv. dir. Trib.", 2003, I, pag. 769; A. TURCHI, In tema di tutela dell'affidamento riposto dal contribuente nelle indicazioni provenienti dall'amministrazione finanziaria, in "Giur. it.", 2003, pag. 2194.

riferimento all'inesigibilità del tributo. Nell'ambito della nozione di buona fede si è soliti distinguere tra buona fede in senso oggettivo e soggettivo. La buona fede in senso oggettivo deve essere intesa come un dovere di correttezza nelle relazioni che impone comportamenti leali e non capziosi; in materia tributaria si concretizza nel divieto di profittare dell'errore del contribuente causato da atti interpretativi dell'Amministrazione e dalla contemporanea assenza di qualsiasi violazione del generale dovere di correttezza gravante sul contribuente<sup>269</sup>.

Secondo questa dottrina si deve intendere per buona fede in senso soggettivo, uno stato soggettivo della coscienza, che si atteggia come convinzione di agire in conformità al diritto.

La buona fede intesa, invece, in senso oggettivo trova fondamento nell'art. 97 e nell'art. 2 della Costituzione, che impongono all'individuo l'osservanza di regole di reciproca correttezza nell'adempimento dei propri doveri<sup>270</sup>.

---

<sup>269</sup>Questo pensiero è stato sostenuto da una parte della dottrina BENATTI, in Principio di buona fede e obbligazione tributaria, in "Boll. Trib.", 1986, pag. 949, ove si osserva che: "in relazione alle condotte assunte dai privati sulla base delle informazioni dell'amministrazione, queste determinano una aspettativa che trova la sua tutela nel principio di buona fede con la vincolatività di quelle informazioni rispetto ai comportamenti già posti in essere".

<sup>270</sup> Su questo punto è necessario brevemente commentare quanto stabilito anche dalla Suprema corte nella sentenza n.17576 del 10 dicembre 2002, in *www.Fiscoonline*, con la quale gli ermellini a proposito della sussistenza di tale rapporto con il principio dell "tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica " hanno sancito che tali principi siano "elemento essenziale dello Stato di diritto", ancorato dalla Corte costituzionale al principio di eguaglianza dinanzi alla legge, sub specie del rispetto del canone della ragionevolezza, di cui all'art. 3 comma 1 Cost. - che il principio stesso, mutuato da quelli civilistici della buona fede e dell'affidamento incolpevole nei rapporti fondati sulla autonomia privata, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico - e, quindi, anche in quelli tributari - e costituisce un preciso limite all'esercizio sia dell'attività legislativa, sia dell'attività amministrativa, e tributaria in particolare; nonché, come già sottolineato, un altrettanto preciso vincolo ermeneutico per l'interprete delle disposizioni tributarie, in forza di quanto stabilito dall'art. 10 comma 1 dello Statuto. Da ciò consegue, in particolare, relativamente alla materia tributaria, che il principio della tutela del legittimo affidamento - il quale, proprio perché esistente ed operante anche nel diritto e nell'ordinamento tributari già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, è stato soltanto reso esplicito dalla disposizione da ultimo citata - deve essere applicato, ove ne sussistano i presupposti e secondo le circostanze del caso concreto, in tutti i rapporti tributari, anche se sorti, quale quello di specie, in epoca anteriore all'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000. (...) Pertanto, la presenza, nell'ordinamento tributario, dei principi della collaborazione, della buona fede e dell'affidamento (considerati dal lato del contribuente) - affermati dall'art. 10 commi 1 e 2 (letto alla luce dell'art. 1 comma 1) della legge n. 212 del 2000 ed esplicitamente attuativi delle norme costituzionali richiamate, ivi compreso l'art. 97 Cost. - conferma, in particolare, i principi di diritto elaborati in tema di affidamento legittimo anche dalla giurisprudenza della Corte costituzionale (cfr., supra, lett. B).

In particolare, la giurisprudenza costituzionale, comunitaria ed amministrativa - dianzi richiamata (ibidem) per affermare la natura "immanente", nel senso precisato, (anche) nell'ordinamento tributario del principio della tutela dell'affidamento legittimo - vale del pari a dimostrare la funzione del principio stesso come limite generale anche all'esercizio della potestà di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria: preclusivo, cioè, all'adozione, da parte della stessa, di atti di annullamento d'ufficio o di revoca di precedenti atti, i quali abbiano concretamente determinato, in capo al contribuente, una situazione giuridica favorevole a quest'ultimo e fondata, appunto, sul suo legittimo affidamento.

La Suprema Corte a Sezioni Unite con la sentenza n. 5688 del 1979 ha riconosciuto il rilievo della buona fede, affermando che principi di correttezza e di buona fede operano non già come limitata fonte di integrazione dell'autonomia privata, ma come principi generali o cornice del sistema, essendo costituite da fondamenti e direttive etico-sociali dell'ordinamento giuridico, che si traducono essenzialmente in un dovere di imparzialità, di cui l'art. 97 della Costituzione può essere richiamato a conferma di un principio di imparzialità immanente all'intero ordinamento giuridico.

Il principio della buona fede è un canone interpretativo con il quale devono confrontarsi le norme tributarie; l'interprete deve ricavare dalle norme tributarie il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali di imparzialità e buon andamento dell'Amministrazione, la cui violazione è censurabile in Cassazione ex art. 360 del codice di procedura civile, che indica come motivo di ricorso la violazione di norme di diritto<sup>271</sup>.

Intrinsecamente collegato alla nozione di buona fede è il concetto che si esprime col termine affidamento, con il quale in generale si fa riferimento allo stato di fiducia posto da taluno sull'apparenza di situazioni differenti dalla loro reale sostanza.

L'affidamento, in ambito tributario, si sostanzia, in particolare, in una situazione generata dalla conformità del proprio comportamento ad indicazioni ricevute dalla stessa Amministrazione finanziaria ovvero determinata da ritardi, omissioni o errori dell'Amministrazione stessa e costituisce espressione di fiducia nel comportamento di quest'ultima.

Precisamente, si ha affidamento da qualificarsi come legittimo quando un'attività dell'Amministrazione finanziaria sia idonea a determinare una situazione di

---

<sup>271</sup>A. BUSCEMA - F. FORTE - D. SANTILLI, *Statuto del contribuente: analisi dottrinale ed evoluzione giurisprudenziale*, Cedam, 2002.

apparente legittimità. Tutela dell'affidamento legittimo significa, in sostanza, l'obbligo per l'Amministrazione di non contraddirsi nel futuro.

La tutela offerta dal principio si ricollega alla condizione che il contribuente si comporti in modo coerente con l'interpretazione fatta propria dall'Amministrazione, e risulta, quindi, riconosciuta anche al contribuente che operi senza conoscere tale interpretazione o, pur conoscendola e ritenendola infondata, vi si adegui in quanto vantaggiosa.

L'art. 10 dello Statuto prevede, al comma 1, il principio in base al quale i rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria devono essere improntati alla collaborazione ed alla buona fede. Detta disposizione si riferisce al principio di buona fede in senso oggettivo, disciplinando il modo in cui devono essere improntati i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

Il comma 2 dell'art. 10 prevede, poi, due distinte fattispecie: la prima, riferita al caso in cui il contribuente "si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria", la seconda, invece, che riguarda le violazioni commesse "a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa". In entrambi i casi è sancita la non applicabilità tanto delle sanzioni quanto degli interessi moratori<sup>272</sup>.

L'Amministrazione finanziaria, una volta assunto un dato comportamento, è tenuta a seguirlo sia nel rispetto dei rapporti pendenti, in quanto il contribuente gode di un'aspettativa e sia nel non vedere diversamente valutate le condotte assunte dall'Amministrazione medesima.

Si può quindi giungere ad affermare, con specifico riferimento al principio della tutela del legittimo affidamento, che il principio stesso, mutuato da quelli civilistici

---

<sup>272</sup>L. PEVERINI, *La tutela del legittimo affidamento del contribuente ed il divieto di recuperare il maggior tributo accertato: riflessioni critiche*, in "Giur. It.", 2007, pag. 2084; F. TOSCANO, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale*, Torino, 2007.

della buona fede viene ad essere basato sul concetto dell'affidamento incolpevole nei rapporti fondati sull'autonomia privata, ed è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e, quindi, anche in quelli tributari, costituendo un preciso limite all'esercizio sia dell'attività legislativa, sia dell'attività amministrativa e tributaria in particolare. Tale tesi è stata condivisa dalla Suprema Corte<sup>273</sup>, che individua espressamente i presupposti idonei ad integrare una situazione di legittimo affidamento del contribuente lì dove sussista:

- 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 "apparente", 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 del 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.

Con tale decisione la Suprema Corte ha intrapreso un solco giurisprudenziale ove il contribuente incomincia ad assumere una certa pariteticità nei rapporti con

---

<sup>273</sup>Nel caso affrontato dal Supremo Collegio, l'ufficio aveva notificato un processo verbale di constatazione che contestava uno «splanamento» IVA ai sensi degli artt. 8 e 28 D. P. R. n. 633 del 1972, e sul quale era riportata la dicitura «sanatoria art. 21 D.L. n. 69/89». La società contribuente aveva versato le somme previste da tale ultima norma, con conseguente archiviazione del verbale (disposta dall'ufficio, ma non comunicata); dopo più di tre anni, essa aveva ricevuto un avviso di rettifica per i medesimi rilievi già evidenziati nel verbale; l'avviso, impugnato in giudizio, era stato annullato in primo grado con sentenza confermata in appello, ed il Ministero delle finanze aveva proposto ricorso per cassazione sostenendo che l'esercizio della potestà impositiva non sarebbe stato precluso dall'avvenuta archiviazione del processo verbale (disposta con un provvedimento interno, non comunicato alla società) e, nel merito, che il rapporto tributario non avrebbe potuto ritenersi definito ai sensi dell'art. 21 D. L. n. 69 del 1989, inapplicabile nella fattispecie In Fisco on line, Cass. 10 dicembre 2002, n. 17576 in Giur. It., 2003, 11 ;

l'Amministrazione Finanziaria all'insegna della tutela dei diritti del contribuente.

Ma se quanto detto finora costituisce il lento cammino giurisprudenziale volto a riconoscere che la buona fede si configura come “amministrativa”, i cui contenuti possono essere desunti dal complesso dei principi dell'attività amministrativa quali il contraddittorio, l'informazione, la proporzionalità, la trasparenza, ma anche da precisi standards obiettivi di comportamento pretesi dalla coscienza sociale.

In qualunque amministrazione finanziaria comportamento di buona fede significa esigere che essa abbandoni prospettiva di una rigida disciplina della sua azione e si confronti con regole di ampiezza indeterminata ed in relazione alle peculiarità del caso concreto.

Com'è stato visto il concetto di buona fede può essere annoverato tra i principi generali del nostro ordinamento, lo statuto del contribuente costituisce una fonte certa, comunque con riguardo ai principi, si è notato che essi non si distinguono significativamente da qualsiasi altra disposizione, essendo in ogni caso necessario l'apporto del giurista per trarne la norma per il caso concreto. È chiaro che l'individuazione dei principi che conta un residuo di soggettività perché questi sono frutto dell'assunzione di valore che assegna ad un concerto specifica potenzialità normativa.

Infatti una volta che il principio è stato identificato, la differenza tra esso e una disposizione specifica è esclusivamente quantitativa e non già qualitativa. I principi quindi costituiscono a tutti gli effetti delle disposizioni di legge, infatti, nel nostro ordinamento amministrativo i principi generali non sono contemplati per dare soccorso del giudice nella sua applicazione, ma costituiscono regole permanenti, anche se naturalmente residuali per l'esercizio del potere amministrativo<sup>274</sup> e disciplinare il

---

<sup>274</sup> In tal senso G. Sala, *Potere amministrativo e principi dell'ordinamento*, Milano 1993 pag.59 secondo dall'autore il principio di legalità si espande “in un principio normativo regolante il procedimento quando la legge si ritragga da una tipizzazione del potere”

rapporto con il contribuente.

Se nell'ambito del diritto amministrativo è rilevabile una particolare discrezionalità della pubblica amministrazione al dovere di collaborazione con il cittadino, la cui violazione è posta sulla validità del provvedimento solo nell'ipotesi codificate, mentre al di fuori di questa eventuale tutela sembra collocabile soltanto sul piano risarcitorio.

Secondo una parte della dottrina<sup>275</sup> è necessario affermare la piena equivalenza tra inosservanza del dovere di buona fede e violazione di legge e quindi di includere la buona fede tra le regole dell'azione amministrativa, con possibili effetti anche sul piano della validità.

Infatti si è notato in ordine all'affidamento e forse rispetto al comportamento in buona fede, occorre sottolineare che la violazione del principio può non comportare soltanto la responsabilità e la conseguente obbligazione risarcitoria, ma può anche determinare a differenza di quanto avviene nella dinamica negoziale, l'invalidità del provvedimento che sia stato comunque adottato<sup>276</sup>.

E' chiaro che simili conclusioni non si adattano all'amministrazione finanziaria la quale viceversa ha un'ampia discrezionalità decisionale. Dalle conclusioni che possono trarsi è che tuttavia l'invalidità per violazione della buona fede possa configurarsi qualora la scorrettezza incida su elementi essenziali dell'atto o comunque pregiudichi posizioni soggettive del privato in modo non differente rispetto a ciò che accade quando sono violate regole codificate in quelle posizioni soggettive.

Vi possono essere violazioni della correttezza che sono equiparabili a mere irregolarità e che giustificano la rimessione in termini, vi possono violazioni che incidono sul contraddittorio e quindi anche sulla motivazione dell'atto in sé, altre che riguardano la fase dell'acquisizione delle prove, altre che incidono sui metodi di accertamento

---

<sup>275</sup> F.G. Scoca Tutela giurisdizionale e comportamento della PA contrario a buona fede oggettiva esperienza giuridica storica e contemporanea in AAVV Atti del convegno internazionale di studi in onore di Alberto Burdese da pag.471 a pag.476

<sup>276</sup> Così Consiglio di Stato sez. V 3 febbraio 2000 n. 661;



adottati.

In alcuni casi l'annullamento dell'atto sembra essere coerente con la violazione della buona fede, anche se non ogni violazione della buona fede ha condizioni invalidanti, ma solo che i doveri di correttezza devono essere considerati sullo stesso piano delle disposizioni specifiche e che la cui inosservanza produce identici effetti, ma che può condurre ad effetti che violino il principio di legalità tributaria<sup>277</sup>.

Nel diritto inglese, le Corti hanno sempre ammesso, senza particolari difficoltà, la protezione delle aspettative procedurali in base del principio della *fairness*, *buona fede* laddove vi fosse stata, una promessa dell'amministrazione o una prassi procedimentale consolidata per casi simili.

La giurisprudenza è stata, invece, molto più restia ammettere forme di tutela delle aspettative sostanziali, sulla considerazione che riconoscere una tale tutela avrebbe comportato una indebita ingerenza dell'attività dell'amministrazione, un sindacato del merito amministrativo che era tradizionalmente considerato intangibile dal giudice, si riconosceva, però, la possibilità di tutelare anche le aspettative dal punto di vista procedimentale, per violazione della *fairness* nel senso che il giudice concedeva al contribuente una tutela consistente nel riconoscimento di un diritto dell'interessato a essere sentito a intervenire in contraddittorio nel provvedimento in riesame<sup>278</sup>.

---

<sup>277</sup> La ratio del principio di legalità tributaria previsto ex art.23 Cost. recita : "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge". Tale disposizione indica che l'imposizione di una prestazione può sussistere solamente in corrispondenza della previsione da parte della legge e solo in questo caso siamo di fronte ad una condizione di legalità tributaria.

Tale norma pertanto racchiude il principio di *legalità* in materia tributaria: nessuna prestazione può essere imposta se non "in base alla legge". La legge di cui si parla è la legge *ordinaria*: **atti definibili leggi secondo il criterio formale**, cioè emanati dagli organi e con il procedimento previsti dalla Costituzione (art. 70-74 Cost.).

Il contenuto di tale principio dipende dal fatto che la legge risponde alle esigenze di rappresentatività dei cittadini nel loro complesso, è espressione della volontà popolare e non della maggioranza in quanto è formulata dall'organo rappresentativo della collettività, il Parlamento, il quale tutela l'interesse generale, un interesse che rappresenta una sintesi ponderata degli interessi individuali e perciò anche di quelli appartenenti alle minoranze. Il principio di legalità sancito dall'art. 23 Cost. in materia tributaria, possiamo dire, ha una funzione garantista dell'interesse generale e pubblico così definito: questa è la ratio della disposizione costituzionale. I limiti all' art. 23 Cost. provengono:

- dagli art. 3 e 53 Cost. i quali vietano discriminazioni irragionevoli ed ingiustificate.
- dalle leggi costituzionali: le norme tributarie contenute in queste leggi si impongono a quelle di rango inferiore e ne determinano l'illegittimità costituzionale in caso di contrasto.

<sup>278</sup> *R.v Secretary of State for Health ex p US tobacco International inc* [1992] QB 353;

Talora la giurisprudenza inglese ha fatto rientrare tra gli adempimenti procedurali legati alla *fairness* anche l'onere di motivazione del ritiro di un precedente provvedimento favorevole, garantendo, in tal modo tutela al contribuente una forma di *procedural legitimate expectation*, nonostante che l'ordinamento inglese non riconosca un obbligo generale di motivazione delle decisioni provenienti dalla pubblica amministrazione.

La *procedural fairness* come fondamento della protezione della *expectation*, del contribuente presuppone in ogni caso che l'aspettativa in questione sia *reasonable and legitimate*, è ciò in particolare quando essa discenda da dichiarazioni non formalizzati dell'amministrazione.

La mera aspettativa della *fair action* da parte dell'amministrazione non è ritenuta idonea a creare *legitimate expectation* nel privato destinatario delle decisioni della prima, dal momento che appare scontato che il soggetto pubblico deve agire secondo giustizia e applicando le procedure previste dalla legge.

### **4.3 Lo Statuto del contribuente: l'applicazione del principio di correttezza e buona fede nelle circolari interpretative e nei rapporti tra l'Amministrazione ed il contribuente.**

Lo Statuto del contribuente<sup>279</sup> rappresenta un importante tassello nella definizione del modello di Amministrazione al servizio del cittadino, ed interviene in un settore particolarmente delicato come quello tributario, ove risulta forte la contrapposizione tra Amministrazione e cittadino. Norme retroattive, interventi interpretativi e di correzione, disposizioni non chiare ed ambigue, spesso un'azione amministrativa poco trasparente, dai tempi lunghi ed ispirata a metodi inquisitori hanno nel tempo tracciato un profondo solco nei rapporti col cittadino. Lo Statuto del contribuente rafforza i principi già vigenti nell'ordinamento, intende rappresentare una svolta in tale assetto. Tale intento traspare

---

<sup>279</sup> Legge 27 luglio 2000, n. 212. - Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

già dall'esame dell'intera impalcatura legislativa dello Statuto del Contribuente. Infatti, già all'art. 1, comma primo, della l.n. 212/2000, ove si afferma che le disposizioni contenute nella legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali. Attraverso il richiamo delle disposizioni costituzionali, tale legge vanta una importante rilevanza rispetto alle altre leggi ordinarie, pur non essendo legge costituzionale ma, sotto il profilo formale, una legge ordinaria come le altre.

Ciò nonostante, i richiami costituzionali pongono la disciplina che essa racchiude su di un piano più elevato rispetto alle altre leggi dello Stato, pur non conoscendo il nostro ordinamento, diversamente da altri, la figura delle leggi rafforzate<sup>280</sup>. Secondo la Corte di Cassazione<sup>281</sup> alla formulazione contenuta nell'art. 1, comma primo, della l.n. 212/2000 va ricondotto un preciso valore interpretativo, che determina la "superiorità assiologica" dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni statutarie. I principi generali dell'ordinamento tributario sono espressi nella prima parte del testo. Nella seconda sono contenuti alcuni strumenti operativi per garantirne l'effettività, come l'interpello<sup>282</sup>, il garante il contribuente<sup>283</sup> e il codice di comportamento per il personale

---

<sup>280</sup>Così come accade nell'ordinamento spagnolo, ove tali leggi sono previste espressamente della Carta Costituzionale.

<sup>281</sup>Cass. civ., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Rass. trib.*, 2003, 795 con nota di D. STEVANATO, *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo*; in *Riv. giur. trib.*, 2003, 343 con nota di E. DELLA VALLE, *Il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello statuto*; in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 249 con nota di V. MASTROIACOVO, *Efficacia dei principi dello statuto e affidamento del contribuente*; in *Foro it.*, 2003, I, 1104; in *Riv. dir. fin.*, 2003, II, 37 con nota di C. MONACO, *I principi fondamentali dell'ordinamento tributario tra diritto costituzionale, diritto comunitario e diritto pubblico: indicazioni sistematiche sulla genesi e sul ruolo ad essi attribuibile nel diritto tributario in una recente pronuncia della Cassazione*; in *Dir. e prat. trib.*, 2003, II, 885 con nota di L. SOLARI, *La Cassazione precisa il valore dello "Statuto"*; in *Dir. e Giust.*, 2003, f. 7, 24 con nota di S. ALBANESE, *Il principio dell'affidamento è cardine nell'intero ordinamento tributario*.

<sup>282</sup>Lo Statuto ha introdotto all'art. 11, Interpello del contribuente, a beneficio della generalità dei contribuenti, l'istituto dell'interpello ordinario. L'istituto era già previsto nel nostro ordinamento ai sensi dell'art. 21 della l.n. 413/1991, il quale prevede l'interpello limitatamente all'applicazione delle norme antielusione. L'art. 11 dello statuto generalizza la fattispecie, prevedendo che il contribuente, se nella normativa vi sono obiettive condizioni di incertezza, può rivolgere un quesito all'Amministrazione finanziaria, che deve rispondere entro 120 giorni. Se la risposta non perviene entro questo termine si intende che l'Amministrazione concordi con l'interpretazione prospettata dal contribuente. È nullo qualunque atto emanato in difformità dalla risposta o dall'interpretazione prospettata dal

adetto alle verifiche tributarie.

Nel nucleo dei principi, accanto alla chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie, all'efficacia temporale delle norme, alla chiarezza e motivazione degli atti si pone, all'art. 10, la tutela dell'affidamento e della buona fede<sup>284</sup>. Infatti, il primo comma dell'art. 10 prevede che i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria siano improntati al principio della collaborazione e della buona fede, disposizione questa che contiene le regole generali di comportamento - "collaborazione" e "buona fede" in senso oggettivo - che debbono sempre informare lo svolgimento delle attività di Amministrazione finanziaria e contribuente nei loro reciproci rapporti.

Atteso il tenore del secondo e del terzo comma resta da chiedersi se le specificazioni ivi contenute rappresentino o meno le uniche applicazioni operative del principio della collaborazione e della buona fede in ambito tributario e se la tutela dell'affidamento possa aver riguardo anche ai rapporti precedenti l'entrata in vigore dello Statuto<sup>285</sup>.

---

contribuente e desunta in base al silenzio-assenso dell'Amministrazione. Cfr. A. GARCEA, *Spunti ricostruttivi in tema di interpello tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 483.

<sup>283</sup>Il Garante del contribuente, previsto dall'art. 13 della legge 212/2000, come modificato dall'art. 94, commi 7 e 8, della legge 289/2002, è stato istituito in tutte le regioni d'Italia. Esso ha il compito di verificare, attraverso accessi agli uffici e esame della documentazione, le irregolarità, le scorrettezze e le disfunzioni dell'attività fiscale segnalate dai contribuenti. Tra le diverse funzioni, il Garante sollecita gli uffici ad esercitare il potere di autotutela per l'annullamento e la rettifica dei provvedimenti fiscali di accertamento e di riscossione; vigila sul corretto svolgimento delle verifiche fiscali; verifica che sia assicurata la chiara e tempestiva conoscibilità dei provvedimenti fiscali, dei modelli per gli adempimenti e delle relative istruzioni; accerta la qualità dei servizi di assistenza ed informazione, verificando, ad esempio, l'agibilità dei locali aperti al pubblico. F. D'AYALA VALVA, *Dall'"Ombudsman" al Garante del contribuente. Studi di un percorso normativo*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 1037.

<sup>284</sup>F. D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 915 ss.; R. CHIEPPA, *Affidamento del contribuente e principio di buona fede nell'ordinamento tributario*, in *Dir. & Formazione*, 2001, I, 289; E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2002, I, 459; E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano 2001; M. AIROLDI, *La "lunga marcia" della buona fede e del legittimo affidamento dal sistema privatistico a quello tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2003, I, 799; A. GIORDANO, *Riflessioni in materia di tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, 2004.

<sup>285</sup>In materia penale la Corte Costituzionale (Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, in *Foro it.*, 1990, I, 415) ha ritenuto scusabile l'errore proprio in ragione dell'oscurità della legge, quando l'ignoranza sia inevitabile e perciò scusabile, cfr. G. FIANDACA-E. MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, 3 ed., Bologna 1995, 349 ss. L'art. 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in materia di sanzioni amministrative stabilisce, inoltre, che non è punibile l'autore della violazione quando la stessa è stata determinata da obiettive difficoltà di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché dall'indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento. La non punibilità per le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla portata della norma e sull'ambito di applicazione della stessa è sancita anche in ambito penale. L'aspetto maggiore di novità della disposizione richiamata è la previsione secondo cui le sanzioni non sono irrogate quando la violazione consiste in una irregolarità meramente formale e senza che da questa

In questo quadro deve inserirsi un rapporto tributario complesso acuito dalla progressiva incidenza dell'ordinamento comunitario nell'ambito nazionale che conduce alla proliferazione di norme settoriali complesse volte non solo a disciplinare il caso concreto, ma anche e semplicemente ad organizzare l'attività di accertamento, la lotta all'evasione fiscale oltre al noto problema di incrementare le entrate fiscali.

In un quadro ordinamentale così critico, si inserisce anche la necessità di regolamentare un'attività amministrativa finanziaria rivolta all'evidente pericolo da parte della P.A. di utilizzare dei propri criteri di accertamento, di riscossione di valutazione normativa che possa condurre a scelte interpretative del tutto arbitrarie, o addirittura infondate, e differenziate per territorio e per uffici.

In ambito tributario, le scelte interpretative incidono direttamente sulle economie dei privati al punto da creare iniquità in funzione delle tipologie delle situazioni che si manifestano, di qui l'esigenza di offrire al contribuente un indirizzo interpretativo coerente che possa garantire la medesima prassi applicativa.

In un quadro complesso come è l'ordinamento italiano è molto difficile mantenere intatto il binomio interpretazione-attuazione sul quale la circolare ha fondato la propria ragione giuridica, in relazione alla quale ha giustificato la propria efficacia.

Inizialmente, la circolare come è accaduto negli Stati contemporanei è sempre rimasta al proprio interno, perché l'interpretazione era destinata ad interpretare orientare la P.A. nelle scelte che via via venivano assunte dai singoli funzionari ed in corrispondenza dei propri atti, e ciò soprattutto per assicurare la corrispondenza della fattispecie concreta con quella astratta prevista dalla legge, sia per operare il recupero in forma coattiva dell'imposta, sia per sanzionare le violazioni alle leggi d'imposta.

La conseguenza di ciò fu quella di attribuire alla circolare una valenza interpretativa del

---

conseguenza un debito di imposta. Cfr. *Circolare dell'ufficio studi del consiglio nazionale dei ragionieri commercialisti del 2 agosto 2000*, in *Finanza & Fisco*, 2000, 3950.

tutto interna all'amministrazione, un'efficacia che doveva seguire lo sviluppo della vita amministrativa dal suo interno; è chiaro che efficacia della circolare, nel definire il binomio interpretazione-attuazione, era riconducibile alla cd. Interpretazione di autorità, ossia ad una interpretazione che proveniva direttamente dall'autorità finanziaria che conferiva alla circolare una vera e propria consapevolezza dei ruoli che la visione autoritativa della PA forniva.

Oggi questa visione appare definitivamente tramontata, l'amministrazione finanziaria ha abbandonato un assetto organizzativo classico nell'esercizio di funzioni tributarie, per far posto a quello della centralità del Ministero e la sua articolazione degli uffici periferici attraverso la costituzione delle Agenzie delle Entrate, che ha confermato il declino del modello organizzativo gerarchico, favorendo forme di organizzazione differenziate funzionali alla nuova efficienza amministrativa.

In questo quadro non sono mutati i rapporti con l'azione amministrativa che devono essere sempre ispirati all'imparzialità ed al buon andamento degli atti dell'amministrazione finanziaria che appartengono al successo ed alla diffusione della prassi amministrativa da parte dei contribuenti.

L'interpretazione della circolare deve costituire una garanzia obbiettiva in funzione della lettera e dello spirito della norma impositiva, avendo questa la responsabilità di tradurre il principio costituzionale del riparto delle ricchezze, senza che su questo prevalga l'interesse fiscale dello Stato.

L'ampio successo interpretativo della circolare, l'ampia diffusione anche con sistemi informatici, ed alla pubblicità, così come loro imposta dalla legge in generale sul procedimento amministrativo contribuiscono alla risoluzione ed a orientare i contribuenti su differenti questioni che difficilmente potrebbero da soli risolvere, ma in ogni caso devono assicurare e rispecchiare il buon andamento ed imparzialità della PA assicurando loro un'interpretazione all'insegna della buona fede e della correttezza.

#### **4.4 Il comportamento dell'Amministrazione idoneo a determinare l'altrui affidamento nei riguardi del singolo – la natura interna delle circolari**

Qualora il contribuente si sia conformato ad un'attività posta in essere dalla PA, e quest'ultima poi se ne discosta, tale condotta può dar luogo ad un affidamento legittimo.

Ma perchè questo principio sia tutelabile, deve rispettare determinati canoni che sono stati evidenziati dalla dottrina e dalla giurisprudenza. Innanzitutto va chiarito che l'affidamento sorge di regola in relazione agli atti favorevoli al contribuente come ad esempio l'emaneazione di una circolare interpretativa volta a disconoscere un favorevole trattamento fiscale o l'esenzione per una determinata spesa, mentre appare al contrario difficile parlare di affidamento in relazione agli atti sfavorevoli.

Riguardo ad essi non vi è in genere un interesse alla loro conservazione e pertanto non può esservi buona fede ed affidamento, ancor più se l'atto si riveli in seguito essere illegittimo. L'affidamento concerne le condotte favorevoli al contribuente, tuttavia tale elemento non è sempre sufficiente poiché è necessario che il comportamento sia stato posto in essere dall'organo competente sulla base di determinate circostanze. Non potrebbe, infatti, radicarsi un affidamento legittimo se la condotta fosse realizzata da un soggetto sfornito astrattamente del potere di realizzare quella determinata condotta sulla quale la controparte ha posto la propria fiducia<sup>286</sup>. Nell'ipotesi, ad esempio, che l'atto sia stato adottato da un organo collegiale, questo deve essere stato regolarmente composto<sup>287</sup>.

---

<sup>286</sup>Secondo Cass. civ., sez. lav., 2 novembre 1998, n. 10956, in *Giust. civ. Mass.*, 1998, 2241 la deliberazione assunta dall'organo deliberante di un ente pubblico di stipulare un contratto non ha effetti nei riguardi dei terzi in quanto semplicemente preparatoria del futuro contratto, che dovrà essere stipulato dall'organo rappresentativo, mediante sottoscrizione, unitamente alle controparti, del relativo atto scritto, salvi gli eventuali controlli o approvazioni (pur non potendosi escludere la configurabilità in casi specifici di responsabilità precontrattuale dell'ente pubblico, in relazione a comportamenti idonei ad ingenerare un ragionevole affidamento nel privato interessato). Nella specie la S.C. ha confermato la sentenza impugnata, che, in caso di interruzione di rapporto di collaborazione professionale instauratosi di fatto sulla base della sola deliberazione interna, aveva escluso il diritto dei terzi al risarcimento del danno da mancata prosecuzione del rapporto, salva l'eventuale azione di arricchimento senza causa.

<sup>287</sup>T.A.R. Friuli Venezia Giulia, 20 marzo 1991, n. 79, in *T.A.R.*, 1991, I, 1796.

Alla fattispecie dell'affidamento non è inoltre indifferente il fattore tempo<sup>288</sup>. Un significativo lasso di tempo trascorso dal momento in cui è stata realizzata la condotta sulla quale si basa l'affidamento del contribuente, accompagnato dall'inerzia dell'Amministrazione o dalla reiterazione del comportamento, rappresenta un ulteriore elemento a favore del consolidamento della fattispecie.

A fronte di tali premesse generali, è possibile distinguere il comportamento dell'Amministrazione Finanziaria rivolto al contribuente destinatario del provvedimento, da quello indirizzato alla generalità dei contribuenti<sup>289</sup>. Il comportamento dell'Amministrazione nei confronti del singolo, può innanzitutto sostanziarsi nella dazione di informazioni, che in seguito si rivelino inesatte o nell'adozione di un atto illegittimo a lui favorevole. I due ambiti descritti differiscono notevolmente in ordine alle aspettative che il contribuente può vantare. Se vi è stata l'emanazione di un atto, sia pure illegittimo, a fronte del potere di annullamento o di revoca vi sarà un interesse alla conservazione del provvedimento e la tutela risarcitoria avrà un carattere soltanto sussidiario.

Riguardo alle informazioni o alle promesse, viceversa, non vi può essere un obbligo ad emanare un atto illegittimo. La tutela, pertanto, opererà sul piano della responsabilità.

Per quanto riguarda l'affidamento posto in essere dalle circolari interpretative, ci si chiede, se l'Amministrazione possa modificare la sua prassi sulla base della propria

---

<sup>288</sup>Secondo il Consiglio di Stato (Cons. St., sez. VI, 29 marzo 1996, n. 520, in *Cons. Stato*, 1996, I, 510 (s.m.); Cons. St., sez. VI, 20 febbraio 1998, n. 161, in *Cons. Stato*, 1998, I, 267 (s.m.)) è illegittimo l'annullamento d'ufficio disposto dall'Amministrazione senza aver prima comparato l'interesse pubblico al ripristino della legalità violata con quello del privato alla permanenza della situazione presunta illegittima in virtù dell'affidamento ingenerato da pregresse disposizioni. In tale valutazione non è indifferente il fattore tempo. La tutela dell'affidamento implica infatti un'approfondita motivazione dell'autotutela quando essa intervenga dopo un lungo periodo di tempo, tale da consolidare la posizione acquisita, non se ne deve dar puntigliosa contezza, invece, quando il breve tempo trascorso e l'incertezza o l'erroneità della posizione non fondino alcun serio affidamento in capo all'interessato, Cons. St., sez. V, 18 ottobre 1996, n. 1253, in *Foro amm.*, 1996, 2892 (s.m.). Sulla stessa linea T.A.R. Toscana, sez. I, 22 giugno 1999, n. 504, in *Foro amm.*, 2000, 1432 (s.m.), l'esercizio del potere di autotutela a distanza di svariati anni, il cui decorso ha ingenerato un legittimo affidamento degli interessati, va congruamente motivato sull'attualità dell'interesse pubblico in raffronto all'interesse privato toccato.

<sup>289</sup>La distinzione è formulata da F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'"alternanza"*, cit., 156 ss.



potestà organizzativa, sacrificando la posizione del contribuente che aveva fatto affidamento su un determinato *modus operandi* dell'Amministrazione.

Sul piano squisitamente normativo la prassi e le circolari costituiscono delle fonti meramente interne all'organizzazione amministrativa, in quanto poste in essere dalla stessa Amministrazione al fine di chiarire l'ambito applicativo delle norme primarie e regolamentari (le circolari) o in quanto il frutto della consolidata reiterazione di taluni comportamenti (la prassi).

Anche se su di esse si basa la concreta e quotidiana applicazione delle norme di legge nell'ambito degli uffici pubblici, né la prassi né le circolari possono essere richiamate per disapplicare norme primarie o regolamentari dell'ordinamento giuridico. Ciò non vuol dire che l'ordinamento sia indifferente nei riguardi di tali fonti, in quanto il loro rilievo può desumersi in sede di sindacato dell'atto amministrativo, sotto il profilo dell'eccesso di potere o della violazione della legge che potrebbe dare luogo. È peraltro controverso se la prassi o le circolari possano essere poste a fondamento della tutela dell'affidamento che il cittadino aveva posto in esse. Riguardo alla prassi è necessario distinguere la prassi legittima da quella illegittima<sup>290</sup>. La prima locuzione sta ad indicare che il comportamento non contrasta con norme primarie e secondarie che regolano l'azione amministrativa. In caso contrario, la prassi risulta illegittima con conseguente illegittimità dell'atto e della sua tutela.

Infatti solo nei riguardi della prima ipotesi può porsi, evidentemente, la questione del rilievo dell'affidamento e della conservazione della situazione giuridica.

Nei confronti della prassi illegittima, viceversa, potrebbe soltanto prospettarsi il rilievo della sua tolleranza.

Chi scrive ritiene assolutamente compatibile tale assunto in quanto in ambito

---

<sup>290</sup>F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'alternanza"*, cit., 181 ss.

comunitario, la Corte di Giustizia ha escluso la rilevanza della prassi<sup>291</sup>.

Infatti la prassi, pur non essendo fonte del diritto, per mancanza della *voluntas populi* e dell'*opinio iuris ac necessitatis* proprie della consuetudine, impone che l'Amministrazione non può discostarsi dall'osservare la propria prassi senza addurre un'idonea giustificazione, diversamente essa incorre nel vizio di eccesso di potere, ipotesi questa presente anche nel diritto tributario inglese.

Stesso discorso può effettuarsi con riferimento alle circolari<sup>292</sup>. Il termine “circolare”, come è noto, non indica un dato atto normativo all'interno delle fonti, rappresentando più semplicemente un testo scritto che racchiude un contenuto destinato ad una pluralità di destinatari<sup>293</sup>. Anche qui può essere riproposta la distinzione fondata sul canone della legittimità. La circolare illegittima sarà sempre disapplicabile e non vincolante, mentre quella legittima potrà dar luogo al vizio di eccesso di potere in caso di sua violazione. Tuttavia, l'Amministrazione potrà disattendere la circolare senza incorrere in alcuna censura sulla base di una congrua motivazione, dovendosi privilegiare una concezione dell'attività amministrativa pienamente rispettosa dei doveri di correttezza e buona fede.

---

<sup>291</sup>In tal senso è stata ritenuta irrilevante la prassi ai fini della configurazione di un legittimo affidamento e si è giudicato doveroso modificare la condotta costantemente tenuta allorché sulla fattispecie sia intervenuta una sentenza della Corte di Giustizia contraria alla precedente prassi. Corte di Giustizia, 15 dicembre 1982, *Hauptzollamt Krefeld/Maizena GmbH*, causa 5/82; Corte di Giustizia, 26 aprile 1988, *Hauptzollamt Hamburg-Jonas/Ditta P. Kriicken*, causa 316/86; Corte di Giustizia, 5 ottobre 1988, *Remo Padovani ed eredi Otello Mantovani/Amministrazione delle finanze dello Stato*, causa 210/87; Corte di Giustizia, 14 febbraio 1990, *Société française des Biscuits Delacre e a./Commissione CE*, causa 350/88.

<sup>292</sup>Secondo Comm. trib. reg. Matera, sez. I, 28 febbraio 1994, n. 1578, in *Rass. trib.*, 1994, 1292 con nota di Barbone le circolari ministeriali generano nei contribuenti, in ossequio al principio di buona fede che è imminente nel nostro ordinamento, un legittimo affidamento in ordine al comportamento da tenere nei confronti dell'Amministrazione, in modo che questa non può discostarsi dalle circolari nei rapporti con i contribuenti che vi si sono uniformati, nè assegnare a nuove circolari inerenti alla stessa materia valore ed efficacia retroattivi. Analogamente: Comm. Trib. reg. Matera 4 giugno 1991, in *Giur. it.*, 1991, III, 2, 33 ss.; in *Riv. dir. Tributario*, 1992, II, 311 ss.; in *Dir. e prat. trib.*, 1992, II, 294 ss. Ne consegue che la P.A. non può discostarsi dalle circolari in ordine ai rapporti in corso e conformi alle circolari. Nel caso di specie era stata stimata regolare la condotta della contribuente che si era conformata, nel momento in cui ha appostato in bilancio una passività deducibile, agli orientamenti interpretativi del ministero delle finanze. Più in generale, l'Amministrazione non può, a suo insindacabile giudizio, rivedere provvedimenti già consolidati e che hanno generato nel privato un affidamento circa la loro legittimità. In tal senso, T.A.R. Friuli Venezia Giulia, 17 maggio 1994, n. 224, in *T.A.R.*, 1994, I, 2554, secondo cui anche in materia ambientale può essere rinvenuto, alla luce dei principi contenuti nell'ordinamento giuridico, un principio di affidamento del privato, in ordine all'attività della P.A. con la conseguenza che questa non può, senza un'adeguata riparazione a proprio insindacabile giudizio, rivedere provvedimenti già consolidati e che hanno ingenerato nel privato stesso la buona fede circa la legittimità dell'operato dell'Amministrazione medesima.

<sup>293</sup>M. S. GIANNINI, Circolare, voce dell'Enc. dir., V, Milano 1969, 30 ss.; A. M. SANDULLI, Manuale di diritto amministrativo, 15 ed., Napoli 1989, 88; E. CASSETTA, Manuale di diritto amministrativo, cit., 486 s.

La costante applicazione delle norme primarie e delle circolari interne deve possedere una certa rilevanza in sede di valutazione dell'affidamento in quanto su di esse il contribuente vi aveva posto una certa fiducia. Ciò non vuol dire che si debba necessariamente mantenere in vita gli atti illegittimi, non dimentichiamo che la rimozione dell'atto illegittimo è comunque un provvedimento discrezionale e gli effetti dell'azione amministrativa possono operare anche soltanto per il futuro<sup>294</sup>. La presenza di un affidamento legittimo può comportare anche l'esonero da sanzioni ed interessi accessori, potendosi rilevare anche sul piano meramente risarcitorio.

La dottrina tributarista ha affrontato la problematica della tutela del contribuente con riferimento anche all'interpretazione *in peius* di quelle circolari che riconoscevano un trattamento fiscale più favorevole al contribuente.

Orbene, nel diritto tributario, mentre non trovano di regola spazio le circolari intese ad autodisciplinare l'esercizio di poteri discrezionali dei singoli organi amministrativi, è invece innegabile l'ampia diffusione delle circolari interpretative. Qui la circolare non può mai porsi quale provvedimento autonomamente impugnabile o costituente parametro di legittimità di successivi concreti provvedimenti emanati dagli organi subalterni, per il semplice fatto che questi ultimi non ricorrono nella dinamica del fenomeno impositivo stante la rilevata mancanza di poteri discrezionali; sicché la circolare resta costantemente e per definizione estranea all'oggetto del giudizio anche ai fini della sua eventuale disapplicazione.

La circolare interpretativa è un atto interno alla P.A. che si risolve in un mero ausilio interpretativo e non esplica alcun effetto vincolante, non solo per il giudice tributario, ma anche per gli stessi destinatari poiché non può comunque porsi in contrasto con l'evidenza del dato normativo.

Va sottolineata, pertanto, la natura di atti meramente interni alla pubblica

---

<sup>294</sup>F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'"alternanza"*, cit., 80 ss.

amministrazione che esprimono esclusivamente un parere dell'amministrazione medesima non vincolante per il destinatario, per gli uffici, per la stessa autorità che l'ha emanata e per il giudice che la deve applicare.

Non solo, ma la circolare non vincola nemmeno gli uffici gerarchicamente subordinati, ai quali non è vietato di disattenderla, e, peraltro, è raro che si verifichi nella pratica, senza che per questo, il provvedimento concreto adottato dall'ufficio possa essere ritenuto illegittimo "per violazione della circolare".

Il più significativo profilo di rilevanza esterna delle circolari in materia tributaria deve oggi rinvenirsi nell'articolo 10 dello Statuto del contribuente, il quale, a tutela dell'affidamento dei privati, dispone che nei confronti del contribuente che si sia conformato alle indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, *non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi di mora*.

Questa tematica ha dato origine al formarsi di due orientamenti: il primo più restrittivo, per il quale il mutamento di opinione da parte dell'amministrazione finanziaria può avere efficacia *ex tunc*, ed incidere negativamente realizzando una fattispecie il cui presupposto impositivo si è realizzato prima dell'emanazione della circolare.

L'altra interpretazione è invece rivolta ad accordare al contribuente in virtù proprio della tutela dell'affidamento una tutela piena.

Il primo orientamento esclude l'applicazione da parte dell'amministrazione finanziaria della *revirement in peius* nei confronti del contribuente, che si è adeguato al contenuto nella precedente circolare interpretativa favorevole, e se questo possa determinare illegittimità dell'atto impositivo, e quindi l'annullabilità in sede giurisdizionale, ovvero che sia legittimo un atto d'ufficio periferico qualora vi sia un effettivo mutamento interpretativo dell'ufficio centrale.

La ragione tale assunto poggia sulla natura interna delle circolari interpretative cioè di quegli atti che offrono un'interpretazione delle norme tributarie. Per questa ragione è

necessario distinguere le circolari in rigide ossia quelle che generano nel contribuente la convinzione che l'orientamento dell'Ufficio Centrale sia inequivocabile e in cd flessibili che si limitano ad effettuare un'interpretazione generica della norma, tanto che in qualche caso l'interpretazione è incerta se non equivoca.

Nell'ipotesi di circolari rigide ossia di quelle circolari chiare il cui contenuto è inequivocabile, l'Amministrazione Finanziaria è vincolata all'interpretazione indicata, con la conseguenza di veder limitato l'esercizio del proprio potere impositivo, potendo, emettere atti conformi solo a quella determinata interpretazione.

Tuttavia se un soggetto periferico emette la circolare che non coincide con l'interpretazione data dall'Ufficio Centrale, ed il contribuente si adegua, si può parlare di tutela del legittimo affidamento di quest'ultimo?, e quali conseguenze sussistono?

Certamente se il contribuente si è adeguato all'interpretazione contenuta nella circolare emessa dall'Ufficio Centrale, potrà impugnare l'atto impositivo, contraddittorietà con altri atti, inosservanza di circolari, disparità di trattamento, ingiustizia manifesta, mancanza di idonei parametri di riferimento che consentano di assicurare ad ogni contribuente eguale trattamento, sostenendo, in giudizio la correttezza e la buona fede del proprio operato in conformità di quanto suggerito ed affermato dall'amministrazione centrale.

È chiaro che il giudice, ai fini dell'accoglimento del ricorso, dovrà valutare se circolare preveda un contenuto chiaro, inequivocabile e puntuale.

In tal caso sempre che la fattispecie sottoposta a suo giudizio sia riconducibile a quella disciplinata dall'Ufficio Centrale che ha emesso la circolare, il giudice potrà poi dichiarare l'annullabilità dell'atto impositivo qualora la PA non si sia conformata, secondo i principi generali dell'ordinamento giuridico, all'imparzialità ed il buon andamento della pubblica amministrazione, previsti dall'art. 97 della costituzione, in virtù dei quali l'amministrazione è tenuta al rispetto e alla correttezza, che si deve

manifestare nel dovere di collaborazione e di informazione nei confronti del contribuente.

È opportuno a questo punto segnalare come il rispetto del principio del legittimo affidamento sia stato sostenuto dalla dottrina<sup>295</sup> e applicato dalla Commissione Centrale<sup>296</sup> fin dal 1991, ma le considerazioni qui riportate oggi sono state lungamente superate dalla decisione della Suprema Corte a Sezioni Unite, secondo la quale, anche se il contribuente si adegua all'interpretazione di una circolare rigida, la circolare non vincola il giudice nell'interpretazione della norma, in quanto solo a quest'ultimo è rimesso il dovere di interpretare la norma, secondo quanto previsto ex art. 12 delle Preleggi. L'interpretazione conferita dalle Sezioni Unite ha come conseguenza che le Agenzie, in virtù della loro influenza interpretativa rischiano in qualche caso di chiudere i contribuenti all'interno di un eccessivo vincolo impositivo, a cui spesso si affidano, e ciò al solo fine di evitare controlli o possibili fastidi da parte dell'Amministrazione finanziaria, costituendo ciò una vera e propria lesione dei principi garantistici e di imparzialità posti dallo "Statuto del contribuente".

La conseguenza di quanto qui dedotto ha condotto le Agenzie delle Entrate ad emanare in maniera straordinaria circolari, risoluzioni, quasi a voler compensare il divieto di norme interpretative in materia tributaria con legge ordinaria, secondo quanto previsto dall'art. 1, secondo comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212 Statuto del contribuente.

Non solo, ma alle circolari ministeriali che provenivano dall'organo di vertice dell'Amministrazione finanziaria, si sono sostituite le circolari "direttoriali" di consulenti che sono stati chiamati, spesso dall'esterno e in base a contratti privatistici o contratti di formazione, a dirigere strutture dotate di autonomia pressoché totale come sono le Agenzie fiscali.

---

<sup>295</sup>F. Benatti, *Valva* Milano 1992; G. Marongiu, I conti transitori di riassicurazione nella determinazione del reddito imponibile, in *Dir. e Prat. Trib.* 1991, II 1377;

<sup>296</sup>Commissione Trib. Centrale sez. IX, 13 luglio 1991 n. 5460 in *Dir. E Prat. Trib.* 1992, II, 301

Su questo punto la Suprema Corte di Cassazione<sup>297</sup> aveva ritenuto che «l'Amministrazione finanziaria non avesse poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute e che di fronte alle norme tributarie, sia l'Amministrazione Finanziaria che il contribuente, si trovassero su un piano di assoluta parità, per cui *la c.d. Interpretazione ministeriale* proveniente di solito da Uffici Centrali dell'Amministrazione, sia essa contenuta in circolari o risoluzioni, non solo non costituisca fonte del diritto, ma non vincolasse né i contribuenti, né i Giudici, con la conseguenza che a detti atti ministeriali non si estende il controllo di legittimità esercitato dalla Corte di Cassazione previsto ex art. 111 Cost., 360 c.p.c., perchè non sono manifestazione di attività amministrativa, bensì atti interni della medesima pubblica Amministrazione destinati ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli Uffici dipendenti, ma inidonei ad incidere sul rapporto tributario».

La decisione delle Sezioni Unite è assolutamente conforme ai principi generali del diritto amministrativo, in quanto non vi è dubbio che le circolari, quand'anche sono emanate dal Ministro, non costituiscono fonti del diritto.

Ulteriormente è pacifico che per atti amministrativi non si intende una qualsiasi manifestazione della Pubblica Amministrazione, ma solo le manifestazioni di volontà finalizzate a costituire, modificare o estinguere posizioni giuridiche soggettive come i diritti soggettivi e gli interessi legittimi.

Quindi, il giudice ordinario non può effettuare su di esse il controllo di legittimità, mentre il giudice amministrativo può addirittura annullarle per errore di diritto<sup>298</sup> quando non siano conformi alla legge o, qualora dovessero presentare i vizi di incompetenza dell'autorità emittente o di eccesso di potere.

Per quanto riguarda la materia tributaria, le circolari hanno il limitato scopo di

---

<sup>297</sup>Cass., sez. trib., 10 novembre 2000, n. 14619, in Boll. Trib., 2001, 697;

<sup>298</sup> A. DI PIETRO, *Istituzioni e dinamiche del diritto* pag. 207 Milano 2009;  
Pag. 214 a 377

uniformare il comportamento degli Uffici finanziari, dettando loro istruzioni sul comportamento da assumere nell'esercizio della loro funzione istituzionale essendo queste tipica espressione dell'organizzazione gerarchica di tali Uffici.

Con la sentenza delle Sezioni Unite<sup>299</sup> del 2007, il tema è stato ripreso ed approfondito.

In tale occasione era stata impugnata una circolare della Direzione regionale delle entrate per la Sicilia, la quale, con riferimento ad una disposizione della legge regionale siciliana 26 marzo 2002, n. 2, disciplinava un beneficio d'imposta per gli atti di compravendita preordinati nell'ambito della proprietà contadina.

Il TAR di Catania, ritenuto ammissibile il ricorso e sussistente la giurisdizione del giudice amministrativo, aveva accolto il ricorso stesso annullando la circolare, ma l'Agenzia delle Entrate aveva interposto appello al Consiglio di Giustizia Amministrativa per la regione siciliana, eccependo il difetto di giurisdizione e l'infondatezza del ricorso originario.

Avverso la decisione, che peraltro aveva dichiarato improcedibile l'impugnazione, perché nel frattempo intervenuta una norma interpretativa che estendeva l'agevolazione come richiesto dai ricorrenti, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione deducendo il difetto di giurisdizione del giudice amministrativo.

La Suprema Corte, ritenuto ammissibile il ricorso ha posto la sua attenzione sul valore giuridico delle circolari, affermando in primo luogo che ad esse non può essere riconosciuta alcuna "*efficacia normativa esterna*"; quindi non sono impugnabili davanti al giudice amministrativo, come lo sono tutti gli atti amministrativi.

La Corte di Cassazione ha aggiunto, che esse sono atti meramente interni della pubblica

---

<sup>299</sup>Sentenza del 2 novembre 2007, n. 23031, delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione In Boll. Trib., 288, 437. Secondo tale massima, la circolare con la quale l'Agenzia delle Entrate interpreta una norma tributaria, anche qualora contenga una direttiva agli uffici gerarchicamente subordinati perché vi si uniformino, esprime esclusivamente un parere dell'Amministrazione non vincolante per il contribuente, e non è, quindi, impugnabile né innanzi al giudice amministrativo, non essendo un atto generale di imposizione, né innanzi al giudice tributario, non essendo atto di esercizio di potestà impositiva.



Amministrazione, contenenti istruzioni, ordini di servizio e direttive, impartiti dagli organi centrali a quelli subordinati e periferici della medesima Amministrazione ed inidonee a spiegare un qualsiasi effetto giuridico nei confronti dei soggetti estranei, atti ad incidere sul rapporto tributario regolato soltanto dalla legge, con esclusione di qualunque potere o facoltà discrezionale in capo all'Amministrazione finanziaria.

Poste queste dovute considerazioni è necessario sottolineare come le circolari non abbiano carattere vincolante, e la Suprema Corte non ha esitato a sottolineare che la circolare emanata nella materia tributaria non vincola il contribuente, che resta pienamente libero di non adottare un comportamento ad essa conforme, anche in sede di autotassazione laddove la questione interpretativa delle norme applicabili è di spettanza dello stesso contribuente.

E fin qui nulla di nuovo o di sorprendente, poiché in sostanza viene ribadito quanto era già stato affermato nel precedente orientamento giurisprudenziale del 2001 cui si è detto, ma con la decisione delle Sezioni Unite del 2007, la Suprema Corte ha aggiunto un ulteriore particolare rispetto la precedente decisione: che la circolare non vincola neppure gli Uffici gerarchicamente subordinati, ai quali non è vietato di disattenderla senza che il loro provvedimento, adottato per risolvere il caso singolo, possa essere ritenuto illegittimo per violazione della circolare.

In altre parole, l'Ufficio subordinato che disattende una circolare emanata dai suoi organi superiori, potrà essere passibile di sanzioni amministrative, ma il problema ad avviso di chi scrive, non solo rimane all'interno all'Amministrazione, ma può riflettersi nei confronti del contribuente proprio in virtù del affidamento legittimo che costui potrebbe effettuare su una circolare che non avrebbe alcun valore normativo.

Non solo, ma seguendo il pensiero delle Sezioni Unite, la circolare non solo non vincola la stessa Autorità che l'ha emanata, in quanto tale Autorità rimarrebbe libera di modificare, correggere e anche disattendere l'interpretazione adottata in quella

circostanza, ma a maggior ragione la circolare non vincola né il Giudice tributario né quello di legittimità in quanto per l'annullamento di un atto impositivo ritenuto non conforme alla legge, non è necessario disapplicare la circolare interpretativa.

Se si attribuisse al Giudice amministrativo la facoltà di annullarla con effetto "erga omnes" significherebbe elevare lo stesso giudice al rango di interprete autentico della norma tributaria in sostituzione della stessa Amministrazione.

In sostanza secondo quanto indicato dalle Sezioni Unite «la circolare interpretativa esprime ...*l'opinione di una parte*.. dell'Amministrazione Finanziaria, anche se "forte", del rapporto tributario, che, peraltro, può essere discussa e disattesa dal giudice tributario. E qualora il giudizio di quest'ultimo corrisponda al parere espresso dall'Amministrazione sarà pur sempre l'interpretazione del giudice che avrà esclusivo valore ed efficacia». Una conferma di tale orientamento si evince, sia pure indirettamente, dalla pronuncia della Corte Costituzionale 14 giugno 2007, n. 191300, che riguarda le istanze di interpello all'Amministrazione finanziaria e le conseguenti risposte scritte e motivate che, come è noto, vincolano solo il richiedente e con esclusivo riferimento alla questione oggetto di tale istanza.

Già in tale occasione la Consulta ritenne che «coerentemente con la natura consultiva dell'attività demandata all'Agenzia delle entrate nella procedura di interpello, l'art. 11 della legge n. 212/2000 non prevedeva alcun obbligo per il contribuente di conformarsi alla risposta dell'Amministrazione finanziaria, né statuisse l'autonoma impugnabilità di detta risposta davanti alle Commissioni tributarie».

Ma ad avviso di chi scrive le Sezioni Unite con la sentenza in esame non hanno risolto il problema alla radice.

Se, certamente è vero che la circolare non vincola neppure l'Autorità che l'ha emanata, la quale, come detto poc'anzi, resta libera di modificare, correggere o anche

---

<sup>300</sup>In Boll. Trib. On-line.

completamente disattendere l'interpretazione ivi adottata, proprio perchè l'Amministrazione Finanziaria non è titolare di un potere normativo che sarebbe in contrasto con l'art. 23 Cost..

Tuttavia, non può essere trascurato al di là di ogni ragionevole dubbio che le circolari esprimono, il comportamento che l'Amministrazione terrà nei confronti del contribuente in relazione alle singole questioni che verranno in considerazione nel corso della sua attività d'imposizione.

Ciò costringe il contribuente stesso ad affrontare di volta in volta la non facile scelta se seguire l'interpretazione data dalla circolare specifica, ancorché non vincolante, o affrontare il rischio di una controversia giudiziale con relativi costi e conseguente incertezza di risultati<sup>301</sup>. Per converso le circolari interpretative, in quanto espressive dell'interpretazione data dall'Amministrazione finanziaria, sono idonee ad ingenerare nel contribuente l'affidamento che ogni questione sarà trattata dall'Amministrazione nel modo anticipato dalla circolare riguardante la problematica specifica, e quindi, finiscono per incidere sul diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost..

Allora le circolari devono ritenersi una fonte apparente, in quanto rappresentano interpretazioni svolte da un organo amministrativo destinate a produrre effetti soltanto nei confronti di organi sotto ordinati, ma che non hanno nessun rilievo di natura giuridica e quindi non vincolanti nei confronti di consociati e dei giudici. Esse sono degli strumenti di propagazione e diffusione di disposizioni promanati da un organo della pubblica amministrazione ed indirizzati ad altri organi periferici nell'ambito di un rapporto di supremazia gerarchica.

Nel diritto tributario, è innegabile l'ampia diffusione di circolari interpretative, la cui rilevanza è andata sempre più accrescendosi a causa della caotica proliferazione di norme spesso mal coordinate e di non facile intendimento; la preventiva emanazione di

---

<sup>301</sup>DEOTTO, I rischi e i costi delle deroghe alle circolari, in *Il Sole 24 Ore* del giorno 8 novembre 2007 pag.35

questi atti finisce per condizionare in modo inevitabile il contribuente ed i professionisti, che qualora ignorassero i loro contenuti potrebbero avere delle difficoltà in sede di accertamento, con danni nei confronti di aziende e privati cittadini i quali non esiterebbero ad effettuare azione di responsabilità nei loro confronti.

Come si conciliano tali principi con l'art. 10 della legge n. 212/2000 le Sezioni Unite non lo hanno detto, come sarebbe stato invece opportuno ed auspicabile, in ogni caso sono idonee ad ingenerare nel contribuente la necessaria aspettativa legittima.

Secondo chi scrive sembra condivisibile una tesi adeguatrice dell'art. 10 dello Statuto, che consente di estendere la tutela del legittimo affidamento del contribuente sino ad affermare l'inesigibilità del tributo e non solo delle sanzioni e degli interessi in riferimento a concrete circostanze della fattispecie sostenendo che l'art. 10, comma 2, dello Statuto abbia una funzione meramente esemplificativa di situazioni alle quali è applicabile il principio del legittimo affidamento<sup>302</sup>

Secondo autorevole dottrina<sup>303</sup> il contribuente che sia sia adeguato all'interpretazione di una circolare, poi modificata, e risultata poi non conforme al dettato normativo, non dovrebbe essere assoggettato a sanzioni proprio perché ha fatto affidamento sull'autorevolezza della PA, la quale deve garantire l'attendibilità dell'interpretazione anche in funzione dell'imparzialità intesa come interesse costituzionalmente garantito dall'ordinamento al singolo contribuente.

In questo caso la buona fede del contribuente dovrebbe costituire l'elemento trainante della non applicabilità non solo delle sanzioni, ma anche dell'imposta stessa.

Ciò non significa costituire delle specifiche riserve sul principio dell'indisponibilità del tributo, nel senso di consentire all'amministrazione finanziaria sia pure attraverso delle proprie interpretazioni date con circolari, agevolazioni o di attrarre a tassazione

---

<sup>302</sup>E. DE MITA, *Affidamento del contribuente da stabilizzare*, in "Il Sole-24 Ore" del 7 giugno 2009.

<sup>303</sup>A. DI PIETRO, *Istituzioni e dinamiche del diritto* pag. 207 Milano 2009;  
Pag. 219 a 377

fattispecie non previste, ma di mettere al riparo il contribuente dall'interpretazione distorta di una circolare, e quindi dall'eventuale violazione di legge che questa potrebbe comportare nel suo ambito.

Si deve concordare allora con la migliore dottrina<sup>304</sup> secondo la quale la previsione a livello generale della buona fede previsto all'interno dello Statuto, deve essere visto e riconosciuto come quello che è stato *definito principio immanente all' Stato di diritto, e come tale trova il suo riconoscimento all'interno degli artt. 3,23,53,97 della Costituzione, con relativo ed elevato riconoscimento.*

Per queste ragioni dovrebbe essere applicabile anche sul piano sostanziale, non solo la non debenza del tributo, per violazione del principio della buona fede e dell'affidamento, ma anche sul piano sostanziale per quanto riguarda le stesse sanzioni.

La stessa giurisprudenza di legittimità<sup>305</sup> e parte della dottrina<sup>306</sup> ha sostenuto la non debenza del tributo sulla base proprio del principio di buona fede quando questo è imputabile al cambiamento di interpretazione amministrativa.

La circolare quando fornisce indicazioni chiare, inequivocabili ed esaustive deve porsi come una consapevole e condivisibile affermazione di imparzialità, la cui eventuale violazione non può cadere sul contribuente.

In questo caso, la legittimità dell'operato di quest'ultimo nell'aver ottemperato alla circolare è coerente con gli effetti giuridici della medesima, perché funzionale all'attuazione delle norme che vede coinvolto il contribuente e che lo vede responsabile nell'ambito dell'attuazione dei tributi, con la conseguenza che quest'ultimo secondo il principio d'imparzialità non potrà essere ritenuto responsabile per aver seguito

---

<sup>304</sup> A. DI PIETRO, *Istituzioni e dinamiche del diritto* pag. 208 Milano 2009;

<sup>305</sup> Cass.Civ.Sez.Tributaria,n.18218del2007,in,<http://www4.unicatt.it/oida/Sentenze/cassazione%20civile%2018218%202007.pdf>;

<sup>306</sup> DELLA VALLE , *il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dell' statuto* in Giur. trib. 2003, 355;

TRIVELLIN, *Un'altra pronunzia della Cassazione esclude il recupero del tributo per violazione del principio di tutela dell'affidamento: alcune note sulle ragioni delle soluzioni adottate,* in Riv. dir.trib.II 2007, 276

interpretazioni ritenute poi successivamente non conformi alla legge ed essere ammesso a pagare le sanzioni, ma dovrà essere esentato dal pagamento del tributo se quell'interpretazione affermava ciò.

#### **4.5 Il principio dell'affidamento del contribuente in caso di mutamento di orientamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria – il problema dell'applicabilità delle sanzioni al contribuente e l'esimente di non punibilità**

La giurisprudenza di merito<sup>307</sup> già prima dell'introduzione dello Statuto del Contribuente considerò che le circolari ministeriali generano nel contribuente, secondo il principio della buona fede, un legittimo affidamento in ordine all'esecuzione delle circolari rigide, proprio in considerazione della loro particolare forza espressiva della P.A..

Diversa è la questione in merito alle circolari interpretative flessibili che effettuano nei confronti della norma un'interpretazione ampia generica e suscettibile di differenti letture, e a differenza delle circolari rigide, non pongono un limite alla potestà impositiva degli Uffici Finanziari, che sono in grado di emettere atti impositivi, la cui interpretazione è del tutto difforme dalla circolare.

Un'eventuale impugnazione dell'atto impositivo per presunto contrasto con le indicazioni racchiuse nella circolare, non potrà condurre all'annullamento dell'atto da parte del Giudice, proprio in ragione del carattere vincolante della medesima. In questo caso non è possibile parlare di legittimo affidamento del contribuente, non potendo quest'ultimo maturare alcuna aspettativa dall'interpretazione fornita dall'Amministrazione, in quanto diverse e differenti possono essere le interpretazioni della norma in oggetto.

---

<sup>307</sup>Commissione di II° Materia 12 febbraio 1994 in *Rass. Trib.1994*, pag. 28 e Comm.Trib. di 1° Torino 15 aprile 1991 n. 299 in *Dir. e Prat. Trib.*,1991, II, 1377;

E' chiaro che l'Agenzia dell'Entrate svolge un'importante attività interpretativa attraverso un'attività di normazione secondaria a supporto di quella primaria al fine di specificare l'applicazione delle norme. L'emissione delle circolari delle note, delle risoluzioni, unitamente all'adozione di singoli atti d'imposizione nella fase attuativa dell'obbligazione tributaria, costituisce una delle modalità di interpretazione secondaria della norma.

Allo stesso modo il cambiamento dell'orientamento giurisprudenziale o il mutamento del quadro legislativo costituiscono elementi destinati a cambiare il quadro interpretativo della norma tanto da cambiare orientamento, il cd. *Reirement*.

A questo proposito, si tratta di stabilire se siano o meno legittimi i provvedimenti d'imposizione fondati su *reirement* interpretativi adottati nei confronti di contribuenti che in buona fede si sono uniformati alla precedente interpretazione data della stessa Amministrazione.

A riguardo, è controverso in dottrina se il contribuente abbia il diritto di ottenere l'annullamento integrale della pretesa tributaria e non la sola disapplicazione delle sanzioni e degli interessi, mentre la giurisprudenza di legittimità<sup>308</sup>, con orientamento ormai consolidato, in riferimento a fattispecie concrete relative a singoli contribuenti afferma l'inesigibilità del tributo<sup>309</sup>.

Il legittimo affidamento si può precisamente verificare a seguito dell'adozione di atti concreti verso il singolo contribuente o in riferimento ad una circolare interpretativa.

Per atti concreti adottati verso il singolo contribuente si devono intendere non solo gli atti formali, quale è l'accertamento con adesione, ma anche qualsiasi pronunciamento su un caso concreto, specifico attraverso i più disparati strumenti,

---

<sup>308</sup> Cass.n.18218/2007 n 21513/2006, n.17576/2002 in fisco on line;

<sup>309</sup> A. TURCHI, *In tema di tutela dell'affidamento riposto dal contribuente nelle indicazioni provenienti dall'amministrazione finanziaria*, in "Giur. it.", 2003, pag. 2194.

quali possono essere ad esempio le risposte scritte dell'Amministrazione alle istanze del contribuente.

Secondo il consolidato orientamento, della giurisprudenza di merito<sup>310</sup>, è *necessaria una valutazione delle condotte concrete poste in essere dai soggetti del rapporto tributario tanto da escludere l'esigibilità del tributo in tutti i casi in cui sussistano elementi probatoriamente indicanti uno sviamento del contribuente causalmente collegato a comportamenti univoci dell'Amministrazione.*

Qualora, invece, sussistano mutamenti di orientamento successivi rispetto ad una circolare interpretativa precedentemente adottata, si devono segnalare due distinti

---

<sup>310</sup>Comm. Prov. Venezia n. 10982/2009; e n.1/ del 29/09 in Rassegna Tributaria ha sostenuto che la sentenza pronunciata dalla Suprema Corte di Cassazione riguarda un contribuente al quale veniva notificato un avviso di accertamento relativo a imposte già definite precedentemente mediante accertamento con adesione. Il contribuente invocava l'annullamento del provvedimento impositivo. La Suprema Corte ha condiviso le doglianze del contribuente, affermando che la tutela del legittimo affidamento reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente, trovando origine nei principi affermati dagli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, espressamente richiamati dall'art. 1 del medesimo Statuto, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa. La previsione dell'art. 10 è, dunque, espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, presenti nel diritto e nell'ordinamento tributario ancor prima dell'emanazione dello Statuto stesso, risultando così applicabile anche ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore. La Cassazione, ribadendo un indirizzo che si può ormai dire consolidato, già espresso anche nelle sentt. n. 18218 del 29 agosto 2007, n. 21513 del 6 ottobre 2006 e n. 17576 del 10 dicembre 2002 (1), precisa inoltre che i casi enunciati dal comma 2 del detto art. 10 riguardano situazioni meramente esemplificative legate a ipotesi maggiormente frequenti, ma non limitano la portata generale del principio di buona fede e affidamento del contribuente, espresso dal comma 1 dello stesso articolo, che è idoneo a disciplinare una seria indeterminata di casi concreti. Nei casi concreti in cui il giudice riconosce la sussistenza dell'affidamento legittimo e della buona fede del contribuente deve annullare l'atto impositivo con il conseguente riconoscimento dell'inesigibilità del tributo oltre che della disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie. La sentenza della Commissione tributaria regionale di Venezia ha, invece, come oggetto della controversia la sussistenza di concreti atti formali dell'Amministrazione finanziaria indirizzati al singolo contribuente circa la spettanza dell'esenzione dell'accisa sul gas metano. In particolare, se il successivo mutamento di orientamento da parte della stessa Amministrazione comporta, oltre l'inapplicabilità delle sanzioni amministrative e degli interessi moratori, anche l'inesigibilità del tributo in forza degli stessi principi di affidamento legittimo e di buona fede. Gli atti concreti verso i quali il contribuente reclama il legittimo affidamento sono una circolare avallata da un successivo provvedimento del Direttore dell'U.T.F dell'Agenzia delle Dogane, nonché verbali di sopralluogo e processi verbali di constatazione redatti dallo stesso Ufficio. La Commissione ha riconosciuto che si è formato, in base ai precedenti atti dell'Amministrazione finanziaria, un legittimo affidamento da parte del Contribuente e che, quindi, si deve applicare il principio previsto al comma 1 dell'art. 10. La Commissione richiama anche la giurisprudenza della Suprema Corte espressa nel 2002 con la sentenza n. 17576 e, Conseguentemente, afferma non solo l'inapplicabilità delle sanzioni amministrative e degli interessi moratori, del resto non richiesti, ma anche l'inesigibilità dello stesso tributo. La Commissione, per giungere alla conclusione appena illustrata, applica i principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione, dettati dall'art. 97 della Costituzione e il generale principio del "*neminem laedere*". La Commissione richiama, altresì, la sentenza n. 18218 del 2007, con la quale la Suprema Corte ha avuto modo di precisare che l'applicazione del principio dell'affidamento presuppone comunque una valutazione caso per caso delle condotte poste in essere dai soggetti del rapporto tributario nel quadro normativo di riferimento ed esclude l'esigibilità del tributo quando sussistono elementi probatoriamente indicanti uno sviamento del contribuente casualmente collegato a comportamenti univoci dell'Amministrazione. La problematica che si pone nelle due sentenze, che consolida definitivamente un orientamento già più volte espresso dalla giurisprudenza, riguarda non tanto l'inapplicabilità di sanzioni ed interessi, ma il tema dell'inesigibilità del tributo. Tanto che: il mancato pagamento del tributo è da considerarsi nelle fattispecie oggetto di causa non un inadempimento dell'obbligazione tributaria, ma un comportamento del contribuente giustificato da atti concreti dell'Amministrazione finanziaria a lui stesso indirizzati.



orientamenti<sup>311</sup>:

il primo ritiene legittimo l'atto dell'Amministrazione finanziaria che abbia fatto applicazione del mutamento interpretativo *in peius* nei confronti del contribuente che si era adeguato all'interpretazione contenuta in una precedente circolare favorevole al contribuente medesimo.

Tale opinione si fonda fondamentalmente sulla natura vincolata della funzione impositiva, esclusivamente ed interamente disciplinata dalla legge e sulla natura interna all'Amministrazione delle circolari.

La motivazione di tale orientamento deve ravvisarsi nella circostanza che se l'interpretazione adottata in una circolare vincolasse l'Amministrazione Finanziaria, di fatto si realizzerebbe una violazione del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e la circolare dell'Amministrazione finirebbe per *assurgere a vera e propria fonte del diritto, in aperta violazione del principio di legalità*. L'Amministrazione è tenuta, quindi, sempre ad applicare la legge ogni qualvolta si realizzi il presupposto del tributo, senza potersi ritenere vincolata all'interpretazione contenuta nella circolare, che ritenga non dovuto il tributo stesso, venendosi in caso contrario a violare l'art. 23 della Costituzione.

Secondo l'altro orientamento<sup>312</sup> molto più garantista nei confronti del contribuente, ritiene non ammissibile la retroattività del mutamento interpretativo *in peius*.

In particolare detta dottrina fa riferimento al rapporto intercorrente tra l'Amministrazione Finanziaria ed il contribuente che deve essere disciplinato dal principio di buona fede.

---

<sup>311</sup> S. SAMMARTINO, *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'Amministrazione finanziaria*, in AA.VV., *Studi in onore di V. Uckmar*, II, Padova, 1998, pag. 1077; V. MASTROIACOVO, *Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente*, in "Riv. Dir. trib.", 2003, II, pag. 268.

<sup>312</sup>E. DELLA VALLE, *Affidamento e Certezza del Diritto Tributario*, Milano 2001

Tale principio generale disciplina anche i rapporti che intercorrono fra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, in applicazione del generale principio di correttezza ex art. 1175 del codice civile, nonché in attuazione del dovere di solidarietà previsto ex art.2 della Costituzione e del principio di imparzialità e di buon andamento della pubblica Amministrazione ex art. 97 della Costituzione, con la conseguenza che se non venisse tutelato l'affidamento del contribuente nelle scelte interpretative dell'Amministrazione finanziaria, il contribuente dovrebbe operare le sue scelte economiche nella più assoluta incertezza, con conseguente violazione dell' art. 41 della Costituzione, che assicura al privato il diritto di intraprendere liberamente iniziative economiche.

Inoltre, è lo stesso principio di tutela dell'affidamento che, affondando le proprie radici nella Costituzione e nell'ordinamento comunitario, impone un'interpretazione autentica dell'art. 10 dello Statuto del Contribuente, con la conseguenza che ogni volta che il mutamento interpretativo si scontra con situazioni di affidamento meritevoli di tutela, esso non può essere applicato retroattivamente.

Anche prima dell'approvazione dello Statuto, infatti, l'applicazione della regola in questione poteva comunque ricavarsi dagli artt. 2 e 97 della Costituzione.

Contrariamente, non avrebbe, infatti, senso prevedere al comma 1 dell'art. 10 l'obbligo di comportarsi secondo buona fede, se poi si esclude una delle sue applicazioni più importanti, ossia il divieto di tradire l'affidamento ingenerato con il proprio precedente comportamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ulteriormente, altra parte della dottrina ha sottolineato come l'apparato normativo volto a disciplinare l'attività di informazione dell'Amministrazione finanziaria previsto ex art. 5 dallo Statuto del Contribuente, non avrebbe alcun senso se l'Amministrazione fosse poi libera di disattendere le proprie circolari interpretative imponendo retroattivamente il tributo.

Ma questa condotta non può essere certamente improntato alla buona fede ed è compatibile con l'emanazione della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 42 E del 6 luglio 2007<sup>313</sup>, nella quale l'Amministrazione Finanziaria non sembra tenere conto dell'evoluzione giurisprudenziale avvenuta negli ultimi anni, tanto da consigliare i contribuenti in caso di mutamento interpretativo da parte dell'Agenzia di uniformarsi alla interpretazione al solo scopo di evitare sanzioni.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 6 luglio 2007, n. 42, ha fornito ai contribuenti le "istruzioni operative" sulla base delle recenti pronunce della Cassazione<sup>314</sup>, senza giustificare ed elaborare una soluzione interpretativa diversa da quella assunta in precedenza, ma limitandosi a recepire il nuovo orientamento giurisprudenziale, ritenendolo "consolidato".

I contribuenti vengono invitati ad emendare le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, attivandosi, a norma dell'art. 2, comma 8, DPR 22 luglio 1998, n. 322, "entro ... il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria", ovvero, laddove possibile, avvalendosi, ex art. 13, D.Lgs. n. 472/1997, "del ravvedimento operoso entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione, l'errore o l'omissione si sono verificati".

Viene poi chiarito che in virtù degli artt. 6, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e 10, legge 27 luglio 2000, n. 212 che non potranno comunque trovare applicazione gli interessi moratori "nei confronti dei contribuenti che si siano conformati alla Risoluzione n. 59/E del 9 aprile, 2004, ovviamente per comportamenti successivi alla data della

---

<sup>313</sup> La circolare è stata pubblicata in "*il fisco*" n. 28/2007, fascicolo n. 2, pag. 3976 e vi è scritto: "gli uffici procederanno a disapplicare le sanzioni e gli interessi ... a condizione che il contribuente, uniformandosi alle indicazioni fornite con questa circolare, abbia rettificato le dichiarazioni ... entro il prossimo termine di presentazione ... ovvero prima che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento". Cfr.: M. NUSSI, *Mutamenti interpretativi e affidamento del contribuente*, in "Rass. trib." n. 5/2007, pag. 1379.

<sup>314</sup> Cass. n. 24973/2006 e Cass. 28 novembre – 30 gennaio 2007 n.1910 in Riv. Di Dir. Trib. 2008 pag. 212 ;  
Pag. 226 a 377

Risoluzione"<sup>315</sup>.

La logica di fondo di questa circolare risulta alquanto sorprendente laddove recupera una risalente concezione dei rapporti con i contribuenti: l'Agenzia si arroga di stabilire ciò che è certo e ciò che è incerto, e quindi nella sostanza promuove un "ritorno al passato" circa i comportamenti che il contribuente deve assumere per evitare l'irrogazione delle sanzioni.

Più in particolare, la questione nasce dal superamento del precedente orientamento giurisprudenziale<sup>316</sup> e della prassi, giungendo, ad avviso di chi scrive, "a condizionare in modo alquanto arbitrario il regime di tutela dell'affidamento ed il sistema delle esimenti".

Con ciò non si vuole criticare apertamente l'amministrazione finanziaria di interpretazioni foriere di imparzialità, ma prima si ammette l'inapplicabilità delle sanzioni nei confronti dei contribuenti che si siano conformati alla Risoluzione del 2004, ma poi si afferma che "gli uffici procederanno a disapplicare le sanzioni e gli interessi ... a condizione che il contribuente, uniformandosi alle indicazioni fornite ... *abbia rettificato le dichiarazioni ... entro il prossimo termine di presentazione ...* ovvero prima che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento"; ciò in quanto "occorre tutelare l'affidamento e la buona fede del contribuente che abbia inteso adeguarsi - con i rimedi di cui dispone - all'orientamento della Corte di cassazione, ormai pacifico e fatto proprio dall'amministrazione finanziaria".

Queste limitazioni della tutela dell'affidamento e dell'esimente dell'obiettiva incertezza

---

<sup>315</sup> Su tali questioni v. NUSSI, *Mutamenti interpretativi e affidamento del contribuente*, in Rass. trib., 2007, 1380, secondo cui il ragionamento dell'Agenzia va censurato anche in relazione alla disciplina delle sanzioni tributarie e della dichiarazione tributaria.

<sup>316</sup> Nello specifico la questione su cui si dibatte è il regime fiscale applicabile all'indennità suppletiva di clientela che con la sentenza Cass sez. Trib. Del 28 novembre 2006 n.1910 connotata da una obbiettiva incertezza dell'obbligo di corresponsione da parte del contribuente, costituisce un costo meramente eventuale sia nell'an sia nel quantum e pertanto non è fiscalmente accantonabile e deducibile ai sensi dell'art. 70 ora 105 del DPR 917/1986; conseguentemente tale indennità è deducibile solo nell'esercizio in cui venga concretamente corrisposta, secondo il principio ex art.75 comma 1 ora 109 del DPR 1986;

risultano arbitrarie, soprattutto sotto il profilo della disciplina statutaria<sup>317</sup>.

Secondo l'Agenzia non deve essere tutelato l'affidamento del contribuente rispetto al precedente orientamento ministeriale, nonostante che l'art. 10 dello Statuto disponga che l'inapplicabilità delle sanzioni consegua al mero conformarsi alle indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria "ancorché successivamente modificate"<sup>318</sup>.

Sotto un profilo generale, la normativa statutaria costituisce una deroga al regime generale delle sanzioni, stanti i meritevoli interessi in gioco, in quanto si può sostenere che l'esclusione della punibilità in questi casi derivi semplicemente dalla manifestazione interpretativa dell'amministrazione finanziaria in una circolare indipendentemente dall'oggettiva incertezza della norma applicata.

Secondo parte della dottrina<sup>319</sup>, infatti, l'obiettivo incertezza della norma può sussistere indipendentemente dall'interpretazione esposta in una circolare, così l'affidamento del contribuente può emergere a prescindere dall'incertezza interpretativa.

Si noti che l'art. 10 dello Statuto è a fondamento della tesi che implica la rilevanza dell'affidamento non solo sotto il profilo sanzionatorio, ma anche sotto quello dell'imposizione, la quale verrebbe esclusa, in sede di avviso di accertamento, ove il contribuente si sia conformato all'orientamento ministeriale<sup>320</sup>.

---

<sup>317</sup> NUSSI, *Mutamenti interpretativi e affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, 1380;

<sup>318</sup> La tutela dell'affidamento costituisce un principio fondamentale dell'ordinamento (desumibile dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.) che ha trovato esplicitazione nello Statuto, ma vige ed opera a prescindere dalle norme che lo contemplano. La valenza di tale principio è stata ribadita prima dalla giurisprudenza di merito (Comm. trib. prov. di Ferrara, 18 settembre 2006, n. 105, in *Giust. trib.*, 2007, 61) e poi dalla Suprema Corte nelle sentenze 6 ottobre 2006, n. 21513, in questa *Rivista*, 2007, II, 271, e 29 agosto 2007, n. 18218, in [www.finanze.it](http://www.finanze.it). Per la dottrina favorevole a tale impostazione oltre alle segnalazioni di cui alla precedente nota 35, v.: DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2002, 459 ss.; TURCHI, *La tutela dell'affidamento del contribuente a fronte dei mutamenti interpretativi della finanza*, in questa *Rivista*, 2003, I, 769 ss.; F. AMATUCCI, *La tutela dell'affidamento e il diritto di difesa a sostegno della irretroattività delle nuove norme sulle indagini finanziarie*, in *Fisco*, 2006, 6793.

<sup>319</sup> DELLA VALLE, *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, cit., 147 ss.; LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, cit., 219 ss.; TURCHI, *La tutela dell'affidamento del contribuente a fronte dei mutamenti interpretativi*, cit.

<sup>320</sup> Su tali questioni si rinvia a: MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rass. trib.*, 2001, 1275; Id., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I, 1007 ss.; in giurisprudenza: Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Rass. trib.*, 2003, 795 con nota di STEVANATO, *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo*; Comm. trib. prov. di Ferrara, 18 settembre 2006, n. 105, cit.; Cass. 6 ottobre 2006, n. 21513 cit., con nota di TRIVELLIN, *Un'altra pronuncia della Cassazione esclude il recupero del tributo per violazione del principio di tutela dell'affidamento: alcune note sulle ragioni della soluzione adottata*.

La posizione assunta dall'Agenzia è fuorviante anche sotto il profilo del principio generale della irretroattività delle disposizioni tributarie, espressione del fondamentale principio della certezza del diritto e della tutela dell'affidamento.

Pertanto, il nuovo corso interpretativo affermato dalla Circolare n. 42/2007 non può che trovare applicazione per i periodi d'imposta successivi, ovvero a partire dal periodo d'imposta 2007 (dichiarazioni 2008).

I principi della certezza del diritto e della tutela dell'affidamento non tollerano "manipolazioni" amministrative, in quanto costituiscono valori costituzionali e principi fondamentali immanenti nella nostra Costituzione e nell'ordinamento comunitario, oggi inequivocabilmente codificati nello Statuto del contribuente.

Così in ossequio al generale principio della certezza del diritto, l'interpretazione retroattiva trova un limite insuperabile nella cosiddetta "tutela del legittimo affidamento" e della buona fede del contribuente.

Come osservato anche da altra parte della dottrina<sup>321</sup>, "la tutela di un affidamento legittimo si configura come uno degli aspetti rientranti ampiamente nel principio della certezza del diritto, ben noto agli ordinamenti nazionali, che racchiuderebbe in sé numerosi sottoconcetti tra i quali ... la protezione dell'affidamento, il principio di irretroattività e quello della tutela dei diritti quesiti.

Se il primo esprime la generale esigenza che il diritto sia certo e prevedibile, gli altri, in una dimensione di maggiore concretezza, guardano alle conseguenze che uno stato di incertezza e di imprevedibilità giuridica può produrre sulle posizioni soggettive degli individui. Proprio questa sollecitudine per la protezione delle situazioni giuridiche soggettive ha guidato la Suprema Corte nella costruzione del principio, che lo ha rivestito di caratteri propri in armonia con il sistema comunitario".

Si ritiene di dover concordare con quanto assunto dai Giudici di legittimità proprio in

---

<sup>321</sup> LORELLO, *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, Torino, 1999, 154-155).  
Pag. 229 a 377

virtù dell'acclarata e concorde giurisprudenziale comunitaria<sup>322</sup> che come verrà illustrato nel successivo capitolo ha ribadito con forza che la retroattività di una modifica normativa o, come nel caso di specie, di un sostanziale mutamento interpretativo, è subordinata alla prevedibilità, non riferibile a rapporti giuridici esauriti, ed al fatto che il contribuente abbia agito secondo buona fede.

I giudici comunitari hanno inoltre affermato che la certezza del diritto si impone con particolare rigore quando si tratta di una normativa idonea a comportare un aggravio di oneri finanziari, cosicché i cittadini devono essere in grado di conoscere con esattezza tutti gli obblighi normativi che incombono su di loro<sup>323</sup>.

Pertanto, se da un lato, appare del tutto indiscussa l'inapplicabilità delle sanzioni e degli interessi nei confronti dei contribuenti che avevano fatto affidamento sulla pregressa interpretazione, dall'altro bisogna valutare cosa accade in ordine al recupero del tributo.

Sul punto occorre segnalare che, secondo un orientamento della giurisprudenza di legittimità, a cui aderisce buona parte della dottrina<sup>324</sup>, la tutela dell'affidamento del contribuente avrebbe una portata espansiva non limitata all'art. 10, comma 2, dello Statuto, ma estesa alle diverse ipotesi di legittimo affidamento e tale da ricomprendere in ogni caso anche la inesigibilità del tributo, oltre che l'inapplicabilità di sanzioni ed interessi.

Tale orientamento attribuisce, ai principi contenuti nello Statuto natura interpretativa applicabile a tutta la legislazione tributaria, con la conseguenza che le limitazioni della

---

<sup>322</sup> *Töpfer* (Corte di Giustizia Ce, 3 maggio 1978, causa C-112/77, in Racc., 1019) nel quale si legge che "il principio della tutela del legittimo affidamento fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario".

Tra le tante sentenze successive v.: Corte di Giustizia Ce, 25 gennaio 1979, causa C-98/78, *Racke*, in Racc., I-69; Corte di Giustizia Ce, 21 settembre 1983, causa C-205/82, *Deutsche Milchkontor GmbH*, in Racc., I-2633; Corte di Giustizia Ce, 30 novembre 1983, causa C-235/82, *San Carlo*, in Racc., I-3949; Corte di Giustizia Ce, 15 gennaio 1996, causa C-63/93, *Fintam Duff*, in Racc., I-569; Corte di Giustizia Ce, 3 dicembre 1998, causa C-381/97, *Belgocodex*, in Racc., I-8153; Corte di Giustizia Ce, 19 settembre 2000, causa C-177/99 e C-181/99, *Ampafrance and Sanofi*, in Racc., I-7013. Tra le pronunce che riguardano direttamente la materia tributaria si ricorda Corte di Giustizia Ce, 8 giugno 2000, causa C-396/98, *Grundstückgemeinschaft*, in Racc., I-1828.

<sup>323</sup> Corte di Giustizia Ce, 15 dicembre 1987, causa C-326/85, *Paesi Bassi/Commissione*, in Racc., 5091.

<sup>324</sup> Cass. 10 dicembre 2002, n. 17576, in Foro it., 2003, II, 1104. Aderiscono a tale orientamento: DE MITA, *Contribuenti da tutelare se c'è la buona fede*, in Il Sole-24 Ore, 16 novembre 2000, 21; RAINOLDI, *La lunga marcia della buona fede e del legittimo affidamento dal sistema privatistico quello tributario*, in Dir. prat. trib., 2003, 1007; GRIPPA SALVETTI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in Rass. trib., 2004, 1719;

tutela dell'affidamento e dell'esimente dell'obiettiva incertezza poste dalla Circolare n. 42/2007 risultano palesemente prive di pregio giuridico e devono essere disattese.

Per i comportamenti pregressi l'affidamento incolpevole dei contribuenti nell'orientamento della giurisprudenza e della prassi amministrativa, e segnatamente nella Circolare n. 59/2004, potrebbe indurre a ritenere inesigibile anche l'ipotetico recupero del tributo, ma i profili di incertezza restano notevoli, e sul piano sostanziale la partita non può affatto ritenersi chiusa, giacché la soluzione oggi accolta è da ritenersi errata.

Ovviamente i contribuenti potranno avvalersi delle procedure di integrazione della dichiarazione (art. 2, DPR n. 322/1998) o di ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. n. 472/1997), secondo il consueto regime e con i normali effetti, ma senza che emergano conseguenze sanzionatorie di alcun tipo.

#### **4.6 L'affidamento del contribuente e le maggiori problematiche manifestatesi nell'ambito dell'interpello**

Il diritto di interpello è un istituto regolamentato per la prima volta dall'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, per l'applicazione delle norme antielusive; ha poi trovato più ampia applicazione a seguito dell'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000 n. 212) e ulteriore impulso nella normativa tributaria successiva.

Conoscere il parere dell'amministrazione finanziaria è determinante per una fiscalità basata sull'adempimento volontario e sull'autotassazione, dove il contribuente deve decidere da solo le questioni interpretative dubbie determinando se, in caso positivo come, l'imposta debba essere applicata.

In un sistema fiscale come quello italiano l'amministrazione finanziaria non può limitarsi ad una semplice funzione di controllo, ma deve svolgere anche una funzione di



indirizzo, come avviene in altre legislazioni continentali, ove la componente consultiva e assistenziale è molto forte.

In una fiscalità complessa come quella attuale, il parere dell'autorità fiscale su questioni interpretative controverse diventa il punto di partenza per i contribuenti, fermo restando la possibilità di allontanarsi dalla soluzione suggerita dall'autorità fiscale, ben sapendo che il contribuente potrà essere oggetto di accertamento, qualora la divergenza interpretativa venga successivamente riscontrata in sede di controllo.

L'affidamento dei contribuenti può essere veramente piena solo se la soluzione suggerita dall'amministrazione finanziaria si traduce in una presa di posizione formale che metta il contribuente al riparo da successive rettifiche, oltrechè dall'irrogazione della sanzione.

L'attività interpretativa e di indizzo da parte degli Uffici finanziari fino al 2003 era molto limitata in quanto veniva resa come sottolineato nei paragrafi precedenti da atti interni che vincolano solo gli uffici finanziari, sottoposti per subordinazione gerarchica all'interpretazione dell'ufficio sopraordinato, interpretazione questa non vincolante all'esterno, né per i giudici, né per i contribuenti.

E questi ultimi possono pertanto adottare una soluzione diversa rispetto a quella ministeriale, nella consapevolezza di incorrere in una controversia qualora l'ufficio li sottoponga a controllo.

Vero è che una circolare non mette il contribuente che si attenga ad essa al riparo da attuali verifiche e successive rettifiche d'imposta, ma se la circolare non garantisce sotto questo profilo il contribuente, può però tutelare il suo affidamento, recuperando le imposte, ma non le sanzioni.

L'efficacia meramente interna della circolare deve essere sempre temperata e conciliata così come è stato visto precedentemente con il principio della tutela dell'affidamento e con le disposizioni che escludono la punibilità qualora sussiste un'effettiva incertezza

sull'interpretazione della norma tributaria.

Da ultimo la possibilità di eliminare le sanzioni per chi si sia conformato ad un atto della PA così come espresso dall'art.10 comma 3 dello Statuto del Contribuente.

In realtà la circolare ha solo un impatto esterno a favore del contribuente ed essa vale in quanto giova e non in quanto nuoce.

Stessa cosa deve dirsi anche per quell'attività di consulenza posta in essere dagli uffici finanziari attraverso le risoluzioni, che pur consistendo in risposta a casi specifici, avevano il valore giuridico riconosciuto alle circolari. Il contribuente ben poteva fare affidamento sulle interpretazioni ministeriali espresse in questo modo, ma esse non mettevano neppure al riparo da eventuali rettifiche, e gli effetti in caso di omessa risposta non erano certo quelli previsti dal silenzio assenso, previste ora per l'interpello introdotto dallo Statuto.

Fino all'avvio della procedura di interpello prevista dallo statuto del contribuente, l'amministrazione finanziaria poteva attendere di fornire l'interpretazione in sede amministrativa e contenziosa, durante un controllo e dopo un accertamento, senza rilasciare affidamenti preventivi al contribuente in esse di autodeterminazione delle imposte. Ciò ovviamente contrastava con il principio di correttezza proprio della PA, alla cui base vi è il dovere di imparzialità e di trasparenza, doveri che si manifestano anche nella necessità di mantenere una correttezza di fondo nei rapporti tra contribuenti, ed particolare nella tutela dell'affidamento. Diventava così essenziale per gli uffici finanziari impegnare questi ultimi sul piano della consulenza giuridica, obbligando a fornire gli affidamenti preventivi e ad astenersi da rettifiche che contrastassero con esse. Nello Statuto si è così previsto un servizio di consulenza impegnativo per l'amministrazione, e che mettesse al riparo da responsabilità per il contribuente che si sia uniformato all'interpretazione dell'ufficio.

Così ciascun contribuente con l'interpello può rivolgersi all'Amministrazione

Finanziaria, preventivamente al fine di porre in essere operazioni economiche fiscalmente rilevanti, volto ad ottenere dall'ente impositore un chiarimento e la valutazione circa la legittimità tributaria laddove vi siano obiettive condizioni di incertezza nella normativa.

Oggetto dell'istanza di interpello sono imposte, tasse e tributi di competenza di organi diversi dell'Amministrazione Finanziaria.

L'interpello o *tax ruling* costituisce una forma di pianificazione fiscale concordata il cui obiettivo è quello di inibire provvedimenti amministrativi d'imposizione (avvisi di accertamento) e/o prevenire situazioni di contenzioso tra contribuente e Amministrazione Finanziaria, tramite lo svolgimento di attività interpretative nonché di attività negoziali. L'interpello ha assunto, nel tempo, forme e funzioni differenti tra loro.

Il diritto di interpello cosiddetto *ordinario*, previsto dall'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, consiste nella facoltà, da parte di ciascun contribuente, di porre quesiti alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate, se vi sono obiettive condizioni di incertezza nella normativa fiscale su specifici casi concreti.

L'art.11 dello Statuto dei diritti del contribuente ha permesso al contribuente di interpellare l'amministrazione finanziaria per conoscere la soluzione da dare al suo caso concreto e personale sul quale sussistono obiettive condizioni di incertezza, tanto da essere considerato uno strumento prezioso per migliorare il rapporto con l'amministrazione finanziaria.

In tal modo, il contribuente non deve più agire al buio, con il rischio di andare incontro a pesanti sanzioni, ma può acquisire, prima di dare efficacia al caso concreto, il parere dell'Amministrazione finanziaria sull'interpretazione da dare alle norme che disciplinano la materia tributaria.

I quesiti di competenza dell'Agenzia delle Entrate possono riguardare in particolare:

- le imposte sui redditi;

- l'imposta sul valore aggiunto (IVA);
- l'Irap;
- l'imposta di registro;
- l'imposta di bollo;
- le tasse sulle concessioni governative;
- l'imposta sugli intrattenimenti ed altri tributi minori.

Per i tributi che non sono di competenza dell'Agenzia delle Entrate il contribuente può rivolgersi all'ente che li gestisce (ad es. l'Agenzia delle Dogane per le accise, i Comuni per l'ICI e per gli altri tributi locali, le Province per i tributi provinciali alle Regioni).

La risposta scritta e motivata dell'amministrazione vincola con esclusivo riferimento le questioni oggetto dell'istanza di interpello e limitatamente al solo richiedente. Se la risposta non perviene al contribuente entro 120 gg, l'amministrazione concorda con interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente, e qualsiasi atto anche a contenuto impositivo sanzionatorio emanato in difformità dalla risposta anche se desunta dai sensi del periodo precedente è nullo.

La risposta all'interpello scritta e motivata ha un effetto vincolante limitatamente al richiedente e alla questione prospettata ex art 11 comma 2 della legge n. 212 del 2000 ed ai sensi dell'art. 5 comma 1 del decreto ministeriale n. 209 del 26 aprile 2001.

Nell'ottica di questa studio, il vincolo alla risposta sembra potersi giustificare, alla luce del dovere del principio di imparzialità e di buon andamento della pubblica amministrazione in funzione correttiva, come un'applicazione normativa del modello concettuale della *Verwirkung*, secondo cui gli impedisca di venire *contra factum proprium* di travolgere situazioni già acquisite nella sfera giuridica del contribuente proprio tramite il comportamento dell'amministrazione finanziaria<sup>325</sup>.

---

<sup>325</sup> la nullità può, cioè, essere collegato proprio alte contraddittorietà della condotta ed alla violazione del canone che vieta di venire *contra factum proprium*.. A riguardo, si veda K. VOGEL. L'interpretazione delle leggi tributarie da parie dell'amministrazione, in AA VV. L'accertamento tributario nella comunità, L'esperienza della repubblica

Per quanto attiene l'attività svolta dall'ente impositore quest'ultimo non effettua un'attività di semplice consulenza o assistenza nella interpretazione norme fiscali, si colloca infatti nella fase realizzativa della funzione di accertamento del corretto adempimento dell'obbligazione tributaria<sup>326</sup>.

Questo aspetto costituisce il nucleo concettuale che estrinseca diverse problematiche che in questo istituto presenta analogicamente anche con il diritto inglese dove all'ufficio finanziario viene assegnato un ruolo meramente interpretativo.

Infatti l'Amministrazione finanziaria inglese è obbligata con mezzi idonei a portare a conoscenza dei contribuenti tutte le circolari e le risoluzioni emanate su specifiche problematiche fiscali, e ciò implica, secondo il concetto di buona fede, che la medesima dovrà poi comportarsi in coerenza con l'interpretazione resa e diffusa per tramite dei propri provvedimenti.

Nel caso *Hughes v Department of Health and Social Security*<sup>327</sup> Lord Steyn sostenne che l'aspettativa legittima può essere limitata dalle decisioni dell'amministrazione e dal Governo, ma nulla disse in merito ad un eventuale periodo di decisione interlocutorio

---

federale tedesca a cura di A. Di Pietro Milano 1997 pag. 39 e segg., in particolare pag. 51 ove, l'autore analizza le ipotesi in cui può configurarsi un vincolo ad una precedente determinazione ("decisioni fondamentali", impegni" e "accordi transattivi"), collegando l'effetto di principio di buona fede e tutela dell'affidamento. In argomento, si veda anche T. PUHI, Le procedure e i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali, ivi, pag. 1 e segg., impedisce la modifica in peius dell'accertamento sul presupposto di una erronea interpretazione della norma giuridica e fonda un "autolimita" dell'amministrazione allorché essa, su richiesta del contribuente, si sia pronunciata anticipatamente sul modo in cui intenderà trattare una determinata fattispecie. L'Autore prospetta anche l'opinione secondo cui la necessità di tutelare l'affidamento dovrebbe comportare l'efficacia vincolante per l'amministrazione della giurisprudenza costante e della prassi consolidata, dalle quali non sarebbe possibile divergere in senso pregiudizievole per contribuente. Sul tema degli accordi sul presupposto dell'imposta nel sistema tedesco e sul rapporto con il principio di Treu und Glauben, si vedano M. PACILIO, L'accordo sul presupposto dell'imposta nell'ordinamento tributario della Repubblica Federale Tedesca, in Riv. Dir. Trib., 1995, I pag. 522 e segg. in particolare pagg. 534 e 541; S. FEDETTO, Il principio di tutela dell'affidamento nel diritto tributario tedesco: Treu und Glauben im Steuerrecht, in Riv. Dir. Trib. 1996, I pag. 699 e segg. In particolare pagg. 722,723; N. Bozza i principi e la tutela del contribuente nell'Abgabenordnung e le esperienze pratiche, in Riv. Dir. Trib. 2001, I pag. 505 e segg. In particolare pag. 532

<sup>326</sup> Sul punto, cfr. M.T. Moscatelli, Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria, cit. pag. 228 e pag. 217, nonché Io, L'interpello del contribuente, in AA. Vv., Statuto dei diritti del contribuente, cit. in particolare pag. 641 e segg.. L'Autrice, ritiene che la tutela dell'affidamento non possa giustificare il divieto di recupero del tributo che si produce quando il contribuente ha realizzato la fattispecie. Tale divieto, invece, diventerebbe coerente nella diversa ottica che colloca l'interpello nella fase di attuazione dell'obbligazione, ponendo in essere "una sorta di accertamento tributario del futuro" che individua il regime giuridico del caso proposto in via consensuale. In altre parole il vincolo nascerebbe dalla consumazione del potere di accertamento sulla fattispecie (salvo il possibile controllo sull'effettiva realizzazione del fatto da parte del contribuente).

<sup>327</sup> In *Hughes v. Department of Health and Social Security* [1985] A.C. 776, 788A-B, in <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld199798/ldjudgmt/jd970724/piers06.htm>; da notare anche il bel lavoro svolto da R. Widderhoven e R. de Large in *Dutch Report* e di J. Schwarze in *Administrative law under European influence* London 1996, ove la dottrina ha posto la questione dei cd periodi interlocutori.

con la nuova prassi anche se poi l'approccio seguito dalla giurisprudenza inglese fu quella di sostenere che sebbene la PA avesse assolutamente la facoltà di cambiare interpretazione sia sulla norma che sulla prassi da attuale su una determinata fattispecie, questa non doveva comportare *tout court* alcun tipo di danno o di svantaggio per il contribuente, potendo gli Uffici finanziari stabilire un periodo di transizione temporale necessario prima di applicare una norma peggiorativa per il contribuente.

Nel diritto italiano ed in particolare nell'interpello cosa succede se un contribuente non pone in essere il comportamento prospettato dall'Amministrazione?

Secondo la disposizione prevista dall'articolo 5 comma 3 del D. M. n. 209 del 26 aprile 2001 che prevede questo caso specifico ossia che il contribuente non abbia ancora dato attuazione al nuovo progetto di interpello, l'Ufficio può recuperare l'imposta e gli interessi in forza dell'eventuale risposta diversa da quella fornita in precedenza, *revirement*, o in base a una risposta tardiva<sup>328</sup> rimanendo escluse le sanzioni.

La questione deve porsi in tutti quei casi in cui il contribuente non avendo completato il programma negoziale specificamente delineato nella richiesta, abbia tuttavia realizzato atti precedenti necessari al compimento dell'operazione richiesta nell'interpello<sup>329</sup>.

In tal senso si è osservato che anche qualora sussista un'attuazione embrionale, purché univoca, dell'indirizzo prospettato da parte dell'amministrazione finanziaria, dovrebbe consentire di salvaguardare gli effetti della prima pronuncia e del silenzio assenso.

Non solo ma cosa accade qualora vi è un'attuazione preliminare ed ancora irreversibile del programma negoziale che può giustificare il carattere impegnativo della risposta?

La prospettiva della buona fede, il vincolo imposto dal divieto di *venire contra factum*

---

<sup>328</sup> Si veda, sul punto, F. BATISTONI FERRARA, L'accertamento con adesione e l'interpello, in Riv. Dir. Trib. Internazionale 2002, I pag. 9 e segg. In particolare pag. 14, ove si prospetta il dubbio che tale previsione regolamentare si contra legem per il possibile contrasto con l'art. 11, comma 2, L. 212 del 2000, il quale prevede che, se la risposta non perviene entro il termine prescritto, si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione ed il comportamento prospettati dal richiedente.

<sup>329</sup> La questione è segnalata anche da G. MELIS, L'interpretazione nel diritto tributario, Padova, 2003 che prospetta l'interessante caso che l'attuazione del programma negoziale descritto nell'istanza di interpello richieda la costituzione di una stabile organizzazione, intuitivamente fonte di significativi costi

*proprium* non nasce semplicemente dal proprio precedente comportamento ma dagli effetti che questo ha prodotto nella sfera giuridica del destinatario. Tali effetti non si sono ancora sostanzialmente generati, è proprio la buona fede a suggerire di respingere un approccio troppo formalistico che faccia leva sul semplice *dictum* dell'amministrazione finanziaria per pretendere di sottrarsi all'obbligo di concorso, pur potendo agevolmente ripristinare lo *status quo ante*.

L'effetto di tale condotta non toglie la possibilità al contribuente di richiedere l'eventuale risarcimento del danno per aver confidato nella stabilità della risposta da parte della amministrazione finanziaria tanto da aver sostenuto oneri finanziari per avviare la fase realizzativa.

Quanto all'esclusione delle sanzioni si è affermato<sup>330</sup> che essa può trovare una propria motivazione nell'incertezza applicativa della norma fiscale rispetto a circostanze in cui anche l'amministrazione era incerta nella sua applicazione<sup>331</sup>.

Difatti, la funzione svolta dall'Agenzia delle Entrate quando si pronuncia su una richiesta di interpello non consiste soltanto nel diffondere la corretta interpretazione delle norme tributarie - per quanto attiene, in specie, all'interpello ordinario di cui all'art.11, nell'ottica di rapporti fra il Fisco ed i contribuenti basati sulla buona fede e sulla tutela dell'affidamento, ma pure nell'assolvere – anticipatamente e grazie all'iniziativa assunta dal soggetto passivo, la funzione di controllo della correttezza degli adempimenti tributari.

Pertanto, il contribuente deve sapere che, in presenza di una risposta contraria alla soluzione prospettata nell'istanza, l'Amministrazione finanziaria ne verificherà l'attuazione, avanzando le inevitabili pretese impositive e sanzionatorie laddove il privato se ne sia discostato. Non solo, ed in un'ottica più generale, è il contesto in cui si

---

<sup>330</sup> F. PISTOLESI, Gli interpelli tributari, Milano 2007 pag. 73.

<sup>331</sup> Negli stessi termini può risolversi il caso della risposta tardiva, giacchè il silenzio costituisce assenso e la successiva pronuncia ne costituisce sconfessione.

colloca l'interpello ordinario (unitamente, del resto, a quello speciale ed al disapplicativo) che esclude la possibilità di ricorrervi senza palesarsi compiutamente. L'interpello serve per fare ed ottenere chiarezza nell'ambito di rapporti impositivi che si ispirano ai canoni della buona fede e della reciproca correttezza. Un'istanza redatta da un professionista sprovvisto di delega o che non precisi qual è il contribuente interessato ad ottenere il responso, evidentemente, non è coerente con tale assetto e non merita quindi che l'Amministrazione finanziaria la esamini.

Ed anche qualora la richiesta di interpello provenga da una persona apparentemente non legittimata a richiederla, ha comunque fornito una risposta in merito con pieno adeguamento da parte del contribuente, non c'è dubbio che l'Agenzia delle Entrate debba attenersi così come sostenuto da parte della dottrina e da parte della Suprema Corte<sup>332</sup>.

Come afferma la Corte Suprema, escludere la rilevanza del responso – come postulato dall'Amministrazione finanziaria – avrebbe comportato “il disconoscimento della portata sostanziale di tutela dell'affidamento contenuta nell'art. 11” cit. Più precisamente, la soluzione cui approdano i Giudici di legittimità è corretta tanto se la risposta viene resa in esito ad una corretta (e perciò ammissibile) domanda di interpello quanto se risulta fornita a seguito di una richiesta inammissibile (come è successo nella specie). Difatti, nel primo caso, dall'art. 11, comma 2, cit. e dall'art. 5, comma 3, del D.M. n. 209/2001 qualora il privato si sia uniformato alla soluzione contenuta nella risposta all'interpello, al Fisco è precluso disattenderla<sup>333</sup>.

Questo, naturalmente, vale anche quando l'attuazione del responso evidenzi la necessità di effettuare un rimborso d'imposta in favore del contribuente. Assunto

---

<sup>332</sup> Corte di Cass. Sez. Tributaria n.20421 del 29 settembre 2010 in Rass. Trib. 2001 pag. 709; In questo senso si esprime anche M. BASILAVECCHIA, Efficacia soggettiva dell'interpello, in “Riv. giur. trib.”, 2011, pag. 25, nel commentare questa stessa sentenza della Corte di Cassazione.

<sup>333</sup> F. PISTOLESI, *Le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate sulla impugnabilità delle risposte agli interpelli*, in “Riv. dir. trib.”, 2009, II, pagg. 858 e ss



questo confermato dall'art. 11, comma 2, cit., secondo cui "qualsiasi atto", emanato in difformità dal responso, è illegittimo.

Ma il discorso non cambia se – ancorché erroneamente l'Agenzia delle Entrate si pronuncia sul tema prospettato nella richiesta di interpello.

Quanto qui rappresentato dimostra come i principi fondamentali del nostro ordinamento che sorreggono questo convincimento, sono i valori della correttezza, della trasparenza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria, della buona fede e della tutela dell'affidamento del privato nell'Amministrazione medesima, imponendo a quest'ultima di attenersi alla propria risposta, allorché il contribuente interessato vi abbia dato esecuzione.

In particolare, quel che sollecita questa conclusione è il fatto che il responso viene reso, nell'espletamento delle ricordate funzioni di indirizzo e controllo, nei riguardi di un determinato contribuente e con riferimento ad una vicenda concreta e personale, così come avviene nel caso della risposta ad una corretta richiesta di interpello.

In un'ipotesi del genere, la tutela dell'affidamento deve intendersi ampia, escludendo la formulazione di pretese impositive e sanzionatorie nei confronti del contribuente che abbia dato seguito alla risposta e, più in generale, precludendo l'adozione di ogni atto pregiudizievole per costui.

Ciò consente di comprendere la differenza rispetto alla tutela accordata all'affidamento nelle prese di posizione del Fisco rese note all'intera collettività (quali sono quelle contenute nelle circolari e nelle risoluzioni), dinanzi alle quali l'art. 10, comma 2, della L. n. 212/2000 esclude solo la decadenza di sanzioni ed interessi moratori.

Insomma, ogni qual volta l'Amministrazione finanziaria fornisca un'interpretazione richiesta dal contribuente e costui si conformi, la tutela dell'affidamento prevale anche qualora l'amministrazione dovesse cambiare opinione. E questo vale sempre, ossia

anche qualora il Fisco non fosse obbligato, stante l'inammissibilità del quesito di interpello, a pronunciarsi.

Merita di segnalare come in talune circostanze, la Corte di Cassazione, sezione tributaria, valorizzando il principio del legittimo affidamento quale criterio informatore dei rapporti fiscali, ha riconosciuto – in presenza di puntuali prese di posizione assunte dall'Amministrazione finanziaria nei riguardi di determinati contribuenti, la non debenza dei tributi, oltre che delle sanzioni e degli interessi di mora.

La Suprema Corte<sup>334</sup> in diverse occasioni ha confermato come gli accordi tra contribuente e Fisco siano principi di civiltà giuridica in ordine all'applicazione delle imposte, ed assumono valore vincolante, non in base ai principi della libertà negoziale (pur applicabile in materia tributaria come dimostrano i vari istituti di definizione consensuale del rapporto tributario quale l'accertamento per adesione), ma in virtù del principio dell'affidamento che legittimamente il contribuente ripone negli atti e nei comportamenti della Pubblica Amministrazione<sup>335</sup>.

La conseguenza di ciò certamente merita un'attenta riflessione tra l'art 11 della legge 212 del 2000 e gli artt 43 comma 3 del DPR n. 600 del 1973 e 57, comma 4 del DPR n. 633 del 1972, in materia di accertamenti integrativi e modificativi, che basandosi su

---

<sup>334</sup> Corte di Cass. civ. sez. Trib. n. 21513 del 6 ottobre 2006 (ud. del 22 giugno 2006) in "il fisco" n. 40/2006, fascicolo n. 1, pag. 6281; Cass Civ. sez. Trib. n. 1949 del 30 gennaio 2007 (ud. del 21 dicembre 2006); in "il fisco" n. 22/2009, fascicolo n. 1, pag. 3609. Cass civ. in fisco on line n. 10982 del 13 maggio 2009 (ud. del 16 aprile 2009);

<sup>335</sup> Invero, il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma 1, della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), trovando origine nella Costituzione, e precisamente negli artt. 3, 23, 53 e 97, espressamente richiamati dall'art. 1 del medesimo Statuto, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa.

A differenza di altre norme dello Statuto, che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente, la previsione del citato art. 10 è dunque espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima della L. n. 212/2000, sicché essa vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, risultando così applicabile sia ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore (Cass. n. 7080/2004, n. 17576/2002) sia ai rapporti fra contribuente ed ente impositore diverso dall'Amministrazione finanziaria dello Stato sia ad elementi dell'imposizione diversi da sanzioni ed interessi, giacché i casi di tutela espressamente enunciati dal comma 2 del citato art. 10 (attinenti all'area dell'irrogazione di sanzioni e della richiesta di interessi), riguardano situazioni meramente esemplificative, legate ad ipotesi maggiormente frequenti, ma non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti (Cass. n. 17576/2002 citata).

elementi non conosciuti e neppure conoscibili non sembrano inquadrabili come correzione di un proprio precedente comportamento, proprio per il divieto da parte dell'Amministrazione di venire *contra factum proprium*.

Ma qualora gli uffici finanziari cambino idea su una soluzione interpretativa per la quale aveva espresso un affidamento preventivo, deve revocare il precedente interpello favorevole reso al contribuente?

Orbene perché il mutamento di opinione abbia effetto nei confronti del destinatario del precedente interpello favorevole, occorre una specifica revoca notificata.

Secondo parte della dottrina<sup>336</sup>, il ripensamento, per avere efficacia, non può infatti che intervenire nell'ambito di una procedura di interpello ed essere indirizzato al contribuente che ne aveva fatto richiesta.

Se un ufficio periferico intendesse discostarsi da un precedente interpello dovrebbe coinvolgere la Direzione regionale delle imposte perché provveda ad emettere un parere modificativo rispetto all'interpello favorevole al contribuente. Solo dopo la notifica del nuovo interpello sarà eventualmente possibile per l'ufficio emettere un atto impositivo valido.

Per quanto riguarda gli effetti della revoca si deve distinguere se sia o meno stato posto in essere il comportamento prospettato nell'istanza originaria da parte del contribuente.

E' chiaro che se il comportamento è stato posto in essere da parte del contribuente, è precluso ogni forma di recupero dell'imposta e ciò ovviamente sulla base della tutela dell'affidamento, in quanto non si può peggiorare retroattivamente a danno del contribuente richiedente ciò che il medesimo aveva fatto affidamento al momento di realizzare l'operazione prospettata.

Se invece il contribuente deve ancora agire, è prevista invece il recupero della sola imposta e degli interessi, ma non delle sanzioni.

---

<sup>336</sup> R. Lupi *Manuale di diritto tributario Milano 2011* capitolo 1;  
Pag. 242 a 377

La notifica della revoca diventa quindi il discrimine per stabilire se possano essere recuperate anche imposte ed interessi.

Nella sostanza il contribuente beneficia di una non sanzionabilità anche per il comportamento successivo alla revoca, ma questo non si estende ai terzi trattandosi di un *favor* per lo specifico richiedente che non può discendere dalla pura e semplice tutela dell'affidamento: il terzo al momento di agire era in grado di conoscere il nuovo orientamento contrario.

Quindi in ogni caso di revoca di un precedente interpello favorevole, scatta sempre la non punibilità per il contribuente, ma solo se si tratta del comportamento originario. Nell'ipotesi di comportamenti continuativi e ricorrenti ad esempio si pensi ai regimi iva o *fringe benefits*, l'applicazione del regime più favorevole è esclusa per i comportamenti posti in essere dopo la revoca e successivi cronologicamente a quelli originari.

#### **4.7 La responsabilità dell'Amministrazione per lesione dell'affidamento legittimo**

Autorevole dottrina<sup>337</sup> sostiene 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 e per gli effetti pregiudizievoli che ciò comporterebbe.

Il tipo di tutela applicabile sarebbe quello della responsabilità civile da affidamento previsto latamente ex art. 2043 codice civile.

La fattispecie sarebbe propriamente concretizzata dalla circostanza che qualora

---

<sup>337</sup> E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, 2001, Milano;  
Pag. 243 a 377

l'Amministrazione finanziaria si renda responsabile della diffusione presso i contribuenti di informazioni a rilevanza economica, poi rivelandosi infondate, provocherebbero un danno ingiusto ai soggetti affidati, condizionando le loro scelte imprenditoriali, economiche oltre la loro condotta.

Non si tratterebbe, secondo questa dottrina, di disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ma di responsabilità dell'Amministrazione nei confronti di un determinato contribuente, dato che l'erronea interpretazione fornita e poi revocata dall'Amministrazione potrebbe indurre il contribuente a porre in essere operazioni economiche che, altrimenti, non avrebbe compiuto.

Bisogna però considerare che, data l'oggettiva incertezza interpretativa di gran parte delle disposizioni tributarie, questa risulta manifestamente complessa anche per gli organi amministrativi medesimi. All'ammissibilità di una tutela risarcitoria dell'affidamento, nel caso di mutamento interpretativo *in peius* da parte dell'Amministrazione finanziaria, appare essere quindi di ostacolo il fatto che raramente il danno causato al contribuente possa essere imputato, sotto il profilo soggettivo, alla stessa Amministrazione<sup>338</sup>.

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

A riguardo, bisogna ricordare che le Sezioni Unite della Corte di Cassazione<sup>339</sup>

---

<sup>338</sup> E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, 2001, Milano;

<sup>339</sup> *Corte di Cass. Sez. unite* n. 500 del 22 luglio 1999 in fisco on line, in tale ambito la Suprema Corte a Sezioni Unite ha la funzione di consentire il risarcimento del danno ingiusto, intendendosi come tale il danno inferito in assenza di una causa giustificativa, che si risolve nella lesione di un interesse rilevante per l'ordinamento, a prescindere dalla sua qualificazione formale, ed, in particolare, senza che assuma rilievo la qualificazione dello stesso in termini di diritto soggettivo. Ne consegue che anche la lesione di un interesse legittimo, al pari di quella di un diritto soggettivo o di un altro interesse giuridicamente rilevante, può essere fonte di responsabilità aquiliana e, quindi, dar luogo a risarcimento del danno ingiusto, a condizione che risulti danneggiato, per effetto dell'attività illegittima della Pubblica Amministrazione, "interesse al bene della vita" al quale il primo si correla, e che detto interesse risulti meritevole di tutela alla stregua del diritto positivo. Nel caso in cui sia stata introdotta, davanti al giudice ordinario – in un giudizio pendente alla data del 30 giugno 1998 - una domanda risarcitoria *ex art. 2043 del*

hanno affermato che, ai fini dell'imputazione dell'evento dannoso, sotto il profilo soggettivo, non basta il mero dato obiettivo dell'illegittimità dell'azione amministrativa, occorrendo, invece, valutare se sussista o meno la colpa non del funzionario agente, ma dell'Amministrazione intesa come apparato che sarà configurabile solo nel caso in cui l'esecuzione dell'interpretazione di un atto illegittimo sia avvenuta in violazione delle regole di imparzialità, di correttezza e di buona amministrazione alle quali l'esercizio della funzione amministrativa deve ispirarsi.

Le questioni maggiormente dibattute sono state quelle relative alla violazione del principio dell'affidamento o di buona fede nell'ambito di un procedimento di autotutela e nell'ambito delle circolari interpretative.

Per quanto riguarda la prima ipotesi l'amministrazione finanziaria deve rispettare i limiti posti dalla regola generale del *neminem ledere* ed è, quindi, soggetta alla regola dettata dall'art. 2043 cc.

Qualora il giudice accerti un comportamento doloso o colposo da parte dell'amministrazione finanziaria che ha determinato un danno ingiusto al contribuente, questa sarà passibile di condanna risarcimento.

Questo è certamente vero rispetto all'esercizio dell'autotutela tributaria, che, alla luce dei principi fissati dalla costituzione dello statuto del contribuente, non rappresenta un potere assolutamente discrezionale dell'amministrazione finanziaria, ma uno strumento da utilizzare nel rispetto dei principi della collaborazione e della buona fede.

Ma indubbiamente si deve segnalare oggi, una nuova tendenza da parte della

---

codice civile nei confronti della Pubblica Amministrazione per illegittimo esercizio di una funzione pubblica, questi dovrà procedere alle seguenti indagini: a) dovrà accertare la sussistenza di un evento dannoso; b) dovrà stabilire se il danno sia qualificabile come ingiusto; c) dovrà accertare se l'evento dannoso sia riferibile ad una condotta della Pubblica Amministrazione; d) infine, se detto evento dannoso sia imputabile a responsabilità della Pubblica Amministrazione, l'imputazione non potrà avvenire sulla base del solo dato obiettivo della illegittimità del provvedimento amministrativo richiedendo, invece, una più penetrante indagine in ordine alla valutazione della colpa, che, unitamente al dolo, costituisce requisito essenziale della responsabilità aquiliana.

Giurisprudenza amministrativa<sup>340</sup> nel delineare nuovi confini della responsabilità civile della pubblica amministrazione, che si va consapevolmente ampliando a favore del privato.

In tale decisione si afferma che pubblica amministrazione ha il dovere di osservare comportamenti regolati da correttezza e buona fede nei confronti del cittadino. Tale vincolo rappresenta un principio cardine nei confronti dei rapporti tra soggetti sancito dall'art. 1175 cc e trova un saldo appiglio costituzionale dei principi di solidarietà riconosciuto nell'articolo 2 della Costituzione.

L'orientamento, invece della responsabilità dell'Amministrazione per lesione del legittimo affidamento ha trovato conferma dalle Sez. unite della Suprema Corte<sup>341</sup>.

Per quanto riguarda il problema relativo al risarcimento del danno derivante dalle

---

<sup>340</sup> Deve segnalarsi una recente pronuncia del Consiglio di Stato Ud. Pl. Del 23 marzo 2011 n. 3 in *Giornale di dir. Amm.* 2011, vol.17 fasc.7,742 con nota di Averardi, *il Consiglio di Stato e la risarcibilità del danno biologico da ritardo*;

<sup>341</sup> Cass. civ. Sez. V, 10 dicembre 2002, n. 17576 in *Giur. It.* 2003, 11, Cassazione Sezioni Unite n.500 del 1999. Le Sezioni unite affrontano simultaneamente un profilo nodale per il risarcimento dei danni arrecati dall'amministrazione che eserciti illegittimamente il proprio potere: si tratta del risarcimento del danno arrecato al cittadino per effetto dell'annullamento di un provvedimento a lui favorevole dell'amministrazione. Questo tema, in effetti, era stato accennato in alcune precedenti pronunce, senza però particolari approfondimenti. Sempre poco tempo dopo la Cass., sez. un., 22 luglio 1999, n. 500/SU, *Foro it.*, 1999, I, 2487, che per la prima volta aveva ammesso il risarcimento dei danni per lesione di interessi legittimi, Cass. 4 novembre 2000, n. 14432, id., *Rep.* 2001, voce Responsabilità civile, n. 275, e *Giur. il.*, 2001, 833, aveva riconosciuto il diritto al risarcimento per il direttore generale di un'azienda sanitaria locale della Lombardia il cui provvedimento di nomina era stato annullato nel 1995 dal giudice amministrativo (la domanda risarcitoria era stata promossa prima dell'emanazione del d.leg. 31 marzo 1998 n. 80, e la relativa controversia era perciò devoluta al giudice amministrativo: cfr. Cass., Sez. Un., 3 ottobre n. 14217, *FOTO it.*, *Rep.* 2002, voce Sanità pubblica, n. 345; *Tar Lombardia*, 28 novembre 1998, n. 2690, id., *Rep.* 1999, voce cit., n. 414; *Cons. Stato*, sez. IV, ord. 29 aprile 1997, n. 801, id., *Rep.* 1997, voce cit., n. 333; in termini generali, sul riparto di giurisdizione per le nomine dirigenziali nel settore della sanità prima del d.leg. 80/98, cfr. Cass., sez. un., 21 marzo 1997, n. 2518. id. 1998, I, 2433, con nota di DALFINO). In tale occasione la Cassazione aveva qualificato la situazione soggettiva del dirigente come «interesse legittimo» (la sentenza di merito, invece, aveva ammesso il risarcimento invocando obblighi contrattuali ed aveva ammesso il risarcimento, richiamandosi appunto a Cass., sez. un., 22 luglio 1999, n. 500/SU).

Più di recente sempre la Corte di Cassazione con la sentenza del 29 gennaio 2010, n. 2122, id. *Rep.* 2010, voce Responsabilità civile, n. 436, in tema di danno cagionato dall'annullamento della nomina a primario ospedaliero, pur senza affrontare questioni di riparto, aveva riconosciuto nella posizione del medico illegittimamente nominato un interesse legittimo; la Cassazione aveva però escluso il diritto al risarcimento del danno, richiamandosi al canone secondo cui per tale diritto non sarebbe stata sufficiente l'illegittimità dell'atto amministrativo, ma sarebbe stato necessario anche che «l'attività illegittima della pubblica amministrazione abbia determinato la lesione al bene della vita al quale l'interesse legittimo, secondo il concreto atteggiarsi del suo contenuto, effettivamente si collega, e che risulta meritevole di protezione alla stregua dell'ordinamento» (la Cassazione richiamava espressamente su! punto *Cons. Stato*, ad. plen., 15 settembre 2005. n. 7, con nota di SIGISMONDI). La lesione del bene della vita era stata esclusa perché il ricorrente avrebbe l'atto valere un interesse «pretensivo» e perciò avrebbe dovuto dimostrare, attraverso un giudizio prognostico, la «spettanza» della sua nomina a primario; viceversa nel caso in esame, era pacifico che un altro candidato era stato illegittimamente pretermesso ed aveva titolo alla preferenza.

circolari interpretative è stato per lungo tempo oggetto di valutazione da parte della Giurisprudenza della Suprema Corte.

Come è stato ampiamente sottolineato in diverse occasioni i giudici di legittimità avevano infatti sottolineato la natura interna delle circolari interpretative emanate dal ministero delle finanze, escludendo che tali atti potessero produrre effetti giuridicamente rilevanti nei confronti dei soggetti estranei all'amministrazione finanziaria, e negando quindi che i contribuenti potessero fondare sulle circolari pretese situazioni soggettive o richieste di esenzioni od agevolazioni fiscali<sup>342</sup>.

Si deve rilevare che la giurisprudenza solo dal 2002 ha sottolineato l'esigenza di tutelare l'affidamento dei contribuenti nell'ambito delle circolari interpretative. La sentenza n. Cass Civ. sez. Trib. n.2133 del 14 febbraio 2002, in *Mass.*, 2002, 152, statuisce infatti che «le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, per cui, qualora il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'amministrazione in una circolare, successivamente modificata, è esclusa

---

<sup>342</sup> Si vedano ad esempio, fra le pronunce dell'ultimo ventennio, Cass., 25 marzo 1983, n. 2092, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1983, II, 1161 (ove — in riferimento alla circolare n. 3608 del 23 febbraio 1973, che dava disposizione agli uffici periferici di non utilizzare in sede di accertamento dei redditi mobiliari le risultanze dei registri IVA — si afferma che le circolari amministrative non spiegano alcuna efficacia esterna e non costituiscono «fonte di diritti a favore di terzi, né di obblighi a carico dell'amministrazione, specialmente in una materia, come quella tributaria, regolata esclusivamente dalla legge»); Id., 16 aprile 1986, n. 2715, in *Giur. Imposte*, 1986, 1085 (riguardante la circolare n. 25 del 21 agosto 1976, secondo la quale i criteri automatici di tassazione previsti dalla legge n. 823 del 1973 non si sarebbero potuti applicare alle domande di definizione relative a perdite fiscali, il cui esame fosse ancora in corso alla data di emanazione della circolare stessa: la Corte esclude l'idoneità dell'atto a creare «situazioni di diritto soggettivo nei confronti dei contribuenti le cui domande di condono fossero state già definite»); Id., 17 novembre 1995, n. 11931, in *Boll. Trib.*, 1997, 225 (che ha escluso il controllo di legittimità ex art. 111 Cost. sugli atti de quibus, perché «essi non sono manifestazione di attività normativa, bensì atti interni della pubblica amministrazione, destinati ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli uffici dipendenti, ma inidonei ad incidere sul rapporto tributario»); Id., 10 novembre 2000, n. 14619, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2001, II, 482.

In nessuno dei casi ora ricordati la Corte ha fatto cenno ai principi di correttezza dell'azione amministrativa e di tutela dell'affidamento del contribuente, richiamando invece altri, ben differenti principi: la fonte legale dell'obbligazione d'imposta, sottratta alla disponibilità delle parti; la conseguente assenza di poteri discrezionali degli uffici nella determinazione dell'an e del quantum del tributo; la rilevanza delle circolari sul piano della sola interpretazione delle norme, alla stessa stregua delle opinioni espresse dalla dottrina o dalla giurisprudenza.

In ciò, l'indirizzo della Corte è risultato conforme a quello della dottrina meno recente, orientata ad escludere l'efficacia vincolante delle circolari che prevedessero esenzioni od agevolazioni tributarie. Si vedano al riguardo Berliri, *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1952, 44; Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 33 (secondo il quale i tentativi di riconoscere effetti vincolanti alle circolari amministrative, seppur ispirati «al lodevole intento di imprimere il suggello della legalità a provvedimenti coi quali la stessa amministrazione ha ritenuto di dover mitigare il rigore della legge tributaria», avrebbero contrastato col principio di inderogabilità della legge stessa, finendo per attribuire all'amministrazione un potere normativo spettante in realtà al solo legislatore); Micheli, *Corso di diritto tributario*, 2ª ed., Torino, 1974, 58-59 (ove si legge che «il singolo non può pretendere che l'amministrazione si attenga alle proprie istruzioni impartite agli uffici, se esse sono contrarie alla legge», perché tali istruzioni «non fondano in ogni caso alcun diritto subiettivo a favore del contribuente»; questi, pertanto, «non può chiedere al giudice che gli venga riconosciuto un vantaggio (esenzione, ad esempio) che sia stato disconosciuto, nel caso concreto, dall'amministrazione, dopo che questa l'ha sanzionato con propria circolare»).



soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni, in base al principio di tutela dell'affidamento (come ora espressamente sancito dall'*art. 10, 2° comma, della legge n. 212 del 2000*)».

Com'è facile osservare, detta sentenza circoscrive però la tutela alla disapplicazione delle sanzioni, «come ora espressamente sancito dall'*art. 10, 2° comma, della legge n. 212 del 2000*»: e ciò, diversamente da quanto poi affermato dalla Corte nella pronuncia in oggetto, che indurrebbe a ritenere preclusa, anche dopo l'entrata in vigore dello Statuto ed il conseguente espresso riconoscimento normativo dei principi di correttezza, buona fede ed affidamento, la possibilità di estendere i confini della tutela del contribuente dal versante sanzionatorio a quello dell'imposizione.

Quest'ultimo aspetto costituisce in effetti il punto più controverso, sul quale non esiste concordia nemmeno in dottrina.

Gli Autori che si sono occupati dell'argomento hanno infatti prospettato opinioni molto diverse in merito al problema della legittimità dei provvedimenti d'imposizione fondati su *revirements* interpretativi che disattendano le soluzioni cui i contribuenti si siano in buona fede uniformati, e della conseguente esistenza di un potere d'impugnazione giurisdizionale di tali atti, il cui esercizio consenta alla parte di ottenere l'annullamento integrale della pretesa tributaria, non la sola disapplicazione delle sanzioni e degli interessi.

Alcuni ritengono che il contribuente debba poter confidare sull'attendibilità delle informazioni ricevute e sulla certezza del rapporto d'imposta, e considerano dunque illegittimi gli atti impositivi emessi in violazione del principio di buona fede oggettiva<sup>343</sup>.

---

<sup>343</sup> Sammartino, *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'amministrazione finanziaria*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, II, Padova, 1997, 1085; Fregni, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 231; De Mita, *La buona fede in diritto tributario (quando l'amministrazione cambia orientamento)*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, 4ª ed., Milano, 2000, 277; Marongiu, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rass. Trib.*, 2001, 1281, ad opinione del quale l'*art. 10 della legge n. 212 del 2000* rafforzerebbe la conclusione, «già assunta quando il principio generale di buona fede non era ancora normativizzato, per la quale il giudice deve

Altri affermano invece che «la tutela che l'ordinamento accorda non consiste, non può consistere nel principio della vincolatività *erga omnes* delle interpretazioni adottate dall'amministrazione fino alla data della loro formale abrogazione se favorevoli ai contribuenti, ma in strumenti diversi e di vario genere, che spaziano dal principio di risarcibilità dei danni provocati da fatto ingiusto alla invalidità o revocabilità degli atti posti in essere dal contribuente a causa dell'errore in cui l'ha indotto la pubblica amministrazione»<sup>344</sup>, con la conseguenza che la «eventuale aspettativa del contribuente non potrà assumere un rilievo giuridico tale da garantire una tutela piena, un diritto alla non debenza dell'imposta, alla non applicazione dei tributi»<sup>345</sup>.

Nella stessa prospettiva, si è più di recente concluso che «il principio di buona fede, lungi dal costituire un limite alla pretesa impositiva, impone al contribuente e all'amministrazione di comportarsi con correttezza nell'attuazione del rapporto tributario, che, in quanto manifestazione dell'interesse pubblico al prelievo, non ammette alcun atto in deroga alla legge»<sup>346</sup>.

A sostegno della prima tesi si richiamano, oltre ai principi costituzionali di solidarietà, capacità contributiva, imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione, diversi argomenti: la natura non paritaria del rapporto d'imposta, che rafforzerebbe l'esigenza di tutela dell'affidamento della parte più debole; la riconosciuta operatività in materia del principio civilistico di buona fede; la tendenza, in atto già da alcuni anni, al superamento, o comunque all'attenuazione, del dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Si afferma poi che — proprio in forza del principio di buona fede oggettiva — la tutela

---

pronunciare l'annullamento dell'atto impositivo ove accerti che la pretesa fiscale è di entità superiore rispetto a quella determinabile sulla base dell'interpretazione fornita nella circolare cui il contribuente si fosse adeguato»; Della Valle, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001, 153 e segg.; Colli Vignarelli, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I, 678 e segg.

<sup>344</sup> Falsitta, *Rilevanza delle circolari «interpretative» e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 1988, I, 13 e seg.

<sup>345</sup> Di Pietro, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da Amatucci, I, 2, Padova, 1994, 659.

<sup>346</sup> Logozzo, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, 246.

del contribuente dovrebbe essere garantita a prescindere dalla fondatezza dell'interpretazione fornita dal fisco, sicché «affidamenti ingenerati anche al di là o contro l'espressa disciplina legislativa o negoziale dovrebbero essere ugualmente tutelati», e l'Agenzia sarebbe tenuta «non solo a non richiedere le sanzioni, ma neanche il tributo, in virtù dell'errore a sé.

La possibilità di neutralizzare il carico del prelievo dopo il mutamento di indirizzo sfavorevole causato per fatto proprio, che le impedisce di opporre il vero stato di diritto al contribuente che abbia confidato nella rappresentazione ingannevole».

Da una diversa prospettiva, si sostiene altresì che, con l'emanazione della circolare, il fisco si vincolerebbe all'interpretazione fornita, ed il potere impositivo risulterebbe «circoscritto ai soli atti che non contrastino con l'interpretazione inequivocabile contenuta nella circolare»: il vincolo opererebbe sul piano procedimentale, senza incidere sul contenuto dell'obbligazione, e comporterebbe una «rinuncia generalizzata» al maggior prelievo, conseguente alla pubblicazione dell'atto e tale da investire tutti i rapporti i cui presupposti si siano realizzati prima del *revirement* interpretativo sfavorevole ai contribuenti.

In senso contrario alla tesi ora esposta possono però formularsi vari rilievi di ordine testuale e sistematico.

In primo luogo, l'art. 10, 2° comma, dello Statuto è chiaro nel circoscrivere l'efficacia esimente dell'affidamento alle sanzioni ed agli interessi moratori. Nessun cenno è fatto all'imposta, ed, anzi, proprio la sancita non doverosità degli interessi sembra confermare *a contrario* la debenza del tributo, che dei primi costituisce la fonte e la giustificazione: se il legislatore avesse inteso esentare la parte anche dal pagamento dell'imposta, non avrebbe evidentemente sentito alcun bisogno di introdurre la norma in oggetto .

In secondo luogo, il principio cui si richiama la dottrina sopra citata risulterebbe

difficilmente conciliabile con le norme del codice civile che, nelle situazioni di apparenza del diritto, prevedono la liberazione del debitore in presenza di presupposti molto diversi da quelli che ricorrono nel caso di specie.

Invero, l'*art. 1189 c.c.* libera il debitore che, in buona fede, abbia eseguito il pagamento al creditore apparente: la norma non esprime un particolare *favor* per il soggetto che abbia confidato nella situazione di apparenza, ma vale semplicemente ad assicurare un coerente assetto del rapporto obbligatorio. Il *solvens* non ha infatti la possibilità di chiedere la restituzione di quanto pagato; ma, ove ne sussistano i presupposti, la legge si preoccupa di impedire che il pagamento possa essere preteso una seconda volta: e ciò al fine di non pregiudicare oltre modo la parte che, in buona fede, abbia eseguito la prestazione cui era tenuta, pur senza soddisfare l'interesse del creditore.

Nel caso previsto dall'*art. 10, 2° comma*, dello Statuto, la situazione di affidamento determina, invece, il mancato pagamento dell'imposta, in linea con le indicazioni inizialmente fornite dalla finanza. Qui non v'è alcuna necessità di tutelare un soggetto che, confidando in uno stato di apparenza, abbia eseguito, seppur in modo inesatto, la propria prestazione; la prospettiva è anzi rovesciata, perché ammettere la liberazione del contribuente-debitore significherebbe creare un irrimediabile squilibrio sul piano del rapporto obbligatorio, e precludere alla finanza la possibilità di ottenere la prestazione dovuta. È chiaro infatti che, mentre nel caso dell'*art. 1189 c. c.* il (vero) creditore può pur sempre agire per la restituzione nei confronti dell'*accipiens*, all'ufficio finanziario non rimarrebbe nemmeno questa *chance*, non esistendo alcun creditore apparente al quale rivolgersi.

In conclusione, una corretta applicazione dei principi dettati in materia di apparenza dal codice civile consente di affermare che, nel caso previsto dall'*art. 10, 2° comma*, dello Statuto, la tutela dell'affidamento del contribuente non possa spingersi sino al punto di escludere l'esistenza dell'obbligazione d'imposta. Laddove ammessa, la liberazione del

debitore presuppone infatti il pagamento della somma dovuta: in difetto di pagamento, il debitore resta obbligato, anche in presenza di una situazione oggettiva di affidamento (rilevante invece agli effetti dell'esonero dalle sanzioni e dagli interessi di mora).

In terzo luogo, anche la tesi della «rinuncia generalizzata» al potere impositivo suscita perplessità laddove attribuisce alle circolari interpretative della finanza la struttura e l'efficacia tipiche delle dichiarazioni di rinuncia al diritto (o al potere giuridico).

La rinuncia è, infatti, ammessa in diritto pubblico solo se espressamente prevista dalla legge, perché l'ordinamento, quando attribuisce un potere o un diritto ad un organo pubblico, esige la realizzazione dell'interesse connesso a tale situazione. In materia tributaria, la legge consente all'amministrazione di disporre dell'obbligazione d'imposta o, se si preferisce, del potere di attuazione del tributo, nei soli limiti segnati dalle norme che regolano gli istituti dell'accertamento con adesione, della conciliazione giudiziale e dell'autotutela.

Al di fuori di queste ipotesi, non è ammesso che gli uffici finanziari rinuncino ad esercitare i propri poteri: non sembrano quindi nemmeno ammesse rinunce conseguenti all'emanazione di circolari interpretative volte a riconoscere esenzioni non spettanti od a sottrarre a tassazione presupposti imponibili.

Del resto, l'efficacia della circolare si coglie e si esaurisce sul piano dell'interpretazione delle norme, non su quello procedimentale. È vero che la rinuncia può conseguire anche a comportamenti che rivelino in modo univoco la volontà della parte di dismettere il proprio diritto: ma, nel caso delle circolari interpretative, nessuna volontà di rinuncia è desumibile dalla condotta dell'amministrazione. Con la circolare, l'Agenzia intende infatti chiarire la portata applicativa della norma e, se del caso, fornire istruzioni agli uffici ed ai contribuenti, non certo porre un vincolo all'esercizio dei poteri di accertamento riconosciuti dalla legge.

Ciò non toglie peraltro che, almeno in certe ipotesi, il *revirement* interpretativo degli

uffici finanziari possa determinare nei confronti del contribuente una responsabilità risarcitoria per danno aquiliano. Questo accade quando le erronee informazioni inizialmente fornite siano state rese in violazione delle regole di imparzialità e di correttezza alle quali l'azione amministrativa deve conformarsi, anche in forza dell'art. 10, 1° comma, dello Statuto, ed il danno consista in un pregiudizio patrimoniale diverso dal semplice pagamento dell'imposta dovuta.

Di regola, avviene che, per effetto del mutato indirizzo interpretativo degli uffici finanziari, il contribuente sia tenuto a pagare un'imposta il cui onere economico egli avrebbe dovuto sopportare già in precedenza, ove la norma avesse avuto sin dall'origine corretta interpretazione: e ciò non comporta di per sé alcun danno risarcibile, proprio perché, una volta riconosciuta la disapplicazione delle sanzioni e degli interessi ai sensi dell'art. 10, 2° comma, dello Statuto, il pagamento dell'imposta non può ritenersi «ingiusto» *ex art. 2043 c. c.*

Diverso è però il caso in cui, a seguito del *revirement* interpretativo, il contribuente debba sostenere oneri economici che la legge stessa pone a carico di altri soggetti, e che egli avrebbe senz'altro evitato, se non si fosse adeguato all'interpretazione originariamente fornita dalla finanza. Ciò avviene innanzitutto quando, uniformandosi a detta interpretazione, il contribuente non effettui ritenute o non eserciti rivalse previste dalla legge, perdendo poi la interpretativo. In tali situazioni, si può in effetti affermare che «il contribuente, per decorso del tempo o per il compimento di atti irreversibili, abbia assunto una determinazione ormai incompatibile con la successiva asserzione di imponibilità», e si può ravvisare un danno risarcibile, perché ingiusto e causalmente connesso alla condotta dell'amministrazione.

Lo stesso accade quando l'affidamento nella situazione apparente, originato dall'ufficio, comporti il pagamento di un'imposta maggiore di quella che si sarebbe altrimenti potuta

versare. È questo il caso affrontato dalla sentenza sopra riportata<sup>347</sup>, ove la parte aveva appunto osservato che, se l'ufficio non l'avesse (erroneamente) invitata a sanare la violazione contestata nel processo verbale, essa avrebbe in seguito potuto beneficiare del condono introdotto dalla *legge n. 413 del 1991*. In tali fattispecie, sorge peraltro il problema di dimostrare il nesso causale tra l'illecito ed il danno, perché spetta al contribuente la prova della propria volontà di fruire del successivo provvedimento di condono.

In conclusione, appare corretto individuare nelle ipotesi *de quibus* una «responsabilità dell'amministrazione nei confronti di un determinato contribuente, il quale, facendo affidamento su determinati atti o comportamenti, sia incorso in errore»; tale responsabilità non comporta però l'inapplicabilità dell'imposta dovuta per legge, bensì il diritto al risarcimento del danno in concreto subito.

#### **4.8 Irretroattività delle norme tributarie e principio dell'affidamento alcuni profili di comparazione**

Nel capitolo precedente sono stati esaminati alcuni effetti delle norme aventi efficacia retroattiva nel diritto inglese, ed il grosso limite che tali norme incontrano nella disciplina tributaria inglese.

Anche la Corte di Giustizia in più di un'occasione ha rilevato come l'applicazione di una norma retroattiva debba essere sempre particolarmente motivata, adeguata e ragionevole, configurando tali condizioni elementi necessari per il raggiungimento della certezza del diritto.

Già la giurisprudenza della Corte di Giustizia nel caso *Ilford*,<sup>348</sup> ha rilevato come la motivazione dell'applicazione retroattiva non solo costituisce la base di partenza per la

---

<sup>347</sup> Cass. Civ. Sez. Trib. n.2133 del 14 febbraio 2002, in *Mass.*, 2002, 152;

<sup>348</sup> *Ilford spa/Commissione* 1 febbraio 1984 causa n. 1/84, che ha dato luogo poi alla pronunzia delle cause *Doversinte SA/ e Iberlacta SA/ Administration principal de Aduanass de la Junquera* 1 aprile 1993 alla quale è stata riunita le cause 260 e 261/91;

valutazione del provvedimento amministrativo, ma che l'affidamento dei contribuenti dovesse essere debitamente protetto.

Stesso orientamento si è manifestato anche nel caso *Weingut*<sup>349</sup> ove la Corte considerò come l'applicazione del principio della retroattività debba costituire una eccezione e non la prassi alle situazioni di diritto che si manifestano.

Allo stesso modo Si deve rilevare come in realtà nel diritto inglese la tutela del principio dell'affidamento sia stata invocata spesso per circoscrivere la legittimità di disposizioni retroattive.

Infatti parte della dottrina inglese<sup>350</sup> ha chiarito che non ogni forma di retroattività si pone in contrasto con il principio dell'affidamento, in quanto questa tematica va affrontata tenendo in considerazione anche la reale aspettativa del contribuente .

Si deve segnalare la posizione della migliore dottrina dominante inglese<sup>351</sup> la quale sottolinea come *the apparente retroactivity can arise in relation to measures, whether individual or general, which change previous measures or representation with effect for events that have already occurred, but which have not yet been wholly concluded, or with effect for some transaction which is in the process of completion.*

Secondo questa dottrina, il contribuente che subisce gli effetti negativi di una legge retroattiva di fatto è titolare di una aspettativa qualificata, proprio perché vi è il cambiamento della prassi applicativa di una determinata imposta, tanto che va ad incidere proprio sulle sue posizioni soggettive del contribuente.

L'applicazione del principio della retroattività, quindi, deve bilanciare sempre la certezza del diritto, proteggendo determinate situazioni soggettive rispetto alla norma giuridica di riferimento.

Se questo è il pensiero della Corte di Giustizia, anche la giurisprudenza inglese si è

---

<sup>349</sup> Sentenza *Weingut Gustav Deckeler KG/ Hauptzollamt Landau* 25 gennaio 1979, causa 99/78;

<sup>350</sup> P. Popeler, *Legitimate expectation and the law maker in the case law of the European Court of Humans rights*, in *European Human rights in law review* 2006 p.11;

<sup>351</sup> P. Graig, *Administrative law* London 2003;



posta sui parametri simili.

Nel caso *Unilever*, la Corte nel determinare i parametri di riferimento per la determinazione della lesione del principio dell'affidamento del contribuente, considerò come sussistesse una effettiva lesione, tutte quelle volte che l'Amministrazione conferisse al contribuente un particolare trattamento fiscale, privo di effetto retroattivo, a meno che, ciò che fosse stato concesso, fosse stato conferito in eccesso, e l'Amministrazione fosse andata oltre la ragionevole aspettativa che il contribuente poteva pretendere dalla HMRC, in tali circostanze non poteva essere considerata lesione del principio dell'affidamento.

Inoltre, la Corte statui come fosse del tutto legittimo per l'Amministrazione finanziaria poter cambiare opinione su una determinata tassazione, ma questa non poteva avvenire ad effetto retroattivo, sancendo il concetto della tutela dell'affidamento come limite all'applicazione retroattiva della norma formale.

Non solo ma per evitare comportamenti *unfair* avrebbe dovuto concedere al contribuente un congruo periodo di tempo per conformarsi alla nuova applicazione normativa.

Se questi principi non fossero stati rispettati, allora vi sarebbe stata lesione dell'affidamento.

L'ordinamento italiano non sembra aver seguito il medesimo orientamento.

L'art. 11 delle preleggi del codice civile è l'unico principio in cui è enunciato che “ *la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo*”.

Questo principio secondo l'interpretazione resa dalla Consulta ha valore di principio generale *cui il legislatore deve in via preferenziale attenersi: ma la possibilità di adottare norme dotate di efficacia retroattiva non può essere esclusa, ove esse vengano a trovare un'adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano*

*in contrasto con altri principi o valori costituzionalmente protetti*"<sup>352</sup>.

L'interpretazione posta dalla Corte Costituzionale sottolinea come la retroattività deve avere carattere di eccezionalità, tanto da comportare per l'interprete della norma, la preferenziale qualificazione della stessa come non retroattiva.

Secondo la Consulta appare corretto affermare che la retroattività, non sia escludibile *a priori*, ma anzi deve trovare una corretta giustificazione nel perseguimento di altri valori del pari rilevanti.

Devono, infatti, sussistere motivazioni adeguate, dato il possibile, e spesso probabile, tradimento dell'affidamento del contribuente che può verificarsi a seguito di un cambiamento della disciplina fiscale relativamente ad alcuni atti con il conseguente venir meno della certezza del diritto.

Generalmente secondo i principi contenuti nell'ordinamento di *civil law*, le norme non dispongono che per l'avvenire. Nell'ordinamento italiano ci sono però casi in cui alle norme è attribuito carattere di retroattività, e ci sono situazioni in cui si chiarisce la valenza interpretativa della norma posteriormente, a volte anche travalicando i limiti imposti dalla Costituzione.

Nel diritto tributario italiano ciò accade di frequente soprattutto in merito a due tipi di norme: le leggi di interpretazione autentica, e le leggi innovative con efficacia retroattiva delle norme in virtù di una specifica regolazione dello stesso legislatore.

Mentre nel primo caso, la retroattività deriva dalla tipologia della norma stessa, invece, nel secondo caso, deve essere prevista dal legislatore.

Dal punto di vista del principio dell'affidamento, queste due specie di norme possono provocare differenti conseguenze nei confronti del contribuente.

Per quanto riguarda le leggi di interpretazione autentica,<sup>353</sup> queste assecondano i

---

<sup>352</sup> Sentenza della Corte Costituzionale n. 376 del 13 luglio 1995;

<sup>353</sup> Le leggi d'interpretazione autentica, emanate dal legislatore, al fine di chiarire il significato di altre disposizioni precedentemente da lui stesso emanate o di norme aventi efficacia pari o inferiore a quelle che egli ha o avrebbe

principi costituzionali e riducono una incertezza della norma, in quanto questa ha la specifica funzione di precisare il significato di una precedente disposizione legislativa, attribuendole il significato concepito originariamente dal legislatore. Quando questo intervento si pone l'obiettivo di ridurre l'effettiva incertezza interpretativa, questa realizza fisiologicamente i principi dell'ordinamento giuridico.

La legge innovativa retroattiva, al contrario, ha usualmente il mero obiettivo di aumentare il prelievo fiscale<sup>354</sup>.

L'obiettivo della prima tipologia di legge è particolarmente importante nell'attuale sistema tributario.

La Corte Costituzionale<sup>355</sup> “ha affermato ripetutamente che una legge tributaria retroattiva non comporta di per sé violazione del principio della capacità contributiva, occorrendo, invece, verificare, di volta in volta, se la legge stessa, nell'assumere a presupposto della prestazione un fatto o una situazione passata, abbia spezzato il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità stessa, violando così il precetto costituzionale sancito dall'art. 53 della Costituzione.

Anche la Suprema Corte di Cassazione ha ribadito come il ricorso a leggi di interpretazione autentica non possa essere utilizzato per nascondere norme dotate di

---

potuto emanare A. PIZZORUSSO, Commentario al codice civile. Art. 1-9. Fonti del diritto. Disposizioni preliminari, Zanichelli, 2011, pag. 255 e ss. In merito alla qualifica di tali leggi come di leggi interpretative, essa è stata messa in dubbio in quanto la nuova disposizione “non può non avere un qualche effetto innovativo, quanto meno quello di eliminare l'incertezza esistente tra più possibili significati della disposizione emanata per prima”. È proprio il suo dichiarato carattere interpretativo a fornire alla norma quel carattere naturalmente retroattivo che la distingue da una normale legge d'abrogazione. La dottrina maggioritaria qualifica, comunque, le leggi interpretative come retroattive “per loro stessa natura L. PALADIN, *Appunti sul principio di irretroattività delle leggi*, in *Foro amm.*, 1959. O “naturalmente retroattive, a differenza delle altre leggi che sono naturalmente irretroattive”, (art. 53, comma 1, della Costituzione: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese A. PUGIOTTO, *La legge interpretativa e i suoi giudici: strategie argomentative e rimedi giurisdizionali*, Milano, A. Giuffrè, 2003; È possibile, a questo punto, osservare che, se una differenza d'impostazione può essere riscontrata tra leggi retroattive e leggi d'interpretazione autentica – essendo le prime leggi che dispongono per il passato e le seconde leggi che, almeno in teoria, chiariscono ed esplicitano un significato che era già presente nella norma originaria – tale differenza non ha ripercussioni nel momento del sindacato di legittimità. La Corte costituzionale, come si vedrà, fa riferimento alle leggi d'interpretazione autentica come a vere e proprie norme retroattive, giudicando anch'esse, principalmente, sulla base del parametro del principio di ragionevolezza.

<sup>354</sup> Le ragioni di tale assunto sono determinate dalla motivazione resa dalla Corte di Cassazione, Sezioni Unite n. 25506/2006 della Corte di Cassazione, secondo la quale si potrebbe prospettare una possibile violazione dell'art. 111 della Costituzione, nel caso in cui l'emanazione di una norma retroattiva incida su un procedimento in corso, nel quale l'Amministrazione finanziaria sia parte in causa.

<sup>355</sup> Sent. Corte Costituzionale n.315 del 1994; conforme a sentenza Corte Costituzionale n.385 del 1994 principio questo anche recentemente affermato nella sentenze. nn.16 del 2002 e 291 del 2003; il testo delle sentenze è pubblicato sul sito della corte Costituzionale [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it)

efficacia retroattiva, in quanto, così facendo, la legge interpretativa tradirebbe la funzione che le è propria: quella di chiarire il senso di norme preesistenti, ovvero di imporre una delle possibili varianti di senso compatibili col tenore letterale. Ciò, sia al fine di eliminare eventuali incertezze interpretative, sia per rimediare ad interpretazioni giurisprudenziali divergenti con la linea di politica del diritto voluta dal legislatore.

Tale carattere interpretativo secondo la Corte Costituzionale “deve peraltro desumersi non già dalla qualificazione che tali leggi danno di se stesse, quanto invece dalla struttura della loro fattispecie normativa, in relazione, cioè, ad un rapporto fra norme – e non tra disposizioni - tale che il sopravvenire della norma interpretante non fa venir meno la norma interpretata, ma l’una e l’altra si saldano tra loro dando luogo ad un precetto normativo unitario”<sup>356</sup>.

Anzi, nella sentenza n. 525 del 2000<sup>357</sup> la Corte costituzionale ha aggiunto che le leggi d’interpretazione autentica che hanno lo scopo di precisare altre disposizioni normative, possono essere adottate non solo in caso di incertezza nell’applicazione del diritto o quando vi siano contrasti giurisprudenziali, ma anche quando la scelta imposta dalla legge rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, vincolando, in tal modo, il significato della norma stessa.

Come si vedrà, proprio questo è uno degli elementi di differenza rispetto all’impostazione della Corte europea.

Infatti, la Corte costituzionale ha affermato nella sentenza n. 311 del 1995 che “la riconosciuta natura effettivamente interpretativa di una legge non è sufficiente ad

---

<sup>356</sup> Sentenza della Corte Costituzione n.397 del 1994) in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it);

<sup>357</sup> Corte Cost., sent. n. 525 del 2000, considerato in diritto § 2. La questione riguardava la legittimità art. 21, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133 (Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale), nella parte in cui stabiliva l'interpretazione autentica dell'art. 38, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), in riferimento agli artt. 3, primo comma, e 24, secondo comma, della Costituzione. L'articolo stabiliva le modalità di notifica delle sentenze pronunciate dalle commissioni tributarie regionali e dalle commissioni tributarie di secondo grado delle Province autonome di Trento e di Bolzano, ai fini del decorso del termine di cui all'art. 325, secondo comma, del codice di procedura civile.

escludere che la stessa determini violazioni costituzionali<sup>358</sup>.

La Corte ha, infatti, indicato alcuni limiti che il legislatore deve rispettare nell'emanazione di questa tipologia di leggi e che attengono alla salvaguardia, oltre che di norme costituzionali, di fondamentali valori di civiltà giuridica, quali il rispetto del principio generale di ragionevolezza (e nel conseguente divieto di introdurre ingiustificate disparità di trattamento), del principio di tutela dell'affidamento, della coerenza e certezza dell'ordinamento giuridico e del rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario.

Orbene al fine di riconoscere o negare il carattere interpretativo o innovativo della disposizione è necessario valutare con giudizio *ex ante*, tenendo conto del contesto normativo di riferimento, se la disposizione interpretata poteva, secondo gli ordinari canoni ermeneutici, esprimere anche il dato normativo successivamente meglio esplicito dalla disposizione interpretativa.

Ai fini della valutazione di conformità alla Costituzione, i giudici di legittimità hanno tuttavia limitato la rilevanza pratica della distinzione tra norme interpretative e norme innovative con efficacia retroattiva<sup>359</sup>.

Infatti seguendo il pensiero della Corte Costituzionale, la circostanza del carattere solo apparentemente “interpretativo” ma in realtà sostanzialmente “innovativo” di una norma non indirizza univocamente lo scrutinio di costituzionalità: “quando il legislatore utilizza leggi che qualifica come interpretative per introdurre una normativa innovativa

---

<sup>358</sup> Corte Cost., sent. n. 311 del 1995, considerato il diritto § 3. La questione di legittimità costituzionale riguardava l'art. 12, comma 15, del decreto-legge 18 gennaio 1993, n. 8 (Disposizioni urgenti in materia di finanza derivata e di contabilità pubblica), convertito nella legge 19 marzo 1993, n. 68, nella parte in cui, nel prevedere che l'indennità integrativa speciale, nonché ogni altro emolumento accessorio quiescibile è incluso nei fondi di previdenza a capitalizzazione, stabiliva che non è dovuta la rivalutazione di cui all'art. 1 della legge n. 72 del 1951 con riferimento agli artt. 3, 24, 38, 53, 101, 102 e 104 della Costituzione, in quanto la norma impugnata, d'interpretazione autentica, modifica con effetto retroattivo, ed in senso peggiorativo per gli interessati, il disposto dell'art. 1 della legge n. 72 del 1951 incidendo sulla definizione delle controversie in corso mediante la sovrapposizione d'imperio di una interpretazione della norma opposta a quella risultante da un consolidato indirizzo giurisprudenziale; la norma si porrebbe così in contrasto con il principio della certezza dei rapporti giuridici e con quello secondo cui al potere giudiziario deve essere riconosciuta la facoltà di interpretare la legge.

<sup>359</sup> Per una completa disamina sulla equivalenza nei loro effetti vd sent. n.118 del 1957, n.36 del 1985 e n.123 del 1988.

a carattere retroattivo, la legittimità va valutata secondo i canoni consueti con riferimento sia alla nuova disciplina, sia, più limitatamente, al suo ambito di applicabilità in quanto esteso retroattivamente a fatti, condotte o rapporti pregressi.

Secondo la sentenza n.88 del 1995 della Corte Costituzionale<sup>360</sup> l'eventuale riscontro del carattere sostanziale della dichiarata funzione di interpretazione autentica non assolve di per sé la disposizione da ogni censura. Atteso che è pur sempre retroattivamente che la norma, dichiarata nella disposizione di interpretazione autentica, si salda alla norma enucleabile dalla disposizione censurata; e di tale operazione normativa la Corte, quando investita, può verificare la costituzionalità anche sotto il profilo della ragionevolezza".

In altre parole, "ai fini del controllo di legittimità costituzionale sotto il profilo della ragionevolezza, non assume valore decisivo verificare se una norma abbia efficacia retroattiva in quanto di natura realmente interpretativa, ovvero si connoti come innovativa con efficacia retroattiva"<sup>361</sup>.

Ma quali possono essere le forme di tutela che le norme costituzionali hanno in ambito tributario e soprattutto quali effetti possono avere in merito al principio dell'affidamento?

La problematica costituita dalle norme tributarie retroattive deriva dalla mancanza, nella Costituzione, di una disposizione che vieti espressamente questo tipo di norme.

L'unico divieto di retroattività riguarda le norme penali e lo stesso art. 25 della Costituzione si limita a questa indicazione con la conseguenza che non è di per sé illecito l'utilizzo di norme retroattive in altri ambiti.

La stessa Corte Costituzionale ha infatti ripetutamente precisato che il divieto di retroattività della legge - *pur costituendo fondamentale valore di civiltà giuridica e principio generale dell'ordinamento, cui il legislatore deve in linea di principio*

<sup>360</sup> Sentenza n.88 del 1995 disponibile in <http://www.giurcost.org/decisioni/1995/0088s-95.htm>

<sup>361</sup> Sentenza n.136 del 2001, nello stesso senso v. sentt. n.6 del 1994, nn.88 e 376 del 1995, n.229 del 1999.

*attenersi - non è stato tuttavia elevato a dignità costituzionale, se si eccettua la previsione dell'art. 25 della Costituzione, limitatamente alla legge penale ...*

Il legislatore ordinario nel rispetto del limite indicato dalla Corte Costituzionale, può emanare norme con efficacia retroattiva, interpretative o innovative che esse siano, a condizione però che la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si ponga in contrasto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti<sup>362</sup>.

Quindi si deve escludere un divieto assoluto che riguardi norme tributarie che regolino periodi temporali passati.

Tuttavia, secondo la Corte Costituzionale *l'irretroattività ha "valore di principio generale ... cui il legislatore deve in via preferenziale attenersi*, ma la possibilità di adottare norme dotate di efficacia retroattiva non può essere esclusa, ove esse vengano a trovare un'adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri principi o valori costituzionalmente protetti"<sup>363</sup>.

Orbene poste queste considerazioni è possibile determinare altre forme di tutela che il contribuente in forma integrativa potrebbe adottare?

Certamente, lo Statuto dei diritti del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212) ha in sé due principi che tutelano il contribuente all'insegna dell'affidamento e del divieto di retroattività.

Per quanto riguarda questo specifico rapporto, la tutela dell'affidamento, ex art. l'art. 10, comma 3, dello Statuto prevede che, in caso di violazione di una disposizione, "Le sanzioni non sono irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria ...".

Per quanto riguarda l'efficacia temporale delle norme tributarie, l'art 3 dello Statuto, sottolinea come qualora si dovessero applicare norme di interpretazione autentica,

---

<sup>362</sup> Sentenza della Corte Costituzionale n. 229 dell'11 giugno 1999 (in banca dati "fisconline").

<sup>363</sup> Sentenza della Corte Costituzionale n. 376 del 13 luglio 1995;  
Pag. 262 a 377

queste non solo devono essere applicate in casi eccezionali, ma è necessario che siano leggi ordinarie e che siano qualificate come leggi di interpretazione autentica.

Le conseguenze della mancanza di uno dei requisiti non sono esplicitamente previste. Per indagare sugli effetti di questa eventualità è indispensabile attribuire allo Statuto la sua reale valenza in relazione alle norme costituzionali ed alle altre norme di legge. La portata della difesa del contribuente costituita da questa legge non è mai stata chiaramente definita.

La retroattività è dunque generalmente ammessa. Le disposizioni con valenza nel passato devono però rispettare il requisito di ragionevolezza, la capacità contributiva, la certezza del diritto e l'affidamento del contribuente, la autonomia del potere giudiziario, e gli altri valori costituzionalmente tutelati.

Nei fatti, la Corte Costituzionale ha quasi sempre negato la loro violazione, apparendo alcune volte eccessivamente tollerante alle scelte del legislatore.

Infatti, le uniche sentenze di illegittimità costituzionale rilevanti in questo ambito hanno riguardato una retroattività di ben 10 anni concernente l'imposizione sulla cessione di aree<sup>364</sup> e un intervento in materia processuale palesemente volto a tutelare gli interessi dell'Amministrazione finanziaria a scapito di quelli del contribuente.

L'adozione di provvedimenti retroattivi deve essere eccezionale, questo in quanto la irretroattività è un "fondamentale valore di civiltà giuridica e principio generale dell'ordinamento"<sup>365</sup>.

Inoltre, anche i precetti costituzionali sopra menzionati sono esposti al rischio di subire lesioni da questa tipologia di interventi. Oltre a ciò, il legislatore ordinario ha previsto, con lo Statuto dei diritti del contribuente, la irretroattività in ambito tributario.

Questo come abbiamo visto, vale come criterio interpretativo: per questo, in caso di

---

<sup>364</sup> S. Giovagnoli- G. Rebecca, La sentenza n. 25506/2006 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione conferma la natura interpretativa della nuova definizione di area fabbricabile, in "il fisco" n. 2/2007, fascicolo n. 1, pag. 237.

<sup>365</sup> Sentenza della Corte Costituzionale n. 229/1999 in <http://www.giurcost.org/decisioni/1989/0229s-89.html>



incertezza, è corretto assegnare alle disposizioni valenza solo futura. Tuttavia, non mancano casi in cui anche la Corte di Cassazione, sembra, al contrario, accogliere nelle sue sentenze valutazioni spesso contrastanti. Ne è un recente esempio l'interpretazione fornita dalla giurisprudenza delle Commissioni tributarie<sup>366</sup> e di legittimità<sup>367</sup> della norma riguardante la determinazione del momento nel quale un'area è da considerare edificabile, contenuta nell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006.

La Corte di Cassazione ha dichiarato come la norma esaminata sia una disposizione di interpretazione autentica, come tale avente effetto *ex tunc*.

Al contrario, seguendo le argomentazioni addotte dal Giudice delle leggi e dalla Corte di Cassazione stessa in precedenti sentenze, si doveva invece pervenire ad una conclusione diversa, a favore di una valenza *ex nunc*.

In particolare, nel caso accennato è assente almeno uno dei requisiti richiesti dallo Statuto dei diritti del contribuente e dalle indicazioni rese dalla Sentenza della Corte Costituzionale n. 525/2000<sup>368</sup>.

Quindi, in virtù del carattere di residualità delle norme retroattive, derivante dall'essere la irretroattività un valore fondamentale dell'ordinamento giuridico<sup>369</sup> e dalle previsioni ex art. 11 delle preleggi e dello Statuto dei diritti del contribuente valenti come criteri interpretativi<sup>370</sup> sarebbe, forse stata più coerente, una interpretazione a favore dell'attribuzione di efficacia *ex nunc* alla disposizione in materia di aree edificabili<sup>371</sup>.

Queste conclusioni derivano dalle indicazioni fornite dalla Corte Costituzionale e dalla

---

366 Sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 238 del 3 ottobre 2006 (in banca dati "fisconline").

367 Sent. Cassazione n. 25506/2006.

368 Sentenza n. 525 della Corte Costituzionale n.525 del 2000 secondo la quale una norma qualificata di interpretazione autentica, non può contrastare con l'affidamento nella certezza giuridica. E' considerata contraria all'affidamento in materia processuale una legge di interpretazione autentica, con valenza retroattiva e assolutamente non prevedibile, riguardante un obbligo di notifica, e che determina la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di ricorrere contro pronunzie altrimenti coperte dal giudicato <http://www.giurcost.org/decisioni/2000/0525s-00.html>;

369 Sentenza della Corte Costituzionale n. 376/1995 in <http://www.giurcost.org/decisioni/1995/0376s-95.htm>;

370 Sentenza della Corte Costituzionale n. 111 del 22 aprile 1997 in <http://www.giurcost.org/decisioni/1997/0111s-97.html>;

371 Vd. anche P. Puri, La nuova nozione di terreno edificabile nella disciplina dei diversi tributi, in Fondazione Italiana per il Notariato, "Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili", Ed. "Il Sole-24 Ore", 2006.

Corte di Cassazione.

In particolare, quest'ultima ha indicato, nella sentenza n. 7080/2004, come il conflitto tra due possibili interpretazioni, una a favore della irretroattività, ed una al contrario per la valenza limitata al futuro, debba essere risolto a favore di questa ultima.

In conclusione, la irretroattività è ammessa, se rispetta i precetti costituzionali se è eccezionale, e, in caso di dubbio interpretativo, è corretto attribuire alle disposizioni una efficacia solamente *ex nunc*, in virtù dell'art. 11 delle preleggi e dello Statuto dei diritti del contribuente.

Tuttavia è bene ribadire come oltre che a tale parametro è necessario riferirsi al principio di ragionevolezza secondo quanto indicato dalla sentenza 525 del 2000 nella quale la Consulta ha affermato che *“il legislatore può porre norme che precisino il significato di altre norme non solo ove sussistano situazioni di incertezza nell'applicazione del diritto o siano insorti contrasti giurisprudenziali, ma anche in presenza di indirizzi omogenei, se la scelta imposta per vincolare il significato ascrivibile alla legge anteriore rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario: in tali casi, il problema da affrontare riguarda non la natura della legge, ma i limiti che incontra la sua portata retroattiva, alla luce del principio di ragionevolezza”*.

Nel valutare il rispetto di tale principio, uno dei parametri sovente utilizzati, per quanto interessa in questa sede, è proprio la valutazione e quindi la tutela dell'affidamento nella stabilità dell'ordinamento giuridico nutrito dai cittadini (ex art.3 Cost.).

Ebbene, secondo i principi affermati dalla Corte in tema di affidamento, in generale, l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica – essenziale elemento dello Stato di diritto – non può essere lesa da disposizioni retroattive, che trasmodino in un

regolamento irrazionale di situazioni sostanziali fondate su leggi anteriori<sup>372</sup>.

Da tale principio discende che *“solo in questi limiti – in presenza di una legge avente, in settori estranei alla previsione dell’art.25, comma 2, della Costituzione, portata ragionevolmente retroattiva - l’affidamento sulla stabilità della normativa previgente è coperto da garanzia costituzionale”*<sup>373</sup> In termini ancor più generali la Consulta ha ripetutamente avuto occasione di precisare questo principio, soprattutto con riferimento a norme c.d. interpretative.

È infatti insegnamento costante che *“nessun legittimo affidamento può sorgere sulla base di una interpretazione della norma tutt’altro che pacifica e consolidata ed anzi fortemente contrastata nella giurisprudenza di merito”*<sup>374</sup>

Né l’affidamento in una determinata interpretazione tra le plurime plausibili può ritenersi illegittimamente eluso da norme di natura sostanzialmente interpretativa<sup>375</sup>.

E neppure, a maggior ragione, può invocarsi la tutela di un’aspettativa fondata su una norma dichiarata costituzionalmente illegittima<sup>376</sup>.

L’affidamento del cittadino non è stato ritenuto costituzionalmente tutelabile neppure ai fini della spettanza di agevolazioni o contributi la cui attribuzione postulava valutazioni e scelte, ampiamente discrezionali, di politica legislativa<sup>377</sup>.

Ed ancora, tale affidamento, non impedisce al legislatore di emanare norme modificatrici della disciplina dei rapporti di durata in senso sfavorevole per i beneficiari, restando in ogni caso ferma l’ipotesi che tali disposizioni non trasmodino in un regolamento irragionevole di situazioni sostanziali fondate su leggi precedenti<sup>378</sup>.

Di tutt’altro avviso si sono invece rivelati i giudici della Consulta, con riferimento alle

---

<sup>372</sup> Sentenza n. 416 del 1999, ed in precedenza vd sentenze n.211 del 1997 e n.390 del 1995, recentemente, sent. n.525 del 2000 ed ordinanze nn.319 e 327 del 2001 in <http://www.giurcost.org/decisioni/1999/0416s-99.html>

<sup>373</sup> sent. n.446 del 2002 in <http://www.giurcost.org/decisioni/2002/0446s-02.html>;

<sup>374</sup> Sent. n.229 del 1999 in <http://www.giurcost.org/decisioni/1999/0229s-99.html>;

<sup>375</sup> Sent. n.88 del 1995 in <http://www.giurcost.org/decisioni/1995/0088s-95.html>;

<sup>376</sup> Sent. n.178 del 2000 in <http://www.giurcost.org/decisioni/2000/0178s-00.html>;

<sup>377</sup> Sent. n.374 del 2002 in <http://www.giurcost.org/decisioni/2002/0374s-02.html>;

<sup>378</sup> Sent. n.393 del 2000 in <http://www.giurcost.org/decisioni/2000/0393s-00.html>;

ipotesi di erogazione di prestazioni previdenziali<sup>379</sup>.

Nella prima delle fattispecie sottoposte alla valutazione della Corte *“la legittima ponderazione fra le ragioni dell'equilibrio di bilancio e quelle dei destinatari delle prestazioni previdenziali ha esorbitato dai limiti della discrezionalità legislativa nell'imporre i nuovi requisiti, in via retroattiva, anche a coloro che, essendo in possesso di quelli statuiti anteriormente alla modifica legislativa, avevano già iniziato a fruire del trattamento di quiescenza. E se resta fermo che - anche quando sia iniziata l'erogazione previdenziale - il legislatore, nell'esercizio del suo potere discrezionale, può, a salvaguardia dell'equilibrio di bilancio, modificare la disciplina pensionistica fino al punto di ridurre il quantum del trattamento previsto (sentenza n. 417 del 1996), deve invece escludersi, com'è avvenuto nel caso di specie, che possa addirittura eliminare retroattivamente una prestazione già conseguita”*.

In tal modo la legge sottoposta al vaglio di costituzionalità aveva frustrato, con lesione degli artt. 3 e 38 della Costituzione, il legittimo affidamento di coloro che, in ragione del quadro normativo esistente, avevano optato per il pensionamento.

Nella seconda delle fattispecie considerate invece *“non può non reputarsi affetta da irragionevolezza una disciplina, quale quella della censurata disposizione, la quale è venuta a determinare, in modo retroattivo, l'elisione dei ratei di pensione già maturati”*.

Da tutto quanto sopra esposto, può quindi desumersi che la retroattività di una norma giuridica, ancorché incida su diritti di natura economica, oltre che su situazioni sostanziali già cristallizzate nel tempo, non si espone automaticamente alla censura di costituzionalità, occorrendo a tal fine che siano violati precetti costituzionali e/o principi connaturati allo Stato di diritto.

---

<sup>379</sup> Sentt. n.211 del 1997 in <http://www.giurcost.org/decisioni/1997/0211s-97.html> e sentenza n.416 del 1999 in <http://www.giurcost.org/decisioni/1999/0416s-99.html>.

Criterio guida nella valutazione è il rispetto del principio di ragionevolezza, il quale a sua volta si sostanzia nel bilanciamento delle opposte esigenze che di volta in volta vengono in rilievo.

Esigenze tra le quali può assumere rilevanza anche il rispetto dell'affidamento dei cittadini nella stabilità e certezza dell'ordinamento giuridico, quando legittimamente riposto.

#### **4.9 Le attuali violazioni del principio dell'irretroattività e lesione del principio dell'affidamento**

Dall'entrata in vigore dello Statuto dei contribuenti si contano ben 55 deroghe esplicite al principio della retroattività.

Se poi si osservano nello specifico i 21 articoli dello Statuto si scopre che parte di essi non solo non sono mai stati particolarmente osservati, ma neanche applicati.

Del principio dell'affidamento e della buona fede tra contribuente ed Amministrazione, credo sia stato detto tutto, tanto che molti ritengono come tali principi siano poco interessanti e che non meritino neanche un particolare approfondimento scientifico.

In realtà a 12 anni dall'emanazione dello Statuto, chi scrive ritiene che molti dei principi ivi indicati non abbiano trovato adeguata applicazione all'interno dell'ordinamento italiano e non sempre il legislatore si è preoccupato di rispettare la norma già emanata o le regole di condotta e di comportamento nei confronti dei contribuenti.

Basti pensare che l'attuale disegno di legge di stabilità per il 2013 contiene uno degli esempi più eclatanti della violazione del principio dell'affidamento e del principio della retroattività manifestatosi attraverso la cd stretta retroattiva sui bonus fiscali previsto dal disegno di legge di stabilità.

Secondo quanto previsto dal decreto salva Italia sono salite a circa 5.5. miliardi di euro

le imposte che sono state riscosse in violazione del principio di irretroattività<sup>380</sup> e dell'affidamento del contribuente.

E' bene precisare che le imposte retroattive non sono un'invenzione del governo Monti, ma costituiscono un sistema di cassa oramai necessario per ripianare i conti dell'erario.

Ne è un chiaro esempio quanto accaduto in merito alla Robin Hood Tax del 2008 che fu emanata per colpire gli extraprofiti delle imprese energetiche tradizionali ed estesa poi anche alle imprese energetiche tradizionali e nel 2011 anche alle fonti energetiche rinnovabili sempre con decorrenza dall'inizio dell'anno di imposta.

Ma quali sono le ragioni di una simile strategia? Certamente la mancata previsione di spesa in qualche caso costituisce il *leitmotiv* che determina il prelievo fiscale ad effetto retroattivo. Nello specifico proprio a causa della mancata prevedibilità della spesa pubblica, l'introduzione di un rincaro tributario ex ante comporta un doppio vantaggio: da un lato si incassa con un anno di anticipo<sup>381</sup>, dall'altro si raddoppiano i benefici finanziari per il primo anno di applicazione.

Tenendo ad esempio i bonus fiscali, nell'attuale legge di stabilità, l'effetto annuo per competenza, seguendo l'introduzione retroattiva è di 1.1 miliardi di euro, ma sui conti pubblici di previsione per la fine del 2013 l'effetto finanziario stimato dalla relazione tecnica sarà di 2 miliardi di euro.

Se questo può essere considerato un "*escamotage*" per permettere di allineare il bilancio pubblico su dati positivi, certamente le ragioni dei contribuenti ed il principio dell'affidamento dei medesimi passa in secondo piano.

Ma questo non è il solo esempio di violazione del principio dell'affidamento, infatti non sempre i rincari d'imposta sono legati ad un nuovo tributo o ad una maggiorazione d'imposta. Tra le violazioni più manifeste vi sono proprio quelle che cambiano la

---

<sup>380</sup> Il decreto n. 23/ 2012 ha introdotto infatti con effetto retroattivo l'aumento dello 0,9% al 1,23% dell'addizionale regionale Irpef, oltre al prelievo sui capitali scudati ed altre imposte Ivie, Ivafe, franchigia di 250 euro e tetto di 3mila euro per deduzioni e detrazioni.

<sup>381</sup> Come nel caso dei bonus, con Unico 2013, anziché 2014;

determinazione del reddito d'impresa a esercizio in corso come accaduto negli ultimi anni con l'ammortamento dei canoni sui leasing, o con la tassazione degli utili delle cooperative non distribuiti ai soci.

La violazione del principio dell'affidamento è insito in quel necessario *fair play costituzionale* che dovrebbe esistere tra contribuente e fisco, ed è un'occasione per ribadire che i decreti attuativi dovranno essere adottati nel rispetto dello Statuto dei diritti del contribuente, all'insegna del principio dell'affidamento, limitando lì dove possibile la retroattività tributaria della norma.

#### **4.10 Conclusioni**

Una delle maggiori differenze dell'ordinamento italiano rispetto al quello inglese è che nell'ambito della protezione del contribuente certamente il principio dell'affidamento assume notevole rilevanza, in quanto nel sistema anglosassone questo principio costituisce un elemento cardine della tutela del contribuente e offre il pregio di tutelare il contribuente inglese attraverso *l'estoppel ed il judicial review* sussistenza una vera e propria pariteticità tra il contribuente e lo Stato nella persona del suo funzionario.

Ciò comporta degli effetti davvero diversi, in quanto la responsabilità personale dei funzionari pubblici e la circostanza che un giudice o una giuria che deve giudicarli può limitare l'applicazione di una legge che conferisca all'amministrazione ed ai suoi funzionari poteri di intervento rispetto ai contribuenti.

Allo stesso tempo, vi è da effettuare anche una considerazione di massima sul concetto di annullamento dell'atto che avviene con l'impugnativa dell'atto "ultra vires" il quale concluderà se del caso, con l'annullamento dell'atto e che dal punto di vista procedurale l'utilizzo *l'estoppel* inciderà sulla valutazione della condotta del funzionario e sull'eventuale esame dell'eccesso di potere utilizzato nell'emissione dell'atto amministrativo.

Nel diritto amministrativo italiano invece il legittimo affidamento rappresenta l'interesse alla tutela di una certa situazione giuridica generata da un precedente comportamento della P.A. tale da indurre il contribuente a confidare nel conseguimento di un determinato risultato.

Tale principio ha rilievo in tutti i rapporti intercorrenti tra la P.A. ed il contribuente, siano essi di diritto pubblico che di diritto privato, consistente nel rispetto delle regole di buona fede che l'Amministrazione è tenuta ad osservare nei confronti del contribuente stesso.

Nel diritto inglese pur non sussistendo un corrispondente art.10 dello Statuto del Contribuente, si deve considerare che il concetto di buona fede non trova una precisa corrispondenza con il nostro ordinamento che solitamente suole distinguere in buona fede soggettiva ed oggettiva, ma rimane confinato semplicemente nella *fairness* ossia al giusto comportamento che uffici finanziari devono osservare nell'assoluta imparzialità in un determinato provvedimento tributario.

Nel diritto tributario italiano, invece, l'art. 10 dello Statuto del Contribuente ha consacrato il rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria *al principio della collaborazione e della buona fede*<sup>382</sup> .....

---

<sup>382</sup> Al riguardo, va ricordato quanto precisato dalla suprema Corte di cassazione nella sentenza n. 17576 del 10 dicembre 2002 in cui i giudici di legittimità, sono stati chiamati a pronunciarsi relativamente alla portata applicativa del principio di "*tutela dell'affidamento e della buona fede*", pur omettendo ogni considerazione circa l'efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente sotto il profilo costituzionale delle fonti del diritto, ne hanno affermato, sostanzialmente, una "*valenza superiore*" nella legislazione tributaria, riconoscendo ai principi da esse recati una "*funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto*". La suprema Corte precisa, altresì, il significato da attribuire a termini quali "*collaborazione*" e "*buona fede*"; in particolare, viene affermato che con il termine "*collaborazione*" si intende alludere, da un lato, ai principi di "*buon andamento*", "*efficienza*" e "*imparzialità*" dell'azione amministrativa tributaria di cui all'articolo 97, comma 1, della Costituzione, e, dall'altro, a comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall'articolo 53, comma 1, della Costituzione e imposto a tutti i contribuenti, di "concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".

Il termine "*buona fede*", invece, se riferito all'amministrazione finanziaria, coincide con i significati attribuibili al termine "*collaborazione*", posto che entrambi mirano ad assicurare comportamenti dell'amministrazione stessa "*coerenti*", vale a dire "*non contraddittori*" o "*discontinui*"; il medesimo termine, se riferito al contribuente, allude a un generale "*dovere di correttezza*", volto ad evitare comportamenti capziosi, dilatatori, sostanzialmente connotati da "*abuso*" di diritti e tesi a eludere una giusta pretesa tributaria. Ai fini della tutela dell'affidamento, l'articolo 10 dello Statuto sancisce che non sono applicabili sanzioni al contribuente che si sia attenuto a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria o a seguito di ritardi, omissioni o errori della stessa. Non vengono applicate sanzioni, inoltre, quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sull'applicazione della norma tributaria. Alla luce delle considerazioni svolte per delineare i contenuti dei principi di collaborazione e di buona fede, il principio della tutela dell'affidamento del contribuente costituisce un mero svolgimento dei due principi



La dottrina italiana nel passato è stata ancorata ad una concezione autoritaria del diritto pubblico tanto che per lungo tempo, ha escluso che il principio di buona fede potesse trovare applicazione<sup>383</sup> nei rapporti tra cittadino ed amministrazione.

La ragione di tale assunto trova la sua giustificazione, in quanto l'applicazione di tale principio poteva prestarsi a degli abusi interpretativi di tali strumenti soprattutto negli anni trenta quando si fece strada un'idea di legalità squisitamente formalistica.

La dottrina in quegli anni ha sempre negato che il cittadino di fronte alla funzione primaria dello Stato, e alla necessità di ripristinare la legalità violata, potesse invocare la lesione di regole della buona fede al fine di ottenere la permanenza di un atto legittimo, in quanto la buona fede rappresenterebbe un inutile duplicato dell'interesse pubblico, poiché l'agire secondo i dettami della correttezza sarebbe insito nell'obbligo di perseguire l'interesse prefigurato dall'ordinamento.

In tale contesto, la giurisprudenza per lungo tempo non ha assunto un'espressa posizione sulla questione, anche se il Consiglio di Stato<sup>384</sup> in talune circostanze ha dato risalto alla buona fede del cittadino di fronte all'attività dell'Amministrazione, ma certamente si è trattato peraltro di pronunce la cui portata pratica, ed è stata priva di riferimenti sistematici ed è stata circoscritta a specifici casi.

Nel diritto pubblico italiano l'emersione della buona fede e del legittimo affidamento è avvenuta negli anni '50 che pur derivando dal diritto pubblico tedesco, si è accostata

---

Si può ritenere che la presenza nell'ordinamento tributario dei principi della collaborazione, della buona fede e dell'affidamento affermati nell'articolo 10, commi 1 e 2, della legge n. 212 del 2000 sono attuativi delle norme costituzionali richiamate dall'articolo 1 del medesimo Statuto, compreso l'articolo 97 della Costituzione.

<sup>383</sup> Sulla questione poi è stato seguito il pensiero di E. GUICCIARDI, *Recensione a K. H. Schmitt, Treu und Glauben im Verwaltungsrecht. Zugleich ein Beitrag zur juristischen Methodenlehre*, in *Arch. giur. dir. Pub.*, 1936, 556 ss. che escluse il rilievo della clausola di buona fede in seno al diritto amministrativo. L'avversità al principio di buona fede, manifestato negli anni prima della seconda guerra mondiale, si accompagnava alla diffidenza che in genere riguardava le clausole generali per i possibili abusi interpretativi che sarebbero potuti derivare da un uso disinvolto di tali strumenti. Ciò anche in ragione dell'ascesa del nazionalsocialismo in Germania e dell'uso delle clausole generali che si faceva in quell'ordinamento. Sostanzialmente contrario al rilievo della buona fede nel diritto amministrativo si mostra anche M. S. GIANNINI, *L'interpretazione dell'atto amministrativo e la teoria generale dell'interpretazione*, Milano 1939, 142 ss. Che riconosce peraltro al principio solo una limitata e circoscritta operatività. Per un'articolata analisi della dottrina amministrativa sul tema della buona fede e dell'affidamento cfr. F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'"alternanza"*, cit., 115 ss.; F. MANGANARO, *Il principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche*, cit., 39 ss.;

<sup>384</sup> F. MERUSI, *Buona fede e diritto pubblico*, in *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'"alternanza"*, cit., 272.

all'argomento partendo dalla condotta dell'Amministrazione e della posizione del cittadino<sup>385</sup>.

Tali approfondimenti si collocano nel filone degli studi diretti alla ridefinizione del ruolo della Pubblica Amministrazione all'interno della Carta Costituzionale del 1948, ove si comincia ad intravedere l'idea dell'Autorità pubblica, come di un soggetto che individua l'interesse da garantire all'interno della funzione amministrativa, che fa uso di strumenti consensuali accanto a quelli unilaterali ed autoritativi, che favorisce la partecipazione del privato alla funzione pubblica.

Il pieno compimento di tali principi si è manifestato con Legge n. 241/1990 e ss. sul procedimento amministrativo, e le successive riforme che hanno investito la struttura amministrativa, che a partire dagli anni ottanta trovano una loro giustificazione causale proprio nella funzione che il legittimo affidamento ha all'interno del sistema del diritto pubblico<sup>386</sup>. In tale contesto, appare chiaro che l'Amministrazione Finanziaria non

---

<sup>385</sup>Parte della dottrina ha cercato di condurre la buona fede nell'ambito del principio dell'imparzialità, costituzionalmente garantito, U. ALLEGRETTI, *L'imparzialità amministrativa*, Padova 1965, 274 ss. S. ROMANO, *Buona fede (Diritto privato)*, voce dell'*Enc. dir.*, III, Milano 1959, 679 ha invece inteso identificare il principio di buona fede nell'ambito del diritto pubblico come osservanza di regole non giuridiche che condizionerebbero la validità degli obblighi contrattuali. A. MANTERO, *Le situazioni favorevoli del privato nel rapporto amministrativo*, Padova 1979, 118 ss. ha fatto riferimento alla buona fede come tutela delle situazioni favorevoli del privato. Queste rappresenterebbero un limite sostanziale alle scelte dell'Amministrazione.

<sup>386</sup>Si devono segnalare alcune recenti leggi che hanno disciplinato importanti aspetti generali dei principi in esame ed hanno inciso sulla loro tutela, e devono essere qui almeno accennate. In primo luogo, la legge n. 15 del 2005 ha integrato l'articolo 1 della legge generale sul procedimento amministrativo n. 241/1990, prevedendo che l'attività amministrativa debba osservare anche "i principi dell'ordinamento comunitario": tra tali principi, secondo la citata giurisprudenza della Corte di giustizia, è compreso anche il principio del legittimo affidamento, che così viene pur indirettamente riconosciuto da una norma positiva;

In secondo luogo, la medesima legge n. 15 del 2005, inserendo gli articoli da 21 bis a 21 nonies nella legge n. 241/1990, ha espressamente disciplinato l'esercizio del potere di autotutela dell'amministrazione per il ritiro dei propri atti, che costituisce una delle principali occasioni di violazione del legittimo affidamento, in particolare: - secondo il nuovo art. 21 bis della legge n. 241/1990, il provvedimento acquista di regola efficacia solo al momento della sua comunicazione al destinatario;

- secondo il nuovo art. 21 nonies, il provvedimento illegittimo può essere annullato d'ufficio solo entro un termine ragionevole e se vi sono ragioni di interesse pubblico, tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati;

- secondo il nuovo art. 21 octies, le illegittimità procedurali e formali non possono comunque causare l'annullamento se il contenuto dell'atto non poteva essere diverso; - secondo il nuovo art. 21 quinquies, il provvedimento che diviene o si rivela contrastante con

l'interesse pubblico può invece essere revocato, con efficacia ex tunc, ma occorre indennizzare i soggetti danneggiati; - secondo il nuovo comma 1 bis del medesimo articolo, introdotto dal decreto legge n. 7/2007, l'indennizzo riferito ai rapporti di diritto privati sorti nel frattempo è peraltro limitato al solo danno emergente (escludendo quindi le mancate aspettative di guadagno) ed è ulteriormente ridotto in caso di concorso del danneggiato all'erronea valutazione dell'amministrazione o se la contrarietà all'interesse pubblico era comunque conosciuta o conoscibile. In terzo luogo, il nuovo codice del processo amministrativo (approvato dal decreto legislativo n. 104 del 2010 e modificato dal decreto legislativo n. 195 del 2011), ha recepito le 9 innovazioni della giurisprudenza amministrativa ed ha quindi

persegue più soltanto un interesse pubblico cristallizzato nella norma di legge e che si identifica con l'interesse soggettivo dell'ente pubblico, ma in tutti quegli interessi che sono parte dell'azione amministrativa, in cui non vi è più un solo interesse pubblico predefinito, ma un rapporto tra PA e contribuente ispirato al dovere di collaborazione e di buona fede.

La giurisprudenza unitamente alla dottrina ha tradotto in numerose regole operative<sup>387</sup> le modalità di attuazione di tali principi.

Tra di esse particolare rilievo viene riconosciuto alla tutela del legittimo affidamento. Tale dato si registra non solo nell'ambito della giurisprudenza della Corte di Cassazione ma anche del Consiglio di Stato e della Corte Costituzionale e quest'ultima ha ribadito in numerose sentenze la centralità del principio anche se con specifico riguardo all'operato del legislatore e con particolare riferimento al tema di irretroattività della legge<sup>388</sup>.

Il legislatore italiano ha consacrato il principio del legittimo affidamento all'interno dell'ordinamento con la legge 212/2000 attraverso lo Statuto del contribuente nel quale

---

introdotto nuovi strumenti istruttori e nuove azioni, pur senza inserire un'espressa azione di adempimento, che comunque superano la tradizionale ottica annullatoria dell'atto illegittimo, e consentono quindi una più efficace tutela, anche risarcitoria, del legittimo affidamento violato da atti o da comportamenti dell'amministrazione.

<sup>387</sup> Cons. St., sez. VI, 24 settembre 1996, n. 1255 *Studium iuris*, 1997, 197; in *Foro amm.*, 1997, 1065 (s.m.); in *Foro amm.*, 1997, 1434; Cons. St., sez. IV, 15 giugno 1994, n. 501, in *Foro amm.*, 1994, 1398 (s.m.); *Cons. Stato*, 1994, I, 735 (s.m.); Cons. St. a. plen., 30 settembre 1993, n. 11, in *Riv. Corte conti*, 1993, 205. La casistica offre un ampio spettro di ipotesi in cui la tutela della buona fede e del legittimo affidamento è stata affermata dai giudici amministrativi. Si va dalla ripetizione delle somme non dovute percepite in buona fede, all'esercizio del potere di autotutela, all'interpretazione dei bandi di concorso; disposizioni che hanno poi ispirato il legislatore nell'emanazione della legge n.212 del 27 luglio 2000, in cui appare in maniera pregnante la volontà dell'amministrazione ad un ruolo attuativo della carta Costituzionale degli artt. 3, 23,53,97,387.

<sup>388</sup> Nell'individuare i limiti alla efficacia retroattiva delle leggi, la Corte Costituzionale (Corte Cost., 17 dicembre 1985, n. 349, in *Giur. it.*, 1986, I, 1, 1585; Corte Cost., 14 luglio 1988, n. 822, in *Cons. Stato*, 1988, II, 1378; Corte Cost., 26 luglio 1995, n. 390, in *Giust. civ.*, 1995, I, 326; Corte Cost., 4 novembre 1999, n. 416, in *Giust. civ.*, 2000, I, 973; in *Giur. it.*, 2000, 678; Corte Cost., 22 novembre 2000, n. 525, in *Rass. Trib.*, 2000; Corte Cost., 12 novembre 2002, n. 446, in *Giur. it.*, 2003, 841) ha precisato che nel vigente sistema costituzionale non è interdetto al legislatore di emanare disposizioni le quali modifichino sfavorevolmente la disciplina dei rapporti di durata, anche se il loro oggetto sia costituito da diritti soggettivi perfetti, salvo, qualora si tratti di disposizioni retroattive, il limite costituzionale della materia penale (l'art. 25 comma secondo, Cost.). Dette disposizioni però, al pari di qualsiasi precetto legislativo, non possono trasmodare in un regolamento irrazionale al pari di qualsiasi precetto legislativo, e arbitrariamente incidere sulle situazioni sostanziali poste in essere da leggi precedenti, frustrando così anche l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, che costituisce elemento fondamentale e indispensabile dello stato di diritto. Sulla progressiva emersione del principio: P. CARNEVALE, « ... *Al fuggir di giovinezza ... nel doman s'ha più certezza*» (*Brevi riflessioni sul processo di valorizzazione del principio di affidamento nella giurisprudenza costituzionale*), cit., 3643 ss. in Corte Cost., 11 giugno 1999, n. 229, in *Giust. civ.*, 1999, I, 2919; in *Cons. Stato*, 1999, II, 823; Corte Cost., 4 novembre 1999, n. 416, in *Giust. civ.*, 2000, I, 973; in *Giur. it.*, 2000, 678; Corte Cost., 22 novembre 2000, n. 525, in *Rass. trib.*, 2000, 1889; in *Foro it.*, 2000, I, 3397

sono stati codificati i principi fondamentali dell'attività amministrativa in ambito tributario.

Su tale evoluzione hanno senz'altro inciso sia l'elaborazione del principio offerto dalla giurisprudenza tedesca che le posizioni della Corte di Giustizia delle Comunità Europee. Le costruzioni enucleate per dare fondamento al legittimo affidamento generato dall'Autorità pubblica e dall'Amministrazione, in particolare, sono essenzialmente due<sup>389</sup>:

la prima poggia sulla nozione ampia e generale della buona fede, la seconda richiama il principio della certezza del diritto, proprio della concezione moderna dello Stato di diritto.

Come è emerso in questo capitolo, il principio dell'affidamento e della buona fede nell'ambito del diritto tributario italiano, hanno subito anche ad opera della Corte Costituzionale un vero ed effettivo riconoscimento, partendo dal principio della certezza dei rapporti giuridici, sino ad affermare, come tali principi siano immanenti nel diritto tributario anche lì dove le parti private e quelle pubbliche non trovano una specifica pariteticità.

Il legittimo affidamento includerebbe anche quello della buona fede, principio questo diffuso in ogni branca degli ordinamenti continentali e sostenuta dalla dottrina italiana<sup>390</sup> e spagnola<sup>391</sup>.

Secondo questa dottrina il principio di buona fede soggettiva ed oggettiva si permea in ogni ambito dell'ordinamento giuridico, esso è parte dei principi fondamentali del diritto che svolgono una funzione integrativa delle norme positive, le quali non possono disciplinare ogni possibile evenienza, ma che impongono ad ogni soggetto pubblico

---

<sup>389</sup>Il tema è diffusamente trattato in: F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'"alternanza"*, cit., 9 ss. Cfr. altresì F. MANGANARO, *Il principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche*, cit., 113 ss.

<sup>390</sup>F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'"alternanza"*, cit., 9 ss.

<sup>391</sup>J. GONZALES PEREZ, *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*, Madrid 1983, cfr.

privato di comportarsi lealmente, secondo buona fede.

In tale contesto, la necessità di tutelare il legittimo affidamento del contribuente quale soggetto debole derivante dalla condotta della P.A., costituisce una delle possibili applicazioni del dovere di buona fede.

Altra opinione<sup>392</sup> fa derivare il legittimo affidamento nei riguardi del soggetto pubblico dal principio di certezza del diritto (*Rechtssicherheit*), principio proprio dello Stato moderno.

Con questa espressione si identificano la sicurezza di situazioni giuridiche soggettive connesse all'esigenza di tutelare la sicurezza giuridica in quella tutela dell'affidamento nei confronti del cittadino. Tale tutela, pertanto, non costituisce un principio diffuso e trasversale dell'ordinamento giuridico, ma un valore interno allo Stato che dovrà essere accertato dal giudice. Tale costruzione è stata elaborata dalla giurisprudenza tedesca e poi in seguito recepita dagli orientamenti della Corte di Giustizia e dalla giurisprudenza francese (*principe de confiance légitime*)<sup>393</sup> e dall'ordinamento italiano.

La strada seguita invece dall'ordinamento inglese appare diversa, pur giungendo a conclusioni simili.

Tale diversità è dovuta principalmente sia alla mancanza di una struttura amministrativa, e sia all'interpretazione svolta principalmente dalla prassi che con l'aiuto della giurisprudenza hanno condotto a strutturare il concetto di *legitimate expectation* quale primaria forma di tutela amministrativa del cittadino nei confronti di

---

<sup>392</sup> F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'"alternanza"*, cit., 21 ss.; 35 ss. Sul tema della certezza del diritto: P. CALAMANDREI, *La certezza del diritto e le responsabilità della dottrina*, in *Riv. dir. comm.*, I, 1942, 345 ss.; F. CARNELUTTI, *La certezza del diritto*, in *Riv. dir. proc. civ.*, I, 1943, 87 ss.; F. LOPEZ DE OÑATE, *La certezza del diritto*, a cura di G. Astuti e con appendice di M. Corsale, Milano 1968; G. FRANCHI-F. BERTI ARNOALDI VELI-G. CONSO, *Certezza del diritto e legittimità costituzionale*, in *Giur. it.*, IV, 1970, 3; A. PIZZORUSSO, *Certezza del diritto. Profili applicativi*, voce dell'*Enc. giur.*, VI, Roma 1988; M. CORSALE, *Certezza del diritto*, voce dell'*Enc. giur.*, VI, Roma 1988; S. COTTA, *La certezza del diritto. Una questione da chiarire*, in *Riv. dir. civ.*, I, 1993, 321 ss.; L. GIANFORMAGGIO, *Certezza del diritto*, voce del *Dig. disc. priv. (sez. civ.)*, II, Torino 1988, 275 ss.;

<sup>393</sup> *Tribunal administratif de Strasbourg*, 8 dicembre 1994; in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 1996, 417 ss., con nota di R. CARANTA, *La "comunitarizzazione" del diritto amministrativo: il caso della tutela dell'affidamento*; in *Act. jur. dr. adm.*, 1995, 555; in *Rev. fr. dr. adm.*, 1995, 963, con nota di M. HEERS, *La sécurité juridique en droit administratif français: vers une consécration du principe de confiance légitime*.

quei funzionari spesso privi di potere, che utilizzavano condotte *unfair*, per le quale il cittadino non aveva la possibilità di potersi difendere.

Chi scrive ritiene di dover considerare come la buona fede ed il dovere di imparzialità della pubblica amministrazione costituisca il modello comportamentale necessario in ogni Stato di diritto, tanto da costituire la regola generale che ogni p.a. deve tenere presente unitamente al principio di certezza del diritto.

Assunto questo confermato anche da una serie di decisioni giurisprudenziali<sup>394</sup> che hanno ricondotto il legittimo affidamento e la rilevanza delle regole di correttezza e di buona fede alle previsioni della Carta Costituzionale.

La giurisprudenza costituzionale ha riferito che il legittimo affidamento sia da ricondurre all'art. 3 della Carta fondamentale<sup>395</sup> secondo cui, tale principio costituisce elemento essenziale dello Stato di diritto, a cui il principio di eguaglianza si connette nel rispetto del canone della ragionevolezza, ex art. 3, comma primo della Costituzione.

L'elaborazione di tali principi è culminata con l'approvazione del cd. Statuto del contribuente, contenuto nella l.n. 212/2000 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), che ha consacrato e definito in norme primarie i principi generali del diritto tributario già emersi sul piano operativo e già riconosciuti vigenti, ancora prima della sua adozione.

L'Amministrazione finanziaria è tenuta, quindi, innanzitutto ad attuare l'interesse collettivo, attraverso il buon andamento della P.A., che significa dovere di

---

<sup>394</sup> Cass. 10 dicembre 2002, n° 17576: «<Si può, pertanto, concludere, con specifico riferimento al principio della "tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica" - quale "elemento essenziale dello Stato di diritto", ancorato dalla Corte costituzionale al principio di eguaglianza dinanzi alla legge, subspecie del rispetto del canone della ragionevolezza, di cui all'art. 3 comma 1 Cost. - che il principio stesso, mutuato da quelli civilistici della buona fede e dell'affidamento incolpevole nei rapporti fondati sulla autonomia privata, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico - e, quindi, anche in quelli tributari - e costituisce un preciso limite all'esercizio sia dell'attività legislativa, sia dell'attività amministrativa, e tributaria in particolare; nonché, come già sottolineato, un altrettanto preciso vincolo ermeneutico per l'interprete delle disposizioni tributarie, in forza di quanto stabilito dall'art. 10 comma 1 dello Statuto. Da ciò consegue, in particolare, relativamente alla materia tributaria, che il principio della tutela del legittimo affidamento - il quale, proprio perché esistente ed operante anche nel diritto e nell'ordinamento tributari già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, è stato soltanto reso esplicito dalla disposizione da ultimo citata - deve essere applicato, ove ne sussistano i presupposti e secondo le circostanze del caso concreto, in tutti i rapporti tributari, anche se sorti, quale quello di specie, in epoca anteriore all'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000.

<sup>395</sup> Corte Cost. 4 novembre 1999, n. 416, in *Giur. cost.*, 1999, 3625 ss. Il ragionamento è fatto proprio e sviluppato dalla Corte di Cassazione, Cass. civ., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Foro it.*, 2003, I, 1104 ss.

solidarietà e di collaborazione da parte dei cittadini alla cosa pubblica, elementi questi che appaiono essere in linea anche con quanto sostenuto dai giudici inglesi secondo i quali questi requisiti costituiscono condizione irrinunciabile e necessaria per assicurare il rispetto e la fiducia dei cittadini nella Pubblica amministrazione, per tramite del necessario rispetto che i cittadini devono riporre, con la conseguenza che, una volta che quest'ultima abbia assunto una determinata condotta, non potrà più discostarsene, se non a determinate condizioni.

Principi questi che sono identificati anche nel comma 1° dell'art. 10 dello Statuto, che fa riferimento al rispetto del principio di buona fede nei rapporti fra l'Amministrazione finanziaria.

Come abbiamo avuto modo di osservare nell'ambito della nozione di buona fede si è soliti distinguere tra buona fede in senso oggettivo e soggettivo.

La buona fede in senso oggettivo deve essere intesa come un dovere di correttezza nelle relazioni che impone comportamenti leali e non capziosi; in materia tributaria si concretizza nel divieto di profittare dell'errore del contribuente causato da atti interpretativi dell'Amministrazione e dalla contemporanea assenza di qualsiasi violazione del generale dovere di correttezza gravante sul contribuente<sup>396</sup>.

Si deve intendere per buona fede in senso soggettivo, uno stato soggettivo della coscienza, che si atteggia come convinzione di agire in conformità al diritto.

Il principio della buona fede è un canone interpretativo con il quale devono confrontarsi le norme tributarie; l'interprete deve ricavare dalle norme tributarie il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali di imparzialità e buon andamento dell'Amministrazione, la cui violazione è censurabile in Cassazione ex art.

---

<sup>396</sup> Questo pensiero è stato sostenuto da una parte della dottrina BENATTI, in Principio di buona fede e obbligazione tributaria, in "Boll. Trib.", 1986, pag. 949, ove si osserva che: "in relazione alle condotte assunte dai privati sulla base delle informazioni dell'amministrazione, queste determinano una aspettativa che trova la sua tutela nel principio di buona fede con la vincolatività di quelle informazioni rispetto ai comportamenti già posti in essere".

360 del codice di procedura civile, che indica come motivo di ricorso la violazione di norme di diritto<sup>397</sup>.

Intrinsecamente collegato alla nozione di buona fede è il concetto che si esprime col termine affidamento, con il quale in generale si fa riferimento allo stato di fiducia posto da taluno sull'apparenza di situazioni differenti dalla loro reale sostanza.

L'affidamento, in ambito tributario, si sostanzia, in particolare, in una situazione generata dalla conformità del proprio comportamento ad indicazioni ricevute dalla stessa Amministrazione finanziaria ovvero determinata da ritardi, omissioni o errori dell'Amministrazione stessa e costituisce espressione di fiducia nel comportamento di quest'ultima.

Precisamente, si ha affidamento da qualificarsi come legittimo quando un'attività dell'Amministrazione finanziaria sia idonea a determinare una situazione di apparente legittimità che si sostanzia, nell'obbligo per l'Amministrazione di non contraddirsi nel futuro.

La tutela offerta dal principio si ricollega alla condizione che il contribuente si comporti in modo coerente con l'interpretazione fatta propria dall'Amministrazione e che vi adempì puntualmente.

Ma qualora il contribuente si sia conformato ad un'attività posta in essere dalla PA, e quest'ultima poi se ne discosta, tale condotta può dar luogo ad un affidamento legittimo nei suoi confronti.

Alla fattispecie dell'affidamento non è inoltre indifferente il fattore tempo<sup>398</sup>.

---

<sup>397</sup>A. BUSCEMA - F. FORTE - D. SANTILLI, *Statuto del contribuente: analisi dottrinale ed evoluzione giurisprudenziale*, Cedam, 2002.

<sup>398</sup>Secondo il Consiglio di Stato (Cons. St., sez. VI, 29 marzo 1996, n. 520, in *Cons. Stato*, 1996, I, 510 (s.m.); Cons. St., sez. VI, 20 febbraio 1998, n. 161, in *Cons. Stato*, 1998, I, 267 (s.m.)) è illegittimo l'annullamento d'ufficio disposto dall'Amministrazione senza aver prima comparato l'interesse pubblico al ripristino della legalità violata con quello del privato alla permanenza della situazione presunta illegittima in virtù dell'affidamento ingenerato da pregresse disposizioni. In tale valutazione non è indifferente il fattore tempo. La tutela dell'affidamento implica infatti



Un significativo lasso di tempo trascorso dal momento in cui è stata realizzata la condotta sulla quale si basa l'affidamento del contribuente, accompagnato dall'inerzia dell'Amministrazione o dalla reiterazione del comportamento, rappresenta un ulteriore elemento a favore del consolidamento della fattispecie.

A fronte di tali premesse generali, è possibile distinguere il comportamento dell'Amministrazione Finanziaria rivolto al contribuente destinatario del provvedimento, da quello indirizzato alla generalità dei contribuenti<sup>399</sup>

Il comportamento dell'Amministrazione nei confronti del singolo, può innanzitutto sostanziarsi nella dazione di informazioni, che in seguito si rivelino inesatte o nell'adozione di un atto illegittimo a lui favorevole.

Sul piano squisitamente normativo la prassi e le circolari costituiscono delle fonti meramente interne all'organizzazione amministrativa, in quanto poste in essere dalla stessa Amministrazione al fine di chiarire l'ambito applicativo delle norme primarie e regolamentari o in quanto il frutto della consolidata reiterazione di taluni comportamenti. Anche se su di esse si basa la concreta e quotidiana applicazione delle norme di legge nell'ambito degli uffici pubblici, né la prassi né le circolari possono essere richiamate per disapplicare norme primarie o regolamentari dell'ordinamento giuridico. Ciò non vuol dire che l'ordinamento sia indifferente nei riguardi di tali fonti, in quanto il loro rilievo può desumersi in sede di sindacato dell'atto amministrativo, sotto il profilo dell'eccesso di potere o della violazione della legge che potrebbe dare luogo.

È peraltro controverso se la prassi o le circolari possano essere poste a fondamento della tutela dell'affidamento che il cittadino aveva posto in esse.

---

un'approfondita motivazione dell'autotutela quando essa intervenga dopo un lungo periodo di tempo, tale da consolidare la posizione acquisita, non se ne deve dar puntigliosa contezza, invece, quando il breve tempo trascorso e l'incertezza o l'erroneità della posizione non fondino alcun serio affidamento in capo all'interessato, Cons. St., sez. V, 18 ottobre 1996, n. 1253, in *Foro amm.*, 1996, 2892 (s.m.). Sulla stessa linea T.A.R. Toscana, sez. I, 22 giugno 1999, n. 504, in *Foro amm.*, 2000, 1432 (s.m.), l'esercizio del potere di autotutela a distanza di svariati anni, il cui decorso ha ingenerato un legittimo affidamento degli interessati, va congruamente motivato sull'attualità dell'interesse pubblico in raffronto all'interesse privato toccato.

<sup>399</sup>La distinzione è formulata da F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'"alternanza"*, cit., 156 ss.

Riguardo alla prassi è necessario distinguere la prassi legittima da quella illegittima<sup>400</sup>.

La prima locuzione sta ad indicare che il comportamento non contrasta con norme primarie e secondarie che regolano l'azione amministrativa. In caso contrario, la prassi risulta illegittima con conseguente illegittimità dell'atto e della sua tutela.

Infatti, solo nei riguardi della prima ipotesi può porsi, evidentemente, la questione del rilievo dell'affidamento e della conservazione della situazione giuridica.

Nei confronti della prassi illegittima, viceversa, potrebbe soltanto prospettarsi il rilievo della sua tolleranza. Chi scrive ritiene assolutamente compatibile tale assunto in quanto in ambito comunitario, la Corte di Giustizia ha escluso la rilevanza della prassi<sup>401</sup>.

Infatti la prassi, pur non essendo fonte del diritto, per mancanza della *voluntas populi* e dell'*opinio iuris ac necessitatis* proprie della consuetudine, impone che l'Amministrazione non possa discostarsi dall'osservare la propria prassi senza addurre un'idonea giustificazione, diversamente essa incorre nel vizio di eccesso di potere, ipotesi questa presente anche nel diritto tributario inglese, nel quale si parla spesso di *abuse of power* da parte della HMRC.

Stesso discorso può effettuarsi con riferimento alle circolari<sup>402</sup>, il termine "circolare"

---

<sup>400</sup>F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'alternanza*, cit., 181 ss.

<sup>401</sup>In tal senso è stata ritenuta irrilevante la prassi ai fini della configurazione di un legittimo affidamento e si è giudicato doveroso modificare la condotta costantemente tenuta allorquando sulla fattispecie sia intervenuta una sentenza della Corte di Giustizia contraria alla precedente prassi. Corte di Giustizia, 15 dicembre 1982, *Hauptzollamt Krefeld/Maizena GmbH*, causa 5/82; Corte di Giustizia, 26 aprile 1988, *Hauptzollamt Hamburg-Jonas/Ditta P. Krücken*, causa 316/86; Corte di Giustizia, 5 ottobre 1988, *Remo Padovani ed eredi Otello Mantovani/Amministrazione delle finanze dello Stato*, causa 210/87; Corte di Giustizia, 14 febbraio 1990, *Société française des Biscuits Delacre e a./Commissione CE*, causa 350/88.

<sup>402</sup>Secondo Comm. trib. reg. Matera, sez. I, 28 febbraio 1994, n. 1578, in *Rass. trib.*, 1994, 1292 con nota di Barbone le circolari ministeriali generano nei contribuenti, in ossequio al principio di buona fede che è imminente nel nostro ordinamento, un legittimo affidamento in ordine al comportamento da tenere nei confronti dell'Amministrazione, in modo che questa non può discostarsi dalle circolari nei rapporti con i contribuenti che vi si sono uniformati, nè assegnare a nuove circolari inerenti alla stessa materia valore ed efficacia retroattivi. Analogamente: Comm. Trib. reg. Matera 4 giugno 1991, in *Giur. it.*, 1991, III, 2, 33 ss.; in *Riv. dir. Tributario*, 1992, II, 311 ss.; in *Dir. e prat. trib.*, 1992, II, 294 ss. Ne consegue che la P.A. non può discostarsi dalle circolari in ordine ai rapporti in corso e conformi alle circolari. Nel caso di specie era stata stimata regolare la condotta della contribuente che si era conformata, nel momento in cui ha appostato in bilancio una passività deducibile, agli orientamenti interpretativi del ministero delle finanze. Più in generale, l'Amministrazione non può, a suo insindacabile giudizio, rivedere provvedimenti già consolidati e che hanno generato nel privato un affidamento circa la loro legittimità. In tal senso, T.A.R. Friuli Venezia Giulia, 17 maggio 1994, n. 224, in *T.A.R.*, 1994, I, 2554, secondo cui anche in materia ambientale può essere rinvenuto, alla luce dei principi contenuti nell'ordinamento giuridico, un principio di affidamento del privato, in ordine all'attività della P.A. con la conseguenza che questa non può, senza un'adeguata riparazione a proprio insindacabile giudizio, rivedere provvedimenti già consolidatisi e che hanno ingenerato nel privato stesso la buona fede circa la legittimità dell'operato dell'Amministrazione medesima.

come abbiamo visto, non indica un dato atto normativo all'interno delle fonti, rappresentando più semplicemente un testo scritto che racchiude un contenuto destinato ad una pluralità di destinatari<sup>403</sup>.

Anche qui può essere riproposta la distinzione fondata sul canone della legittimità, la circolare illegittima sarà sempre disapplicabile e non vincolante, mentre quella legittima potrà dar luogo al vizio di eccesso di potere in caso di sua violazione.

La circolare interpretativa è un atto interno alla P.A. che si risolve in un mero ausilio interpretativo e non esplica alcun effetto vincolante, non solo per il giudice tributario, ma anche per gli stessi destinatari poiché non può comunque porsi in contrasto con l'evidenza del dato normativo.

Il più significativo profilo di rilevanza esterna delle circolari in materia tributaria deve oggi rinvenirsi nell'art.10 dello Statuto del contribuente, il quale dispone che nei confronti del contribuente che si sia conformato alle indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, *non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi di mora*.

Questa tematica ha dato origine al formarsi di due orientamenti: il primo più restrittivo, per il quale il mutamento di opinione da parte dell'amministrazione finanziaria può avere efficacia *ex tunc*, ed incidere negativamente realizzando una fattispecie il cui presupposto impositivo si è realizzato prima dell'emanazione della circolare.

Secondo quanto indicato dalle Sezioni Unite «la circolare interpretativa esprime *...l'opinione di una parte..* dell'Amministrazione Finanziaria, anche se "forte", del rapporto tributario, che, peraltro, può essere discussa e disattesa dal giudice tributario.

E qualora il giudizio di quest'ultimo corrisponda al parere espresso dall'Amministrazione sarà pur sempre l'interpretazione del giudice che avrà esclusivo valore ed efficacia». Una conferma di tale orientamento si evince, sia pure

---

403M. S. GIANNINI, Circolare, voce dell'Enc. dir., V, Milano 1969, 30 ss.; A. M. SANDULLI, Manuale di diritto amministrativo, 15 ed., Napoli 1989, 88; E. CASETTA, Manuale di diritto amministrativo, cit., 486 s.

indirettamente, dalla pronuncia della Corte Costituzionale 14 giugno 2007, n. 191404, che riguarda le istanze di interpello all'Amministrazione finanziaria e le conseguenti risposte scritte e motivate che, come è noto, vincolano solo il richiedente e con esclusivo riferimento alla questione oggetto di tale istanza.

Nel diritto tributario, è innegabile l'ampia diffusione di circolari interpretative, la cui rilevanza è andata sempre più accrescendosi a causa della caotica proliferazione di norme spesso mal coordinate e di non facile intendimento, la preventiva emanazione di questi atti finisce per condizionare in modo inevitabile il contribuente ed i professionisti, che qualora ignorassero i loro contenuti potrebbero avere delle difficoltà in sede di accertamento, con danni nei confronti di aziende e privati cittadini i quali non esiterebbero ad effettuare azione di responsabilità nei loro confronti.

Secondo chi scrive sembra condivisibile una tesi adeguatrice dell'art. 10 dello Statuto, che consente di estendere la tutela del legittimo affidamento del contribuente sino ad affermare l'inesigibilità del tributo e non solo delle sanzioni e degli interessi in riferimento a concrete circostanze della fattispecie sostenendo che l'art. 10, comma 2, dello Statuto abbia una funzione meramente esemplificativa di situazioni alle quali è applicabile il principio del legittimo affidamento<sup>405</sup>

Il contribuente che sia adeguato all'interpretazione di una circolare, poi modificata, e risultata poi non conforme al dettato normativo, non dovrebbe essere assoggettato a sanzioni proprio perché ha fatto affidamento sull'autorevolezza della PA, la quale deve garantire l'attendibilità dell'interpretazione anche in funzione dell'imparzialità intesa come interesse costituzionalmente garantito dall'ordinamento al singolo contribuente.

In questo caso la buona fede del contribuente dovrebbe costituire l'elemento trainante della non applicabilità non solo delle sanzioni, ma anche dell'imposta stessa.

Ciò non significa costituire delle specifiche riserve sul principio dell'indisponibilità del

---

<sup>404</sup>In Boll. Trib. On-line.

<sup>405</sup>E. DE MITA, *Affidamento del contribuente da stabilizzare*, in "Il Sole-24 Ore" del 7 giugno 2009.  
Pag. 283 a 377

tributo, nel senso di consentire all'amministrazione finanziaria sia pure attraverso delle proprie interpretazioni date con circolari, agevolazioni o di attrarre a tassazione fattispecie non previste, ma di mettere al riparo il contribuente dall'interpretazione distorta di una circolare, e quindi dall'eventuale violazione di legge che questa potrebbe comportare nel suo ambito.

Nel diritto inglese la *fairless* costituisce l'elemento trainante dell'affidamento del contribuente nei casi *Gaines-Cooper* e *Underwriting MFK* come si è avuto modo di vedere le Corti hanno riconosciuto l'affidamento del contribuente sulle dichiarazioni formali espletate dalla HMRC, essendosi assolutamente ragionevole che l'autorità finanziaria agisca con coerenza con quanto da loro pubblicato, a meno che ciò non venga sostituito con altre indicazioni fatte presenti al contribuente prima che quest'ultimo le ponga in essere.

Si deve concludere allora come parte della migliore dottrina<sup>406</sup> ha sostenuto che la previsione a livello generale della buona fede previsto all'interno dello Statuto, deve essere visto e riconosciuto come quello che è stato *definito principio immanente nello Stato di diritto, e come tale trova il suo riconoscimento all'interno degli artt. 3,23,53,97 della Costituzione, con relativo ed elevato riconoscimento.*

Per queste ragioni dovrebbe essere applicabile anche sul piano sostanziale, non solo la non debenza del tributo, per violazione del principio della buona fede e dell'affidamento, ma anche sul piano sostanziale le stesse sanzioni.

La stessa giurisprudenza di legittimità<sup>407</sup> e parte della dottrina<sup>408</sup> ha sostenuto la non debenza del tributo sulla base proprio del principio di buona fede quando questo è

---

<sup>406</sup> A. DI PIETRO, *Istituzioni e dinamiche del diritto* pag. 208 Milano 2009;

<sup>407</sup> Cass.Civ.Sez.Tributaria,n.18218del2007,in,<http://www4.unicatt.it/oida/Sentenze/cassazione%20civile%2018218%202007.pdf>;

<sup>408</sup> DELLA VALLE , *il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dell statuto* in Giur. trib. 2003, 355;

TRIVELLIN, *Un'altra pronunzia della Cassazione esclude il recupero del tributo per violazione del principio di tutela dell'affidamento: alcune note sulle ragioni delle soluzioni adottate,* in Riv. dir.trib.II 2007, 276

imputabile al cambiamento di interpretazione amministrativa.

La circolare quando fornisce indicazioni chiare, inequivocabili ed esaustive deve porsi come una consapevole e condivisibile affermazione di imparzialità, la cui eventuale violazione non può cadere sul contribuente.

In questo caso, la legittimità dell'operato di quest'ultimo nell'aver ottemperato alla circolare è coerente con gli effetti giuridici della medesima, perché funzionale all'attuazione delle norme che vede coinvolto il contribuente e che lo vede responsabile nell'ambito dell'attuazione dei tributi, con la conseguenza che quest'ultimo secondo il principio d'imparzialità non potrà essere ritenuto responsabile per aver seguito interpretazioni ritenute poi successivamente non conformi alla legge ed essere ammesso a pagare le sanzioni, ma dovrà essere esentato dal pagamento del tributo se quell'interpretazione affermava ciò.

Anche i mutamenti di orientamento da parte dell'amministrazione finanziaria possono dare luogo al riconoscimento della tutela del contribuente, qualora questi incidono in *peius* per il contribuente.

La giurisprudenza inglese su questo punto ha pienamente riconosciuto la tutela del contribuente, ma a condizione che il cambiamento interpretativo avvenga prima che il quest'ultimo abbia posto in essere le indicazioni della HMRC.

Ritengo che le indicazioni poste per la HMRC possono costituire una valida motivazione anche per l'ordinamento italiano proprio per l'applicazione del principio *per facta concludentia* ove la pubblica amministrazione attraverso la circolare esplica indirettamente il potere di indirizzo nei confronti del contribuente.

Secondo altra opinione, la pubblica amministrazione non sarebbe vincolata in quanto se l'interpretazione adottata in una circolare vincolasse l'Amministrazione Finanziaria, di fatto si realizzerebbe una violazione del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e la circolare dell'Amministrazione finirebbe per

*assurgere a vera e propria fonte del diritto, in aperta violazione del principio di legalità.*

L'Amministrazione è tenuta, quindi, sempre ad applicare la legge ogni qualvolta si realizzi il presupposto del tributo, senza potersi ritenere vincolata all'interpretazione contenuta nella circolare, che ritenga non dovuto il tributo stesso, venendosi in caso contrario a violare l'art. 23 della Costituzione.

Questione del tutto particolare è quella relativa alla *cd incertezza della norma* che può dare luogo a fraintendimenti applicativi, infatti, l'obiettiva incertezza può sussistere indipendentemente dall'interpretazione esposta in una circolare, così l'affidamento del contribuente può emergere a prescindere dall'incertezza interpretativa.

Si noti che l'art. 10 dello Statuto è a fondamento della tesi che implica la rilevanza dell'affidamento non solo sotto il profilo sanzionatorio, ma anche sotto quello dell'imposizione, la quale verrebbe esclusa, in sede di avviso di accertamento, ove il contribuente si sia conformato all'orientamento ministeriale.

Autorevole dottrina<sup>409</sup> sostiene 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 a richiedere il risarcimento del danno in concreto subito.

Nel diritto inglese tale concetto è stato sempre valutato di primaria importanza, in quanto il contribuente qualora avesse ravvisato un *unfairness* da parte dell'amministrazione che avesse condotto ad una errata interpretazione della norma, è legittimato a richiedere il risarcimento del danno nei confronti del funzionario che ha errato nel rilasciare una determinata interpretazione.

Il concetto di responsabilità della PA per errore è stato negli ultimi anni oggetto di notevoli approfondimenti che hanno affermato il ricorso all'azione di responsabilità

---

<sup>409</sup> E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, 2001, Milano;  
Pag. 286 a 377

extracontrattuale ex art. 2043 cc nei confronti dell'Amministrazione per i danni patrimoniali causati al contribuente per gli effetti pregiudizievoli che ciò comporterebbe.

Nel diritto inglese il grande giurista Dicey<sup>410</sup>: ha affermato *che uno degli aspetti eclatanti del diritto amministrativo inglese che lo contraddistingueva da quello continentale è che nel diritto inglese la richiesta di risarcimento del danno non può essere chiesta alla Corona, ma dal dipendente pubblico che ha provocato il danno.*

Nel diritto italiano il danno si concretizzerebbe solo dalla circostanza che qualora l'Amministrazione finanziaria si renda responsabile della diffusione presso i contribuenti di informazioni a rilevanza economica, poi rivelandosi infondate, provocherebbero un danno ingiusto ai soggetti affidati, condizionando le loro scelte imprenditoriali, economiche oltre la loro condotta.

Non si tratterebbe, secondo questa dottrina, di disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ma di responsabilità dell'Amministrazione nei confronti di un determinato contribuente, dato che l'erronea interpretazione fornita e poi revocata dall'Amministrazione potrebbe indurre il contribuente a porre in essere operazioni economiche che, altrimenti, non avrebbe compiuto.

Bisogna però considerare che, data l'oggettiva incertezza interpretativa di gran parte delle disposizioni tributarie, questa risulta manifestamente complessa anche per gli organi amministrativi medesimi.

Qualora la pubblica amministrazione muti opinione in *peius*, non si può sostenere la sussistenza del danno causato al contribuente<sup>411</sup>, in quanto potrebbe mancare, nel caso di mutamento interpretativo, l'elemento della colpa dell'Amministrazione, se non sostenendo la tesi secondo cui la colpa è *in re ipsa*, in quanto

---

<sup>410</sup> Sabino Cassese, *Quaderni Fiorentini per la storia del pensiero Giuridico Moderno*, Milano 1990 pag. 5

<sup>411</sup> E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, 2001, Milano;  
Pag. 287 a 377



l'informazione inesatta proviene da un soggetto professionale.

A riguardo, bisogna ricordare che le Sezioni Unite della Corte di Cassazione<sup>412</sup> hanno affermato che, ai fini dell'imputazione dell'evento dannoso, sotto il profilo soggettivo, non basta l'obiettiva illegittimità dell'azione amministrativa, occorrendo, invece, valutare se sussista o meno la colpa non del funzionario agente, ma dell'Amministrazione intesa come apparato che sarà configurabile solo nel caso in cui l'esecuzione dell'interpretazione di un atto illegittimo sia avvenuta in violazione delle regole di imparzialità, di correttezza e di buona amministrazione alle quali l'esercizio della funzione amministrativa deve ispirarsi, interpretazione questa completamente difforme da quanto accade nel diritto britannico in cui vi è responsabilità diretta del funzionario dell'amministrazione finanziaria.

Le questioni maggiormente dibattute in questo capitolo sono state anche quelle relative alla violazione del principio dell'affidamento, e della di buona fede, sia nell'ambito dell'autotutela e sia nell'ambito delle circolari interpretative che hanno trovato risposta positiva nella conferma della Sez.Unite della Suprema Corte<sup>413</sup> che si ritiene di dover

---

<sup>412</sup> *Corte di Cass. Sez. unite* n. 500 del 22 luglio 1999 in *fisco on line*, in tale ambito la Suprema Corte a Sezioni Unite ha la funzione di consentire il risarcimento del danno ingiusto, intendendosi come tale il danno inferito in assenza di una causa giustificativa, che si risolve nella lesione di un interesse rilevante per l'ordinamento, a prescindere dalla sua qualificazione formale, ed, in particolare, senza che assuma rilievo la qualificazione dello stesso in termini di diritto soggettivo. Ne consegue che anche la lesione di un interesse legittimo, al pari di quella di un diritto soggettivo o di un altro interesse giuridicamente rilevante, può essere fonte di responsabilità aquiliana e, quindi, dar luogo a risarcimento del danno ingiusto, a condizione che risulti danneggiato, per effetto dell'attività illegittima della Pubblica Amministrazione, "interesse al bene della vita" al quale il primo si correla, e che detto interesse risulti meritevole di tutela alla stregua del diritto positivo. Nel caso in cui sia stata introdotta, davanti al giudice ordinario – in un giudizio pendente alla data del 30 giugno 1998 - una domanda risarcitoria *ex art. 2043* del codice civile nei confronti della Pubblica Amministrazione per illegittimo esercizio di una funzione pubblica, questi dovrà procedere alle seguenti indagini: a) dovrà accertare la sussistenza di un evento dannoso; b) dovrà stabilire se il danno sia qualificabile come ingiusto; c) dovrà accertare se l'evento dannoso sia riferibile ad una condotta della Pubblica Amministrazione; d) infine, se detto evento dannoso sia imputabile a responsabilità della Pubblica Amministrazione, l'imputazione non potrà avvenire sulla base del solo dato obiettivo della illegittimità del provvedimento amministrativo richiedendo, invece, una più penetrante indagine in ordine alla valutazione della colpa, che, unitamente al dolo, costituisce requisito essenziale della responsabilità aquiliana.

<sup>413</sup> *Cass. civ. Sez. V*, 10 dicembre 2002, n. 17576 in *Giur. It.* 2003, 11, *Cassazione Sezioni Unite* n.500 del 1999. Le Sezioni unite affrontano simultaneamente un profilo nodale per il risarcimento dei danni arrecati dall'amministrazione che eserciti illegittimamente il proprio potere: si tratta del risarcimento del danno arrecato al cittadino per effetto dell'annullamento di un provvedimento a lui favorevole dell'amministrazione. Questo tema, in effetti, era stato accennato in alcune precedenti pronunce, senza però particolari approfondimenti. Sempre poco tempo dopo la *Cass.*, sez. un., 22 luglio 1999, n. 500/SU, *Foro it.*, 1999, I, 2487, che per la prima volta aveva ammesso il risarcimento dei danni per lesione di interessi legittimi, *Cass.* 4 novembre 2000, n. 14432, *id.*, *Rep.* 2001, voce *Responsabilità civile*, n. 275, e *Giur. il.*, 2001, 833, aveva riconosciuto il diritto al risarcimento per il direttore generale di un'azienda sanitaria locale della Lombardia il cui provvedimento di nomina era stato annullato nel 1995

condividere.

Per quanto riguarda il problema relativo al risarcimento del danno derivante dalle circolari interpretative è stato per lungo tempo oggetto di valutazione da parte della Giurisprudenza della Suprema Corte.

Come è stato ampiamente sottolineato in diverse occasioni i giudici di legittimità avevano, infatti, sottolineato la natura interna delle circolari interpretative emanate dal ministero delle finanze, escludendo che tali atti potessero produrre effetti giuridicamente rilevanti nei confronti dei soggetti estranei all'amministrazione finanziaria, e negando quindi che i contribuenti potessero fondare sulle circolari pretese situazioni soggettive o richieste di esenzioni od agevolazioni fiscali<sup>414</sup>.

---

dal giudice amministrativo (la domanda risarcitoria era stata promossa prima dell'emanazione del d.leg. 31 marzo 1998 n. 80, e la relativa controversia era perciò devoluta al giudice amministrativo: cfr. Cass., Sez. Un., 3 ottobre n. 14217, FOTO it., Rep. 2002, voce Sanità pubblica, n. 345; Tar Lombardia, 28 novembre 1998, n. 2690, id., Rep. 1999, voce cit., n. 414; Cons. Stato, sez. IV, ord. 29 aprile 1997, n. 801, id., Rep. 1997, voce cit., n. 333; in termini generali, sul riparto di giurisdizione per le nomine dirigenziali nel settore della sanità prima del d.leg. 80/98, cfr. Cass., sez. un., 21 marzo 1997, n. 2518. id. 1998, 1, 2433, con nota di DALFINO). In tale occasione la Cassazione aveva qualificato la situazione soggettiva del dirigente come «interesse legittimo» (la sentenza di merito, invece, aveva ammesso il risarcimento invocando obblighi contrattuali ed aveva ammesso il risarcimento, richiamandosi appunto a Cass., sez. un., 22 luglio 1999, n. 500/SU).

Più di recente sempre la Corte di Cassazione con la sentenza del 29 gennaio 2010, n. 2122, id. Rep. 2010, voce Responsabilità civile, n. 436, in tema di danno cagionato dall'annullamento della nomina a primario ospedaliero, pur senza affrontare questioni di riparto, aveva riconosciuto nella posizione del medico illegittimamente nominato un interesse legittimo; la Cassazione aveva però escluso il diritto al risarcimento del danno, richiamandosi al canone secondo cui per tale diritto non sarebbe stata sufficiente l'illegittimità dell'atto amministrativo, ma sarebbe stato necessario anche che «l'attività illegittima della pubblica amministrazione abbia determinato la lesione al bene della vita al quale l'interesse legittimo, secondo il concreto atteggiarsi del suo contenuto, effettivamente si collega, e che risulta meritevole di protezione alla stregua dell'ordinamento» (la Cassazione richiamava espressamente su! punto Cons. Stato, ad. plen., 15 settembre 2005, n. 7. , con nota di SIGISMONDI). La lesione del bene della vita era stata esclusa perché il ricorrente avrebbe l'atto valere un interesse «pretensivo» e perciò avrebbe dovuto dimostrare, attraverso un giudizio prognostico, la «spettanza» della sua nomina a primario; viceversa nel caso in esame, era pacifico che un altro candidato era stato illegittimamente pretermesso ed aveva titolo alla preferenza.

<sup>414</sup> Si vedano ad esempio, fra le pronunce dell'ultimo ventennio, Cass., 25 marzo 1983, n. 2092, in Dir. e Prat. Trib., 1983, II, 1161 (ove — in riferimento alla circolare n. 3608 del 23 febbraio 1973, che dava disposizione agli uffici periferici di non utilizzare in sede di accertamento dei redditi mobiliari le risultanze dei registri IVA — si afferma che le circolari amministrative non spiegano alcuna efficacia esterna e non costituiscono «fonte di diritti a favore di terzi, né di obblighi a carico dell'amministrazione, specialmente in una materia, come quella tributaria, regolata esclusivamente dalla legge»); Id., 16 aprile 1986, n. 2715, in Giur. Imposte, 1986, 1085 (riguardante la circolare n. 25 del 21 agosto 1976, secondo la quale i criteri automatici di tassazione previsti dalla legge n. 823 del 1973 non si sarebbero potuti applicare alle domande di definizione relative a perdite fiscali, il cui esame fosse ancora in corso alla data di emanazione della circolare stessa: la Corte esclude l'idoneità dell'atto a creare «situazioni di diritto soggettivo nei confronti dei contribuenti le cui domande di condono fossero state già definite»); Id., 17 novembre 1995, n. 11931, in Boll. Trib., 1997, 225 (che ha escluso il controllo di legittimità ex art. 111 Cost. sugli atti di quibus, perché «essi non sono manifestazione di attività normativa, bensì atti interni della pubblica amministrazione, destinati ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli uffici dipendenti, ma inidonei ad incidere sul rapporto tributario»); Id., 10 novembre 2000, n. 14619, in Dir. e Prat. Trib., 2001, II, 482.

In nessuno dei casi ora ricordati la Corte ha fatto cenno ai principi di correttezza dell'azione amministrativa e di tutela dell'affidamento del contribuente, richiamando invece altri, ben differenti principi: la fonte legale dell'obbligazione d'imposta, sottratta alla disponibilità delle parti; la conseguente assenza di poteri discrezionali degli uffici nella determinazione dell'an e del quantum del tributo; la rilevanza delle circolari sul piano della sola interpretazione delle norme, alla stessa stregua delle opinioni espresse dalla dottrina o dalla giurisprudenza.

Si deve rilevare che la giurisprudenza solo dal 2002 ha sottolineato l'esigenza di tutelare l'affidamento dei contribuenti nell'ambito delle circolari interpretative.

La sentenza n. Cass Civ. sez. Trib. n.2133 del 14 febbraio 2002, in *Mass.*, 2002, 152, statuisce, infatti, che «le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, per cui, qualora il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'amministrazione in una circolare, successivamente modificata, è esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni, in base al principio di tutela dell'affidamento (come ora espressamente sancito dall'*art. 10, 2° comma, della legge n. 212 del 2000*)».

Com'è facile osservare, detta sentenza circoscrive però la tutela alla disapplicazione delle sanzioni, «come ora espressamente sancito dall'*art. 10, 2° comma, della legge n. 212 del 2000*»: e ciò, diversamente da quanto poi affermato dalla Corte nella pronuncia in oggetto, che indurrebbe a ritenere preclusa, anche dopo l'entrata in vigore dello Statuto ed il conseguente espresso riconoscimento normativo dei principi di correttezza, buona fede ed affidamento, la possibilità di estendere i confini della tutela del contribuente dal versante sanzionatorio a quello dell'imposizione.

Nel diritto inglese appare pacifico il riconoscimento dell'affidamento anche lì dove l'interpretazione resa con la circolare sia stata palesemente errata con l'effetto da parte del contribuente, qualora ne abbia ricevuto un danno, per avervi ottemperato, di chiedere il ristoro dei danni subiti.

L'adempimento di situazioni affidanti danno luogo a due duplici effetti: da una parte la

---

In ciò, l'indirizzo della Corte è risultato conforme a quello della dottrina meno recente, orientata ad escludere l'efficacia vincolante delle circolari che prevedessero esenzioni od agevolazioni tributarie. Si vedano al riguardo Berliri, *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1952, 44; Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 33 (secondo il quale i tentativi di riconoscere effetti vincolanti alle circolari amministrative, seppur ispirati «al lodevole intento di imprimere il suggello della legalità a provvedimenti coi quali la stessa amministrazione ha ritenuto di dover mitigare il rigore della legge tributaria», avrebbero contrastato col principio di inderogabilità della legge stessa, finendo per attribuire all'amministrazione un potere normativo spettante in realtà al solo legislatore); Micheli, *Corso di diritto tributario*, 2ª ed., Torino, 1974, 58-59 (ove si legge che «il singolo non può pretendere che l'amministrazione si attenga alle proprie istruzioni impartite agli uffici, se esse sono contrarie alla legge», perché tali istruzioni «non fondano in ogni caso alcun diritto subiettivo a favore del contribuente»; questi, pertanto, «non può chiedere al giudice che gli venga riconosciuto un vantaggio (esenzione, ad esempio) che sia stato disconosciuto, nel caso concreto, dall'amministrazione, dopo che questa l'ha sanzionato con propria circolare»).

sussistenza dell'elemento soggettivo da parte del contribuente di affidarsi alla pubblica amministrazione, e dall'altro dall'elemento oggettivo inteso come effettiva e diretta condotta di quest'ultima ad orientare le scelte interpretative del contribuente, in questo senso l'ordinamento inglese e quello italiano pur essendo molto diversi nella loro attuazione sembrano cogliere in ogni caso un dato interessante che conduce attraverso percorsi diversi ad una identica soluzione risarcitoria, ma solo lì dove vi sia stato da parte della pubblica amministrazione un'effettiva colpa nel pubblicare una determinata prassi con l'effetto però che nel diritto inglese l'eventuale responsabilità potrà essere imputato al funzionario negligente, mentre nel nostro ordinamento all'amministrazione finanziaria in quanto titolare di una preciso potere pubblico.

---

## CAPITOLO 5

### IL LEGITTIMO AFFIDAMENTO NELL'UNIONE EUROPEA EFFETTI SUL DIRITTO TRIBUTARIO INGLESE ED ITALIANO

#### 5.1 Le ragioni dello sviluppo del principio del legittimo affidamento nel diritto tributario comunitario

Il principio dell'affidamento è un principio<sup>415</sup>, non scritto, annoverabile all'interno dei principi del diritto comunitario, la Corte di Giustizia è stata la sua massima interprete sia nell'elaborazione, che nell'interpretazione e ciò sotto diversi aspetti.

E' bene precisare come tale principio ha caratteristiche comuni riconducibili alle tradizioni giuridiche di alcuni Stati Membri, non solo all'interno del diritto inglese, ma anche all'interno della tradizione giuridica continentale come in quella italiana, francese e tedesca, sebbene rispetto alla tradizione della *common law e dell'equity*, il principio del "*legitimate expectation*" abbia natura diversa, connotata da proprie caratteristiche, ma comunque rivolte sempre alla determinazione della certezza del diritto.

Nel diritto inglese al pari del diritto comunitario gli atti delle istituzioni europee devono

---

<sup>415</sup> In passato la Suprema Corte di Legittimità aveva dubitato se il principio dell'affidamento potesse essere considerato un principio normativo generale ed autonomo, svincolato dalle particolari fattispecie disciplinate specificamente. In altre parole esso veniva considerato quasi come una norma programmatica e non come un principio o clausola generale dotato di propria autonomia e cogenza giuridica la Cass. 357/1963, in *Foro padano* 1964,I,1283; si veda pure F. ROSELLI, *Il controllo della Cassazione civile sull'uso delle clausole generali*, Napoli 1983, in particolare 171 e segg.,

Oggi la Corte di Giustizia considera l'affidamento un principio che ha trovato sin dalle origini vastissima applicazione nell'ambito della giurisprudenza comunitaria quale principio generale comune a tutti gli stati membri, pur appartenendo alla tradizione germanica, dalla quale la giurisprudenza la Corte di giustizia europea ha tratto ispirazione, ma che nel tempo essa ha rielaborato facendo acquisire al principio caratteristiche proprie ed una pluralità di sfaccettature tali che esistono, ormai, varie fattispecie e schemi di giudizio su di esso.

Vi è da segnalare come il principio dell'affidamento venga ritenuto dalla giurisprudenza comunitaria come immanente e ricompreso nelle clausole generali di correttezza e buona fede del *nemo venire contra factum proprium*.

Il principio del legittimo affidamento è presente anche nel diritto internazionale privato ed in particolare contenuto nei principi UNIDROIT.

Tali principi rappresentano un insieme di norme internazionalmente accettate, comuni alle tradizioni civilistiche di molti stati, ed utilizzati nell'ambito dei contratti internazionali, ma la loro portata interpretativa grazie anche all'avallo della giurisprudenza ha assunto una notevole importanza tale da farle divenire anche norme di riferimento interpretative in ambito nazionale quando si possano verificare lacune interpretative.

L'art. 1.7 dei principi Unidroit prevede espressamente il principio di buona fede, l'art. 1.8 ne costituisce una specificazione, si intitola: *nemo venire contra factum proprium* e recita: "*Una parte non può agire in modo contraddittorio rispetto ad un intendimento che ha ingenerato nell'altra parte, e sul quale questa ha ragionevolmente fatto affidamento a proprio svantaggio*".

Quindi, si può affermare che il legittimo affidamento sia un principio espressamente codificato, nella sua struttura tradizionale, derivante dall'ordinamento germanico, ove esso è conosciuto come *Verwirkung*, così A. COACCIOLI, *Manuale di diritto internazionale privato e processuale*, Milano 2011, pag. 49 e segg.

essere chiari, tanto da permettere al contribuente comunitario di essere portato a conoscenza in maniera chiara ed intellegibile, ed al contempo di fornire una interpretazione conforme al diritto, che non sia in contrasto con la normativa interna di ciascun Stato Membro.

La Corte di Giustizia ha sottolineato come la giustificazione del legittimo affidamento e la conseguente tutela del contribuente deve essere rivolta a dare certezza, a tutelarlo in tutte quelle situazioni in cui non vi sia certezza del diritto.

Riconoscere, quindi, al legittimo affidamento, l'ingresso nell'ordinamento comunitario, significa riconoscere un valore determinante, tanto da elevarlo a principi comuni come quello della certezza del diritto<sup>416</sup>.

La Corte di Giustizia, almeno inizialmente, ha adottato, quale punto di partenza per l'elaborazione, principi che erano già esistenti all'interno di ciascun Stato Membro<sup>417</sup>, che costituiscono elementi comuni per la configurazione di una cultura giuridica europea necessaria per il raggiungimento dell'obiettivo finale determinato dai trattati di Maastricht, e di Lisbona<sup>418</sup>.

La Corte di Giustizia è stata la principale interprete di questo processo di integrazione tra culture giuridiche nazionali, determinato da relazioni privilegiate che ha avuto con gli Stati Membri, ma soprattutto, per la disponibilità di strumenti utili al processo di convergenza giuridica.

Non va trascurato che proprio, le questioni interpretative pregiudiziali hanno contribuito in molte occasioni all'affermazione dell'efficacia della norma comunitaria sul diritto interno contrastante, divenendo così parte del processo di costruzione del diritto comunitario.

La graduale definizione del principio della tutela del legittimo affidamento ad opera del giudice comunitario è l'espressione concreta del processo di convergenza giuridica avviato dalla Corte di Giustizia rivolto all'affermazione di una cultura giuridica comune.

La diversità degli ordinamenti nazionali come la Corte ha ampiamente dimostrato nella

---

<sup>416</sup> J. B. Raithwaite, *Rules and Principles: A Theory of legal certainty*, in *Australian Journal of legal Philosophy*, XXVII, 47-82, 2002. per quanto riguarda la normativa italiana interessante è la nota a commento di F. Cappelli F. Capelli, *La tutela del legittimo affidamento nel diritto comunitario e nel diritto italiano (con particolare riferimento alla normativa Cee in materia agricola)*, in *Dir. com. sc. int.*, 1989, 97; vedi S. Schonberg, *Legitimate Expectations*, in *Administrative Law*, 2000, e relativa recensione di D. De Pretis, in *Dir. pubbl.*, 2001, 1191 ss.

<sup>417</sup> Per una disamina comparata del principio dell'affidamento in ambito comunitario si deve segnalare come ad esempio l'ordinamento tedesco abbia elevato tale principio a principio normativo interno così come valutato da parte della dottrina tedesca. J. blanke, *Vertrauensschul; im cleutschen*, op. cit., 487, il quale rinvia a M. Zulegg, *Deutsches und europdisches Verwaltungsrecht -- wechselseitigeEinwirkungen*, in *Verdffentlichungen der Vereinigimg der Deutschen Staatsrechtslehr*, 1994, 154.

<sup>418</sup> Si veda P. Haberle, *la cultura giuridica europea* in P. Ridola a cura di la costituzione europea tra cultura mercato Milano 1994 pag. 15;

sua giurisprudenza, non è di ostacolo alla promozione della convergenza giuridica che sostituisce un fattore di grande arricchimento.

Anche la dottrina inglese si è assestata su questi principi, tanto da ritenere come il legittimo affidamento rappresenti uno degli elementi cardini degli stati moderni di diritto<sup>419</sup>, tanto da riconoscere come il contributo della Corte di Giustizia nell'ambito del principio della tutela dell'affidamento sia stato ancor più incisivo rispetto alle decisioni dei singoli Stati Membri.

Il percorso evolutivo giurisprudenziale amministrativo seguito dalla Corte di giustizia delle Comunità Europee entro i quali è tutelabile l'affidamento, è definito da alcune pronunce come «parte dell'ordinamento giuridico comunitario»<sup>420</sup>.

Punto di partenza di tale cammino evolutivo è la una sentenza *Algera* del 1957<sup>421</sup>, ove la Corte svolge, nelle sue motivazioni, un ragionamento che permette di delineare il comportamento che la stessa considera corretto nell'ambito della revoca di atti dell'amministrazione, dinanzi al sorgere di un affidamento sia nel caso in cui esso sorga in conseguenza di un atto legittimo e sia nel caso in cui trovi fonte in un atto illegittimo<sup>422</sup>.

Secondo la Corte di Giustizia infatti, se il provvedimento è conforme alle norme che ne disciplinano l'emanazione del provvedimento, ed ha determinato la produzione di effetti previsti dall'ordinamento, facendo così sorgere diritti in capo ad un determinato soggetto, allora, tale atto non può essere revocato, in quanto quei diritti sarebbero irrimediabilmente lesi, questo ovviamente se si procedesse all'annullamento dell'atto che li ha posti in essere, e ciò in contrasto con il principio giuridico che impone di salvaguardare l'affidamento<sup>423</sup>. Diverso è, invece, il caso di un provvedimento non

---

<sup>419</sup> Sotto questo aspetto J. Schwarze, *The Administrative law* op cit. pag. 415-416;

<sup>420</sup> CGCE, 3 maggio 1978, *Töpfer*, C-112/77;

<sup>421</sup> CGCE, 12 luglio 1957, *Algera ed altri c. Assemblea Comune*, cause congiunte 7/56 e 3-7/57, in *Racc.*, 1957, 81.

<sup>422</sup> CGCE, 13 luglio 1965, *Lemmerz-Werke c. Alta Autorità*, causa C-111/ 63, in *Racc.*, 1965, 972; 3 marzo 1982, *Alpha Steel c. Commissione*, causa C-14/ 81, in *Racc.*, 1982, 749; 26 febbraio 1987, *Consorzio Cooperative. D'Abruzzo c. Commissione*, causa C-15/85, in *Racc.*, 1987, 1005, punti 12-17; 20 giugno 1991, *Cargill c. Commissione*, causa C-248/89, in *Racc.*, 1991, I-2987, punto 20; 17 aprile 1997, *De Compte c. Parlamento*, in causa C-90/95, in *Racc.*, 1997, I-1999, punto 35; Trib. I grado, 21 luglio 1998, *Mellet c. CGCE*, cause riunite T-66/96 e T-121/97, in *Racc.*, 1998, II-1305, punti 120-121

<sup>423</sup> CGCE, 30 novembre 1983, *Ferriere San Carlo*, causa C-352/82 qui abbiamo invece un esempio in cui il principio della tutela dell'affidamento è stato applicato quale eccezione del principio della certezza del diritto: tale è, ad es., il caso dell'efficacia nel tempo degli atti, che non può essere retroattiva in ossequio al principio della certezza, ma che può essere oggetto di una deroga quando «lo esiga lo scopo da conseguire e purché sia fatto salvo il legittimo affidamento degli interessati»; per una recente analisi vedi M. Gigante, *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giuridici e legittimo affidamento. Tra diritto comunitario e diritto interno*, Milano 2008, che propone una riflessione sul principio di tutela del legittimo affidamento, come delineato nel diritto comunitario e recepito nell'ordinamento interno, analizzando, a tal scopo, la giurisprudenza comunitaria, articolandola in due diversi raggruppamenti, a seconda che l'affidamento si riconnetta ad un atto legittimo o ad un atto illegittimo. Manca una disciplina specifica che operi la distinzione tra figure di provvedimenti eliminatori di provvedimenti e atti comunitari anche se M. Airoldi, *Lineamenti di diritto amministrativo comunitario*, Milano 1990, osserva che nel corso della sua evoluzione la giurisprudenza ha dato spesso l'impressione appoggiarsi alla distinzione, operata dell'ordinamento francese, tra

conforme al diritto: esso potrebbe essere revocato *ex tunc*, ove non fosse d'ostacolo la notevole durata del tempo trascorso tra la sua emanazione e la revoca.

La Corte ha fissato quindi, per la prima volta, un limite al potere di autotutela della P.A.: come la necessità di tener conto del lasso di tempo decorso dall'emanazione del provvedimento, tale da giustificare l'insorgere di un affidamento tutelando quel diritto acquisito, talvolta precludendo persino l'esercizio della potestà amministrativa di ritiro dell'atto stesso<sup>424</sup>.

Ciò che consegue è che una situazione di vantaggio, assicurata al privato per mezzo di uno specifico atto dell'amministrazione, non può essere rimossa in un momento successivo, salvo indennizzo per la lesione derivante dalla rimozione della posizione acquisita.

Anche nell'ordinamento inglese la posizione espressa dalla giurisprudenza è assai simile, tanto da aver denominato queste situazioni come *vested rights*<sup>425</sup>, diritti quesiti, che consistono in quei diritti che vengono costituiti dalla P.A. attraverso gli "atti" con la parvenza del carattere della legittimità: essi non possono essere successivamente sacrificati in quanto hanno determinato la convinzione di essere diritti «acquisiti» al patrimonio del cittadino beneficiario<sup>426</sup>.

Anche nell'ordinamento italiano sebbene sia necessario effettuare alcune specifiche distinzioni, i *vested rights* appartengono a quella categoria di diritti che, una volta entrati nella sfera giuridica di un soggetto, sono immutabili. Tale condizione permane anche di fronte a eventuali cambiamenti dell'ordinamento, in quanto hanno determinato la convinzione di essere diritti acquisiti al patrimonio del cittadino.

In ambito tributario attualmente è stato raggiunto un buon grado di protezione del contribuente, non solo perché l'affidamento è opponibile agli organi finanziari, ma anche perché la Corte ne ha fatto un efficace parametro di legittimità degli atti

---

*retrait*, cioè la rimozione *ex tunc* di atti illegittimi, e *abrogation*, ossia l'eliminazione *ex nunc* dell'atto anche legittimo, fatti salvi i *vested rights*, i c.d. diritti quesiti, ma questo tipo di valutazione a parere di chi scrive deve connettersi sempre alla valutazione se il diritto acquisito dal contribuente sia legittimo o meno.

<sup>424</sup> CGCE, 26 febbraio 1987, *Conorzio Cooperative d'Abruzzo/Commissione*, C-15/85, «la revoca di un atto illegittimo è consentita solo entro un termine ragionevole e se l'istituzione da cui emana ha adeguatamente tenuto conto della misura in cui il destinatario dell'atto ha potuto eventualmente fare affidamento sulla legittimità dello stesso. Se queste condizioni non sono soddisfatte, la revoca lede i principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento e deve essere annullata»; vedi anche CGCE, 3 marzo 1982, *Alpha Steel/Commissione*, C-14/81 e Tribunale di I grado, 26 gennaio 1995, *De Compte/Parlement* T-90/91 e T-62/92).

<sup>425</sup> per la dottrina italiana V. Cerulli Irelli, *Verso un più compiuto assetto della disciplina generale dell'azione amministrativa, Un primo commento alla l. 11 febbraio 2005, n. 15, recante «modifiche ed integrazioni alla l. 7 agosto 1990, n. 241»*, in *Astrid Rassegna*, IV, 2005, 25: «forti limitazioni sussistono alla rimozione (da intendersi comprensiva anche della revoca *ex nunc*) di precedenti provvedimenti che hanno costituito in capo a terzi situazioni di vantaggio (*vested rights*)»; G. Ubertazzi, *La tutela dei diritti quesiti e del legittimo affidamento nel diritto comunitario*, in *Dir. com. sc. int.*, 1978, 425 e ss

<sup>426</sup> Patrick J. Rohan and Eric Damian Kelly, *Vested Rights*, London 2013;  
Pag. 295 a 377



comunitari<sup>427</sup>.

Elaborazione del principio costituisce, tuttavia, solo una fase del processo di convergenza nel quale si attua, e si afferma una comune cultura giuridica europea, attraverso quell'*effetto di ricaduta del principio*, che conduce in ciascun ordinamento all'applicazione di effetti di principi già presenti in altri sistemi giuridici, mediati dall'intervento del giudice comunitario, anche con riferimento ai principi di proporzionalità ed effettività.

Ecco perché tra i principi generali del diritto comunitario elaborati dalla Corte, vi è la tutela del legittimo affidamento proprio per la sua peculiarità che riveste all'interno del contesto comunitario.

La tutela dell'affidamento si configura come uno degli aspetti più ampi, ed è ben connesso al principio della certezza del diritto, ben delineato nell'ordinamento francese, tedesco ed italiano, e racchiude in sé numerosi sotto-principi tra i quali la protezione dell'affidamento, il principio della irretroattività.

Orbene, se il primo principio esprime la generale esigenza che il diritto sia certo e prevedibile, gli altri riguardano le conseguenze che uno stato di incertezza e di imprevedibilità giuridica possa produrre sulle posizioni soggettive degli individui.

L'opera di elaborazione espletata dalla Corte ha incontrato enormi difficoltà rispetto agli altri principi, non solo perché la tutela dell'affidamento ricade nell'ambito dei diritti amministrativi nazionali che presentano resistenze più profonde nel processo di convergenza comunitarie, ma anche perché non tutti gli ordinamenti prevedono la protezione delle aspettative legittime di fronte al potere pubblico.

Spesso l'affidamento ha rilievo quasi esclusivamente nelle relazioni interprivatistiche: la sua tutela nei confronti dell'Amministrazione sussiste raramente dato che l'azione della prima è motivata da ragioni di interesse pubblico, dinnanzi le quali le posizioni individuali sono destinate a essere limitate.

Tuttavia, la Corte di Giustizia secondo parte della dottrina<sup>428</sup> ha definito l'affidamento

---

<sup>427</sup> La Corte Costituzionale con l'ordinanza del 6 luglio 2004 n. 216 ha affermato che le disposizioni di 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, viene infatti chiarito nella sentenza del 27 febbraio 2009 n.58 che le previsioni di legge 212 del 2000 non hanno rango costituzionale vd anche le ordinanze n. 41 del 2008 n. 180 del 2007 e n. 428 del 2006

<sup>428</sup> P. Mengozzi, in *Scritti in onore di Giuseppe Federico Mancini*, 1998, II, 633. In questa opera sono presenti gli interessi che determinano *the balance of interest* nella giurisprudenza comunitaria in materia di legittimo affidamento, per una disamina accurata della giurisprudenza in materia di tutela dell'affidamento in ambito comunitario vedi H.J. Blanke, *Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht*, 2000; M.P. Chiti, *The Role of the European Courts of Justice in the Development of the General Principles and Their Possible Codification*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 1995, 661 ss.; si può appurare come esso venga definito «principio fondamentale della comunità» con la pronuncia CGCE, 5 maggio 1981, Dürbeck/Hauptzollamt Frankfurt am Main-Flughafen, C-112/80.

un principio di *integrazione selettiva*, perché ha desunto dagli ordinamenti nazionali che custodivano queste forme di tutela, principi utili per modellare il principio in conformità alle esigenze di carattere il diritto comunitario, rafforzando l'idea che anche sul legislatore nazionale gravi un vero e proprio dovere di buona fede che gli impone comportamenti coerenti e non contraddittori nei confronti dei contribuenti<sup>429</sup>.

La protezione dell'affidamento si sostanzia nella necessità che le norme comunitarie non violino le aspettative che i singoli si siano legittimamente creati, confidando nelle promesse dell'ordinamento. Tale tutela presuppone un'aspettativa legittima, non la semplice possibilità che un dato evento non si verificherà, ma piuttosto la previsione del permanere o del verificarsi di una determinata situazione.

Tale tutela, per altro, può manifestarsi sia in senso orizzontale, tra soggetti privati e amministrazione comunitaria, e sia in senso verticale tra Amministrazioni, le quali sono tenute a rispettare le aspettative dei contribuenti nel dare attuazione al diritto comunitario.

Questi principi sono stati attentamente valutati dalla Corte di Giustizia nel *Topfer case*<sup>430</sup>, secondo i giudici comunitari *ciò che è necessario valutare sono gli interessi in gioco alla cui protezione mira la tutela dell'affidamento*, ovviamente si tratta di interessi prevalentemente economici perché sono proprio i settori nei quali gli operatori commerciali operano nelle loro relazioni con la comunità e con gli ordinamenti fiscali.

La Corte di Giustizia, infatti, non ignora che la prospettiva nella quale deve muoversi al pari delle altre istituzioni sia quella dell'integrazione economica fiscale, quale presupposto di quella politica, ed al tempo stesso con quella di un mercato globalizzato la cui spinta fiscale sia solo uno dei motori di unificazione europea.

In quest'ottica, le numerose decisioni della Corte di Giustizia che hanno privilegiato gli interessi di natura economica a scapito di principi giuridici, sono stati determinati dal bilanciamento di principi come quello di non discriminazione e quello della certezza del diritto, che postulava un'applicazione retroattiva della pronuncia, ma che al tempo stesso manifestava l'esigenza di tutelare l'affidamento degli Stati e dei loro equilibri finanziari, come ad esempio la pariteticità tra i rapporti economici tra uomini e donne e quello del principio della certezza del diritto.

È naturale che la dimensione economica-fiscale di un principio giuridico sia strettamente connessa a quella dell'interesse tutelabile da parte di un'impresa che sulla

<sup>429</sup> Nell'ordinamento italiano si veda la posizione di F. Merusi, *l'affidamento del cittadino*, Milano 1970, pagina 15, nonché l'analisi svolta dall'autore nel quinto capitolo.

<sup>430</sup> CGCE, 3 maggio 1978, Töpfer, C-112/77.

base del principio dell'affidamento abbia chiesto uno sgravio fiscale, non più tutelabile. La situazione in cui l'operatore economico o più semplicemente il contribuente agisce, deve essere assoggettato ad un elevato grado di certezza o se vogliamo di immodificabilità della norma, anche se il cambiamento di congiunture economiche finanziarie può causare, in ogni momento, la necessità di interventi legislativi di adeguamento, o semplicemente di interpretazione da parte delle autorità finanziarie, tanto da incidere radicalmente sia nelle prospettive di investimento di una impresa, sia nel cambiamento di fronte nel caso di costi non più deducibili per un'azienda.

Sotto questo aspetto è degno di nota l'atteggiamento della giurisprudenza inglese, la quale ha sancito la necessità di stabilire tra la nuova e la vecchia norma un determinato lasso di tempo, sotto l'imperio della vecchia legge, necessario al contribuente di adeguarsi alla nuova prassi applicativa.

È chiaro che, nell'ottica di un mercato globale, l'immutabilità della norma o di una prassi cogente non può essere accettato dall'operatore economico *sine die*.

E' necessario che vi sia un adeguamento programmatico alla nuova *policy*, al fine di permettere al contribuente di fare affidamento sul nuovo divenire della norma.

E' esemplificativo la circostanza che anche nella determinazione del rischio economico alcune compagnie assicurative abbiano previsto al loro interno specifiche clausole contro "il cd rischio normativo" che sollevino l'imprenditore dal pagamento di oneri economici in caso di modifica della normativa vantaggiosa per quest'ultimo.

La tutela dell'aspettativa troverà, pertanto, spazio solo nel caso di cambiamenti improvvisi e assolutamente imprevedibili per il contribuente attento, accorto e di consolidata esperienza.

Il presente capitolo cercherà di esaminare gli interventi posti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia in ambito doganale, aiuti di stato, ed in materia IVA, cercando di individuare dei suggerimenti utili per la tutela del contribuente ed alcune influenze nella giurisprudenza italiana ed inglese.

## **5.2 Il principio dell'affidamento comunitario come applicazione al diritto tributario inglese**

I giudici inglesi pur rimanendo estremamente fedeli alla loro tradizione giuridica hanno fatto propri i principi del legittimo affidamento delineato dalla giurisprudenza comunitaria, anche se in maniera del tutto autonoma.

Questo concetto costituisce uno degli aspetti più interessanti di questa ricerca, in quanto

proprio dallo studio comparatistico tra diritto tributario inglese ed italiano, si è avuto modo di approfondire come il concetto del legittimo affidamento avesse fatto ingresso nel diritto inglese, in maniera diversa rispetto anche al diritto tedesco ove tale principio è cresciuto e si è diffuso, o in quello francese che si è sviluppato con la struttura dello Stato amministrativo.

Principio questo che poi è stato assunto dal diritto comunitario a sua volta sviluppato integrato e nuovamente fatto proprio dalle legislazioni degli Stati membri.

Infatti nel *leading case Mavridis*<sup>431</sup> è enucleato uno dei concetti più esemplificativi dalla giurisprudenza britannica relativo al principio del legittimo affidamento.

L'origine del principio, infatti, deve farsi risalire agli anni 70, ed è stato un principio rivolto a dare stabilità nella prassi, nel senso che l'Amministrazione inglese qualora intendeva cambiare prassi doveva farlo conoscere al contribuente, dandogli il tempo necessario affinché egli si possa adeguare.

---

<sup>431</sup> "Mavridis contro Parlamento (C-289/91), punto 21. La nozione del legittimo affidamento sancisce il principio secondo il quale i dipendenti devono poter fare affidamento su una prassi continua dell'autorità amministrativa, che deve far sorgere nel contribuente il diritto di poter fare affidamento su quella determinata prassi. La Corte ha ammesso che l'autorità amministrativa non può scostarsi, in modo arbitrario, senza riferirne i motivi, da una prassi precedente, a pena di infrangere il principio della parità di trattamento. La Corte in questa sentenza riferisce testualmente come la ricorrente, tenuto conto delle responsabilità professionali assunte dall'ottobre 1982, poteva fare legittimo affidamento su una decisione dell'APN favorevole alla sua candidatura. Nei motivi della decisione il Tribunale di prima istanza fa presente che il diritto di esigere la tutela del legittimo affidamento si estende a chiunque si trovi in una situazione dalla quale risulti che l'amministrazione gli ha dato aspettative fondate (sentenza della Corte 19 maggio 1983, causa 289/91, Mavridis/Parlamento, Racc. pag. 1731). Nel caso di specie, si deve constatare che nessun impegno né assicurazione, che avrebbe potuto far sorgere in capo alla ricorrente fondate aspettative di essere promossa al posto in questione, le è stata fornita dall'amministrazione, né avrebbe potuto esserlo, dato che la promozione viene effettuata esclusivamente a scelta dopo esame scrupoloso, da parte dell'APN, dei meriti dei candidati. Un provvedimento comunitario può essere dotato di efficacia retroattiva soltanto qualora lo esiga lo scopo da raggiungere e purché il legittimo affidamento degli interessati sia debitamente rispettato (v., ad esempio, sentenza 25 gennaio 1979, causa 98/78, Racke/Hauptzollamt Mainz, Racc. pag. 69, punto 20 della motivazione, e 13 novembre 1990, causa C-331/88, Fedesa e a., Racc. pag. I-4023, punto 45 della motivazione). A giudizio delle ricorrenti, l'art. 8, n. 3, lett. a), non soddisfa nessuna delle due condizioni anzidette. Potrebbe certo operarsi una distinzione tra la retroattività in senso stretto, che ricorre allorché un provvedimento si applica retroattivamente a contratti conclusi nel passato, e la situazione nella quale norme nuove sono applicabili, esplicando effetti immediati, a situazioni preesistenti. Ove si muovesse da una tale distinzione, non sarebbe possibile affermare che il regolamento ha un'efficacia retroattiva in senso stretto, bensì, in termini più appropriati, che esso è immediatamente applicabile, in quanto il controverso regime "vecchio per nuovo" non riguarda le navi già in navigazione al momento in cui è entrato in vigore il regolamento. Quest'ultimo non si applica ai contratti per la costruzione di navi stipulati e interamente eseguiti anteriormente alla sua entrata in vigore, ma è invece applicabile ai contratti che, in quel momento, erano in corso di esecuzione. Tuttavia, ai fini del presente procedimento, una distinzione di questo genere non mi sembra rilevante. 32. Che il regolamento sia retroattivo in senso stretto o sia soltanto immediatamente applicabile, ogni aspettativa legittima dovrà essere in ogni caso salvaguardata. Di regola tali aspettative sorgono da una precedente normativa (v., ad esempio, sentenze 14 maggio 1975, causa 74/74, CNTA, Racc. pag. 533, 11 dicembre 1990, causa C-189/89, Spagl, Racc. pag. I-4539, e 26 giugno 1990, causa C-152/88, Sofrimport/Commissione, Racc. pag. I-2477) o dal comportamento delle istituzioni comunitarie (v., ad esempio, sentenze 11 marzo 1982, causa 127/80, Grogan/Commissione, Racc. pag. 869, e 19 maggio 1983, causa 289/81, Mavridis/Parlamento, Racc. pag. 1731, punto 21 della motivazione). Tuttavia, la tutela del legittimo affidamento può applicarsi anche in relazione a provvedimenti, come il regolamento controverso, che non modificano norme esistenti, ma disciplinano un settore precedentemente privo di regolamentazione. Anche in assenza di una precedente normativa o di un particolare comportamento da parte delle istituzioni comunitarie può sussistere l'obbligo, ad esempio, di adottare un'adeguata disciplina transitoria. Ovviamente, la sfera d'applicazione di tale principio non può essere estesa fino a rendere impossibile che una nuova disciplina si applichi agli effetti futuri di situazioni sorte sotto l'impero della disciplina anteriore (v., ad esempio, sentenza 16 maggio 1979, causa 84/78, Tomadini, Racc. pag. 1801, punto 21 della motivazione). Non vi è dubbio, tuttavia, che nell'adottare discipline normative le istituzioni comunitarie devono rispettare le aspettative legittime dei soggetti interessati, salvo quando intervenga un preminente interesse comunitario.

Sotto questo aspetto deve rilevarsi il recepimento dei Tribunali inglesi dei principi della Giurisprudenza comunitaria ove nel caso *Gemeente Leusden*<sup>432</sup>, la Corte ha riconosciuto la possibilità delle amministrazioni finanziarie dei Paese membro di cambiare, non solo prassi applicativa, ma anche gli effetti interni di imposizione fiscale, ma anche al fine di permettere al contribuente di adeguarsi in tempo utile.

Si deve rilevare una differenza significativa nell'applicazione del principio dell'affidamento nel diritto amministrativo inglese rispetto a quello comunitario.

Nel diritto inglese, i giudici hanno affermato il riconoscimento dell'affidamento anche lì dove la HMRC avesse riconosciuto al contribuente un trattamento positivo, revocato poi successivamente purché l'Amministrazione finanziaria abbia riconosciuto l'errore o fosse andata *contra legem*.

Nel diritto comunitario invece l'affidamento ha una valenza tale che non può costituire un elemento costitutivo per andare *contra legem*.

Nel caso *cooperative Belovo*<sup>433</sup> la Corte di Giustizia ha affermato che possono essere

---

<sup>432</sup> *Gemeente Leusden*<sup>432</sup> contro *Staatssecretaris van Financiën* (C-487/01), causa riunita alla (*Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR v Finanzamt Paderborn* (C-396/98) ) nella motivazione della sentenza viene infatti considerato come. Gli artt. 17 e 20 della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, interpretati in conformità con i principi di tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto, non ostano a che uno Stato membro sopprima il diritto di optare per l'imposizione di locazioni di immobili, che esso abbia concesso ai suoi soggetti passivi sulla base dell'art. 13, sub C, lett. a), della sesta direttiva, e reintroduca così l'esenzione di tali locazioni conformemente all'art. 13, sub B, lett. b), con la conseguenza di una rettifica delle deduzioni effettuate sui beni di investimento immobiliare oggetto della locazione, in conformità con l'art. 20 della detta applicazione della modifica legislativa. La soppressione del contesto normativo

del quale un soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto ha beneficiato pagando meno imposte, senza che per questo vi sia una pratica abusiva, non può tuttavia, di per sé, violare un legittimo affidamento fondato sul diritto comunitario. (v. punti 48, 82, dispositivo 1) 2. Una modifica legislativa con la quale uno Stato membro sopprime il diritto di optare per l'imposizione di locazioni immobiliari, che implica un pagamento di somme corrispondenti a deduzioni inizialmente operate, non corrisponde all'ipotesi descritta all'art. 5, n. 7, lett. a), della sesta direttiva 77/388 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari. Tale disposizione prevede infatti la destinazione di un bene, da parte del soggetto passivo, ai bisogni della sua impresa e non una modifica legislativa che sopprima il diritto di optare per l'imposizione di un'operazione economica in linea di principio esente. (v. punti 92, 95, dispositivo 2)

<sup>433</sup> Belgio contro *Societe Cooperative Belovo* (C-187/91) i fatti causa sono relativi al permesso di esportazione ed al pagamento dei determinati dazi, tra il 24 novembre 1988 e il 21 settembre 1989, la Belovo presentava nove volte domanda per titoli d'importazione al fine di importare uova da taluni Stati terzi (Israele, Repubblica democratica tedesca, URSS e Cecoslovacchia). Contemporaneamente la Belovo chiedeva la fissazione anticipata dei prelievi all'importazione. Le competenti autorità rilasciavano in quel periodo i nove titoli richiesti, procedendo alla fissazione anticipata dei prelievi all'importazione. Il 3 ottobre 1989 le autorità belghe chiedevano la restituzione dei cinque ultimi titoli senza fornire giustificazioni. Detto ritiro avveniva in forza dell'art. 25, n. 1, del regolamento (CEE) della Commissione 16 novembre 1988, n. 3719, che stabilisce le modalità comuni d'applicazione del regime dei titoli d'importazione, di esportazione e di fissazione anticipata relativi ai prodotti agricoli (in prosieguo: il «regolamento d'attuazione»). Il ritiro veniva successivamente motivato sostenendo che il regolamento relativo all'organizzazione comune dei mercati nel settore delle uova non prevede la fissazione anticipata dei prelievi all'importazione per le importazioni di uova da Stati terzi. La Belovo non contestava questa motivazione e restituiva i cinque titoli, i quali non erano stati utilizzati ovvero erano stati utilizzati solo in parte. Dagli atti di causa risulta che in esito a trattative condotte nell'agosto e nel settembre 1989 la Belovo aveva concluso un accordo con un ente di Stato sovietico relativo alla vendita di un impianto chiavi in mano per la trasformazione delle uova. Detto contratto conteneva una clausola di compensazione comportante l'acquisto di circa 2000 t di uova fresche. La Belovo sostiene che nel concludere il contratto con l'ente di Stato sovietico, essa ha fatto particolare affidamento sulla possibilità di importare nella Comunità le uova di cui all'accordo mediante i titoli rilasciati con fissazione anticipata dei prelievi all'importazione

considerati nulli solo gli atti inficiati da «vizi particolarmente gravi ed evidenti» soluzione questa manifestamente necessaria per esigenze di certezza del diritto, ossia nella sostanza è importante stabilire se nell'ambito di una valutazione globale, il principio di legalità<sup>434</sup> debba far posto o meno alla tutela della certezza giuridica del

---

In forza di detta clausola la società era obbligata ad importare le uova acquistate, provenienti dall'Unione sovietica, fra l'ottobre e il dicembre del 1989, periodo in cui poneva le uova sotto regime di deposito doganale. Con due ordinanze emesse in sede di procedimento sommario dal presidente del Tribunal de première instance di Bruxelles il 2 novembre e l'8 dicembre 1989 la Belovo veniva autorizzata a ritirare le uova dal deposito e a procedere alla loro importazione pagando solo i prelievi stabiliti nei titoli con fissazione anticipata, tenendo conto del fatto che le uova erano derrate deperibili e che ciò non avrebbe pregiudicato la questione se la Belovo avesse potuto in un secondo tempo essere condannata all'eventuale pagamento ex post di un supplemento di prelievi all'importazione. La Corte stabilì che il recupero dei danni non poteva essere impedito dal principio del legittimo affidamento sussistendo nello specifico un regolamento n. che dava la facoltà al giudice nazionale di provvedere al recupero dei dazi corrispondenti.

<sup>434</sup> Come ampiamente descritto a proposito del principio di legalità da Luciana di Renzo in *La disciplina economico/finanziaria nel Trattato di Maastricht, parte prima, in Innovazione in Diritto*, rivista on line dell'Università di Napoli, Federico II, 2006, n.3, in <http://www.innovazionediritto.unina.it/> Il principio di legalità è posto nell'art. 23 della Costituzione e nel concetto di prestazione di imposta, la Corte Costituzionale, nell'interpretare nel dettaglio l'art. 23, si è soffermata su alcuni problemi direttamente derivanti dall'articolo, in primo luogo cosa debba intendersi per prestazione imposta. L'articolo fa riferimento a tutte le prestazioni personali e patrimoniali coattive; fra quelle personali si ricordano le prestazioni obbligatorie di servizi pubblici e il tradizionale esempio del servizio militare. Fra le prestazioni patrimoniali occorre inserire ogni genere di prestazioni tributarie; nel passato si era dubitato se dovessero, accanto alle imposte (tributi per eccellenza, il cui presupposto è un fatto posto in essere dal soggetto passivo non strettamente correlato ad un'attività dell'ente pubblico, nel senso che tale Ente non necessariamente debba realizzare una controprestazione per il singolo) essere ricomprese le tasse, tributi il cui presupposto è un atto o un'attività pubblica, ossia l'emanazione di un provvedimento o la prestazione di un servizio pubblico, specificamente riguardanti il soggetto passivo. La dottrina che non ricomprendeva le tasse fra le prestazioni imposte giustificava la propria scelta con il fatto che le tasse scaturiscono da attività poste in essere volontariamente dal soggetto passivo, per ottenere un certo vantaggio (ad esempio, fruire di un servizio pubblico, ottenere un atto amministrativo o giudiziario. La Corte Costituzionale con sentenze n. 70 del 1960, n. 2 del 1962 e n. 72 del 1969 ha interpretato in senso ampio la nozione di prestazione imposta ricomprendendo non solo le tasse per le quali, anche se concorre, a differenza dell'imposta, la volontà del soggetto di ottenere la prestazione, in ogni caso non vi è dubbio che la prestazione stessa provenga da un atto autoritativo, anche tutte le prestazioni che abbiano un'origine contrattuale relative a servizi pubblici essenziali, quali, ad esempio, le tariffe telefoniche o elettriche, che, all'epoca dell'emanazione delle sentenze di riferimento erano in regime di monopolio. Art. 23 Cost.: nozione di legge I circa il termine legge contenuto nell'art. 23, vi è concordia nel ritenere che, con tale indicazione, si intende ogni atto normativo avente forza di legge, su cui vi agisca il filtro parlamentare. Per legge devono dunque intendersi:

leggi in senso formale, approvate nel rispetto dell'iter ordinario, sostanziate nella proposta parlamentare o governativa, nell'esame del testo ad opera delle commissioni, e votazione in aula. In campo fiscale, in modo decisamente maggiore rispetto ad altri settori meno tecnici, generalmente l'approvazione avviene in seno alle commissioni parlamentari, in particolare commissioni finanze e tesoro della Camera e del Senato; le assemblee provvedono a ratificare l'operato delle commissioni stesse. Fra tali leggi sono ricomprese anche quelle di rango costituzionale. Per quanto riguarda il concetto di nozione di legge previsto all'art. 23 questo ricomprende, decreti legge, emanati dall'esecutivo in casi di necessità ed urgenza, che devono essere convertiti entro sessanta giorni dall'emanazione. In materia fiscale vi si ricorre frequentemente, con la motivazione che i lunghi tempi dell'iter di approvazione delle leggi potrebbero ingenerare manovre speculative: si pensi ad imposte che gravano su beni di largo consumo. L'immediata entrata in vigore del decreto legge impedisce gli accaparramenti, che altrimenti potrebbero accadere durante i tempi di approvazione della legge ordinaria, decreti legislativi, in cui l'intervento parlamentare sta a monte, in quanto il Parlamento approva una legge delega, che fissa principi e criteri direttivi, cui dovrà attenersi il governo nella redazione del testo, pur nel rispetto di notevoli margini di scelta politica per concretizzare le indicazioni contenute nella delega. In campo fiscale, con decreto legislativo sono redatti i cosiddetti testi unici, finalizzati a ordinare, unificare e razionalizzare disposizioni relative ad una medesima materia, spesso contraddittorie e collocate in testi diversi. Anche la legge regionale è fonte di norme tributarie: rispetta la riserva di cui all'art. 23 Cost, disponendo nell'ambito dei limiti fissati da altre norme costituzionali, limiti ristretti per le regioni a statuto ordinario, più elastici per le regioni a statuto speciale. Dal punto di vista teorico, le regioni hanno potestà legislativa in materia fiscale, a seguito della riforma del Titolo V avvenuta con legge costituzionale 3 del 2001, che però non ha trovato ancora reale applicazione, disciplinando le reciproche competenze di Stato e Regioni; per le Regioni a statuto ordinario è richiesta una effettiva connessione tra l'introduzione di propri tributi ed i «*principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario*», per cui occorre che la legge statale, provveda ad individuare preventivamente i principi di coordinamento del sistema tributario. Art. 23 Cost.: leggi regionali ed autonomia normativa di regioni, province e comuni II La novella del Titolo V non ha attribuito alle regioni a statuto speciale maggiore autonomia rispetto alle Regioni a statuto ordinario ma ha esplicitamente riconosciuto alle prime, come evidenziato nella recente

destinatario.

A questo proposito, la Corte di Giustizia ha sottolineato come il principio della tutela del legittimo affidamento fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario<sup>435</sup> e che il rispetto dei principi generali del diritto comunitario si impone ad ogni autorità nazionale che debba applicare il diritto comunitario con conseguente rispetto dell'affidamento<sup>436</sup>.

Di conseguenza, l'autorità nazionale incaricata di applicare il regime delle restituzioni all'esportazione nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati agricoli è tenuta ad osservare il principio della tutela del legittimo affidamento degli operatori economici valutando le possibili conseguenze per coloro i quali hanno fatto sorgere legittime aspettative.

---

sentenza della Corte Costituzionale n. 102 del 2008, di poter immediatamente legiferare in materia fiscale in applicazione delle proprie disposizioni statutarie ed in armonia con i «*principi del sistema tributario dello Stato*», attraverso un'autonoma valutazione di coerenza, nell'istituire tributi, del proprio sistema con quello statale. Comuni e Province possono esercitare una sfera di autonomia teoricamente abbastanza ampia negli spazi loro riservati nei tributi locali introdotti con leggi statali o regionali. Nella pratica, Regioni, Comuni e Province gestiscono numerosi tributi locali, di fatto introdotti ancora esclusivamente con legge statale: i margini di autonomia sono delineati dalla possibilità attribuita a tali enti di modificare l'aliquota nel rispetto di limiti massimi e minimi stabiliti dalla legge. Per quanto riguarda le fonti comunitarie relativi al principio di legalità vi è da rilevare come ogniqualvolta una norma comunitaria esprima principi generali, precisi e incondizionati, deve avere efficacia diretta negli ordinamenti degli Stati membri. Proprio in campo fiscale la Corte di Cassazione, con sentenza N. 17564 del 2002, ha ribadito il dovere del legislatore statale e regionale di rispettare, nell'esercizio dell'attività legislativa, i vincoli progressivamente emersi e continuamente emergenti nel processo di costruzione dell'ordinamento giuridico comunitario.

I giudici di merito, in caso di palese contrasto di una norma interna con principi comunitari devono procedere alla diretta disapplicazione della norma interna. I giudici di merito, però, si sono dimostrati spesso restii ad applicare d'ufficio il diritto comunitario, preferendo la via del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, ex art. 234 del Trattato, nelle non frequenti occasioni in cui ritengano fondata la questione di compatibilità con l'ordinamento comunitario: spesso è la Corte di Cassazione, come giudice di ultima istanza e recentemente la Corte Costituzionale, con la recente ordinanza 103 del 2008, che provvedono a tale rinvio alla Corte di Giustizia Art. 23 Cost.:fonti comunitarie. Il giudice è tenuto alla ricerca ed applicazione della norma giuridica meglio confacente alla questione di diritto posta dalle parti può: tale ricerca deve estendersi alle norme comunitarie, pur rilevando la difficoltà oggettiva per il giudice interno di procedere a tale applicazione. Quello che deve e può realizzarsi è, sulla scia di quanto costantemente ripetuto dalla Corte di Giustizia, il maggior rispetto dei precedenti della Corte stessa. In presenza di fattispecie analoghe rispetto ad altre già oggetto di giudizio da parte della Corte, il giudice interno potrà disapplicare la norma interna, evitando di penalizzare il sistema dell'art. 234 con rinvii inutili e meramente ripetitivi. La decisione su precedenti analoghi realizza una situazione giuridica nuova; i giudici interni in presenza di situazioni stabili e chiare, possono e devono procedere d'ufficio. Art. 23 Cost. : fonti comunitarie 2.1 le fonti tipiche I relativamente alla fiscalità comunitaria si distinguono delle fonti "di primo livello", norme contenute nei Trattati istitutivi, principi fiscali generali, che concorrono a definire gli scopi fondamentali della Unione Europea. Le fonti fiscali primarie si sostanziano in pochi principi codificati – primi fra tutti il divieto di discriminazione fiscale, ex art. 12 del Trattato CE, corollario del principio di uguaglianza tributaria, l'armonizzazione e il ravvicinamento, entrambi ricompresi nel coordinamento fiscale – che esprimono pienamente l'ispirazione liberista del Trattato di Roma. Le disposizioni più specificamente fiscali sono previste in tema di libera concorrenza; in particolare, relativamente al divieto di aiuti di Stato (art. 87), circa il divieto di imposizioni fiscali discriminatorie (artt. 90 ss) e di armonizzazione in materia di imposizione indiretta (art. 93). Per l'imposizione diretta si reputa applicabile il principio generale relativo al ravvicinamento delle legislazioni (art. 94), nonché quanto stabilito in tema di eliminazione della doppia imposizione (art. 293). **art. 23 Cost. : fonti comunitarie.** Altre misure indirettamente fiscali sono contemplate in tema di tutela della libertà di circolazione nelle sue diverse accezioni – delle merci (artt. 23 e 24), dei lavoratori (artt. 39) e della conseguente libertà di stabilimento (artt. 43 ss), dei servizi (art. 49) e dei capitali (art. 56) -, di unione doganale, con l'esplicito divieto di tasse ad effetto equivalente (artt. 25 ss) e di divieti di restrizioni quantitative (artt. 28 ss). Vi sono poi fonti fiscali "di secondo livello", fonti derivate, che, attraverso i tradizionali strumenti dei regolamenti e delle direttive, hanno influenzato il processo di armonizzazione e di coordinamento tra le diverse legislazioni interne. Esempio tradizionale di imposta armonizzata è l'IVA: attraverso alcune fondamentali direttive – prime fra tutte la c.d. sesta direttiva, del 1977 – si è raggiunto un elevatissimo livello di armonizzazione.

<sup>435</sup> La motivazione che ha seguito la sentenza ha ricalcato quanto dedotto dal caso Töpfer, Race. pag. 1019 sentenza del 3 maggio 1978, causa 112/77.

<sup>436</sup> Questo passaggio è invece stato preso dalla sentenza del 27 settembre 1979, causa 230/78, Eridania, Race, pag. 2749.

Questa teoria che la Giurisprudenza della Corte di Giustizia affermò è stata recepita dall'ordinamento inglese, anche se con applicazioni divergenti rispetto alla posizione comunitaria.

Infatti nella sentenza *Marks & Spenser*<sup>437</sup>, il cui oggetto del contendere era relativo alla sesta direttiva sull'I.V.A. in relazione all'abrogazione del 24 della Finance Act 1989 sostituito dall'art. 80 della VAT Act 1994 con effetto a partire dal 1994, che riduceva con effetto retroattivo il termine di decadenza per il rimborso di somme indebitamente versate per l'imposta sul valore aggiunto: da qui la questione della compatibilità con i principi di effettività e di tutela del legittimo affidamento.

In realtà, la questione era sorta in quanto il gruppo Marks & Spenser aveva richiesto l'applicazione del principio enucleato nella sentenza *Argos Distributors Ltd*<sup>438</sup> relativo ad un caso accaduto nel Regno Unito che riguardava l'applicazione dell'Iva su buoni acquisto emessi dalla società di distribuzione.

A seguito della suddetta sentenza, la *Marks & Spenser* venne a conoscenza che il regime impositivo della VAT applicato dai *Commissioners* ai loro buoni di acquisto già venduti era errato nel suo presupposto applicativo, tanto che richiedeva il rimborso di GBP 2 638 057 per il periodo di imposta 1991 a 1996 avendo indebitamente pagato Iva per errore.

I *Commissioners* procedevano alla restituzione solo di una parte dell'iva alla vendita dei buoni acquisto effettuata nel periodo non interessato dall'introduzione del termine di decadenza di tre anni entrato in vigore il 18 luglio 1996.

Il rimborso corrispondente, per un importo pari a GBP 1 913 462, veniva effettuato a

---

<sup>437</sup> Sent. dell'11 luglio 2002, causa C-62/00 pubblicata in [fisconline.it](http://fisconline.it); E' significativo come la modifica della legge iva fu effettuata dal viceministro dello scacchiere ove il 18 luglio 1996, un membro del governo, Her Majesty's Paymaster General, annunciava al Parlamento che, dati i crescenti rischi per l'Erario determinati dalle domande di rimborso di somme erroneamente percepite a titolo di imposta iva, il governo intendeva modificare, nell'ambito del Finance Bill 1997 (progetto di legge finanziaria per il 1997), il termine di decadenza per la presentazione delle domande di rimborso relative all'Iva ed alle altre imposte indirette, riducendolo a tre anni. Tale nuovo termine di decadenza avrebbe dovuto applicarsi immediatamente alle domande di rimborso pendenti alla data del detto annuncio, al fine di evitare che la prevista modifica legislativa venisse vanificata a causa del tempo necessario alla conclusione della procedura parlamentare. Il 4 dicembre 1996, la Camera dei Comuni approvava le proposte del governo in materia di bilancio, compresa la proposta annunciata il 18 luglio 1996, divenuta l'art. 47 del Finance Bill 1997. Il Finance Act 1997 veniva adottato definitivamente il 19 marzo 1997. L'art. 47, n. 1, di tale provvedimento ha riformulato l'art. 80 del Value Added Tax Act, abrogandone il paragrafo 5 e modificandone il paragrafo 4, il quale, dopo tale intervento, così dispone:

«I Commissioners, in presenza di una domanda proposta ai sensi del presente articolo, non sono tenuti a restituire alcuna somma che sia stata ad essi versata più di tre anni prima della presentazione della domanda stessa». L'art. 47, n. 2, del Finance Act 1997 stabilisce quanto segue: «... il paragrafo 1 del presente articolo si reputa entrato in vigore il 18 luglio 1996 e si applica, ai fini dei rimborsi effettuati a tale data o successivamente ad essa, a tutte le domande presentate ai sensi dell'art. 80 del Value Added Tax Act 1994, ivi comprese le domande presentate prima di tale data e quelle relative a pagamenti effettuati anteriormente alla medesima data».

<sup>438</sup> *Argos Distributors Ltd* del 24 ottobre 1996, causa C-288/94, , Racc. pag. I-5311, in questa decisione la Corte statui che l'art. 11, parte A, n. 1, lettera a), della VI Direttiva.



favore della Marks & Spencer in data 15 gennaio 1997. La Marks & Spencer presentava dinanzi ai *Commissioners* un ulteriore reclamo contro tale decisione di applicare il termine di decadenza di tre anni dalla domanda, ma detta autorità respingeva il suo reclamo.

Il 15 aprile 1997, la Marks & Spencer impugnava la decisione di rigetto dinanzi al VAT and Duties Tribunal, di Londra, il quale respingeva il ricorso.

La Marks & Spencer impugnava tale pronuncia dinanzi alla *High Court of Justice* (England & Wales), Queen's Bench Division Crown Office, la quale anchessa respingeva la domanda della società; avverso tale decisione la Marks & Spencer interponeva motivi di gravame dinanzi alla Court of Appeal.

Con sentenza 14 dicembre 1999, la Court of Appeal respingeva l'appello della Marks & Spencer relativamente al rimborso dell'Iva indebitamente pagata per la vendita dei buoni acquisto per il periodo dall'agosto 1992 all'agosto 1996.

La Court of Appeal, tuttavia, ritenendo che la soluzione della controversia relativa al rimborso dell'Iva indebitamente pagata per la vendita dei buoni acquisto nel periodo dal maggio 1991 al luglio 1992 dipendesse dall'interpretazione del diritto comunitario, decideva di sospendere la decisione e di sottoporre alla Corte di giustizia la seguente questione pregiudiziale:

«Se, nel caso in cui uno Stato membro non abbia correttamente trasposto nel suo ordinamento interno l'art. 11, parte A, della Direttiva del Consiglio n. 77/388, sia compatibile con il principio dell'effettività dei diritti conferiti al contribuente da tale norma, ovvero con il principio della tutela del legittimo affidamento, l'applicazione di una normativa che soppriime, con effetto retroattivo, il diritto riconosciuto da norme di diritto nazionale di chiedere il rimborso di somme pagate, a titolo di Iva, più di tre anni prima della data in cui viene presentata la domanda di rimborso».

In breve, si è posta anche in questa sede una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione del diritto comunitario in tema di ripetizione di indebito e che consentisse di invocare il principio della tutela dell'affidamento.

L'art. 11 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/ CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri, relative al sistema di imposta sul valore aggiunto, stabilisce che la base imponibile è costituita « a) per le forniture di beni e le prestazioni diverse da quelle di cui alle lettere b), c) e d), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni

direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni ».

La normativa nazionale del Regno Unito ha introdotto con la legge finanziaria per l'anno 1992 ,solo a partire dal 1 agosto 1992, la modifica dell'art. 10, n. 3, del Value Added Tax Act 1983 (legge del 1983 sull'I.V.A.).

La Marks & Spencer vantava il rimborso dell'I.V.A. indebitamente pagata per la vendita di buoni acquisto per il periodo dall'agosto 1992 all'agosto 1996.

La Corte «of Appeal» ha poi sottoposto alla Corte di giustizia la questione pregiudiziale, in quanto la soluzione della controversia relativa al rimborso dell'I.V.A. si era ritenuta dipendente dall'interpretazione del diritto comunitario.

In particolare, in sede di rinvio, si sosteneva che lo Stato membro non avesse correttamente trasposto nell'ordinamento interno il richiamato art. 11, in coerenza con il principio di effettività dei diritti attribuiti al contribuente e con il principio del legittimo affidamento, poichè si applicava una normativa che eliminava, con efficacia retroattiva, il diritto di richiedere il rimborso dell' I.V.A., più di tre anni prima della data in cui viene presentata la domanda di rimborso.

In sostanza, la questione pregiudiziale era volta a stabilire se il principio di effettività ed in particolare il principio di tutela del legittimo affidamento fosse stato violato qualora una normativa nazionale disponesse, retroattivamente, la riduzione del termine entro cui può essere chiesto il rimborso di somme versate a titolo di I.V.A., e queste siano state rimosse in violazione di disposizioni (quale l'art. 11 predetto) della sesta direttiva aventi efficacia diretta nell'ordinamento nazionale.

Tuttavia, il governo del Regno Unito insisteva sull'inconfigurabilità del principio di tutela del legittimo affidamento nella controversia *de qua*, in quanto la materia del rimborso I.V.A era «interamente riservata al diritto nazionale, fatta salva soltanto l'osservanza dei principi comunitari di equivalenza e di effettività», mentre a parere del Governo inglese, il principio dell'affidamento sarebbe applicabile nella causa avanti al giudice nazionale, solo nel senso « che il singolo ha il diritto di ottenere che il suo reclamo venga esaminato in conformità delle modalità procedurali stabilite dal diritto nazionale ».

Nella fattispecie, la Corte di giustizia ha invece deciso per la violazione del principio della tutela del legittimo affidamento, principio che, secondo costante giurisprudenza comunitaria, e parte dell'ordinamento giuridico comunitario, deve essere necessariamente osservato dagli Stati membri che diano attuazione a discipline comunitarie.

I giudici della Corte di Giustizia non hanno accolto le posizioni inglesi, ed hanno stabilito in modo univoco che: qualora il principio del legittimo affidamento non venga rispettato, in conseguenza della modifica di una disciplina nazionale, che retroattivamente modifica il diritto esistente, riconosciuto al contribuente di ottenere il rimborso di imposte riscosse in violazione di disposizioni della sesta direttiva, che si caratterizzano per l'efficacia diretta, vi è violazione del principio dell'affidamento.

In particolare, la Corte ha statuito che il principio della tutela del legittimo affidamento impedisce che possa essere modificata una normativa nazionale al fine di privare il contribuente, con effetto retroattivo, di un diritto a deduzione da questi acquisito sulla scorta della sesta direttiva.<sup>439</sup>

Allo stesso modo, occorre considerare che, nel caso in esame, il principio della tutela del legittimo affidamento trova applicazione ed impedisce che una modifica della normativa nazionale privi un contribuente, con effetto retroattivo, del diritto, del quale questi godeva prima della detta modifica, di ottenere il rimborso di imposte riscosse in violazione di disposizioni della sesta direttiva aventi efficacia diretta.

Si deve rilevare come in realtà nel diritto inglese la tutela del principio dell'affidamento sia stata invocata spesso per circoscrivere la legittimità di disposizioni retroattive.

Infatti parte della dottrina inglese<sup>440</sup> ha chiarito che non ogni forma di retroattività si pone in contrasto con il principio dell'affidamento, in quanto questa tematica va affrontata tenendo in considerazione anche la reale aspettativa del contribuente .

Si deve segnalare la posizione della migliore dottrina dominante inglese<sup>441</sup> la quale sottolinea come *the apparente retroactivity can arise in relation to measures, whether individual or general, which change previous measures or representation with effect for events that have already occurred, but which have not yet been wholly concluded, or with effect for some transaction which is in the process of completion.* Secondo questa dottrina, il contribuente che subisce gli effetti negativi di una legge retroattiva di fatto è titolare di una aspettativa qualificata, proprio perché vi è il cambiamento della prassi applicativa di una determinata imposta, tanto che va ad incidere proprio sulle sue posizioni soggettive del contribuente.

A parere di chi scrive, il caso *Marks & Spenser* di fatto rappresenta una anomalia nel diritto tributario inglese, proprio perché ritengo che primariamente sussiste un problema

<sup>439</sup> La motivazione dei giudici della Corte su questo punto è stata ripresa dalla sentenza Schloßstraße, punto 47 sentenza dell'8 giugno 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Racc.pag.I-4279;

<sup>440</sup> P.Popeler, *Legitimate expectation and the law maker in the case law of the European Court of Humans rights, in European Human rights in law review* 2006 p.11;

<sup>441</sup> P. Graig, *Administrative law* London 2003;

di compatibilità e di prevalenza tra le fonti dell'ordinamento inglese rispetto alla decisioni della giurisprudenza.

Storicamente la legge scritta ha avuto un ruolo marginale nello sviluppo del diritto inglese e nonostante oggi l'attività legislativa sia copiosa, il rapporto tra *statute* e *case law* si risolve sempre a favore del secondo, in quanto vi è sempre una netta prevalenza delle decisioni giurisprudenziali in favore di quelle legislative, a meno che non intervenga il Parlamento togliendo efficacia ad un precedente.

Nel caso *Mark & Spenser* è accaduto il contrario: vi è stata una prevalenza della norma sul *case law*, che come è stato esaminato nei primi capitoli hanno sempre prevalso sulla norma scritta.

Infatti la giurisprudenza dei giudici, prevale sulla legislazione da un punto di vista sostanziale: l'interpretazione restrittiva del giudice può limitare la portata applicativa della legge.

Il caso *Marks & Spenser* rappresenta, ad avviso di chi scrive, un'anomalia nel sistema del diritto inglese, quasi una forma di fidelizzazione del diritto continentale ove sussiste la prevalenza della norma sul *case law*, ove il giudice è chiamato ad applicarla *tout court*.

Il concetto di retroattività di una legge nel diritto inglese non è molto diffuso, proprio per la forte limitazione che il *case law* vi esercita.

Per questa ragione la sentenza *Marks & Spenser* ha rappresentato un vero e proprio punto di riferimento nell'ordinamento inglese interno, sia per gli effetti che il principio dell'affidamento ha avuto, e sia per gli effetti della retroattività, che l'ordinamento inglese ha subito da quello comunitario.

Non solo ma gli influssi maggiori della giurisprudenza inglese da parte comunitaria sono relativi anche ad una giurisprudenza comunitaria, anche risalente, che evidenzia una frequente considerazione dell'ipotesi di modifica di rapporti sorti sulla base dell'affidamento prima delineato, alla luce di una valutazione dei contrapposti interessi; anche qualora prevalga la tutela dell'interesse pubblico, ove si configura la tutela dell'affidamento secondo determinati presupposti.

Si prospetta in modo problematico la disciplina di situazioni intertemporali conseguenti all'ipotesi in cui una nuova norma, pur avendo un'efficacia *ex nunc*, disciplini situazioni giuridiche ancora pendenti, ma sorte sotto il vigore della normativa precedente;

peraltro, sebbene si rilevino esigenze di tutela dell'affidamento, si sottolinea che la Corte di Giustizia ha più volte affermato che il diritto comunitario non esclude in senso

assoluto l'ammissibilità di una disciplina retroattiva.

Occorre comunque richiamare la regola, ormai consolidata a seguito di una certa evoluzione, secondo cui le leggi modificative di una disposizione legislativa sono applicabili, salva un'espressa deroga, agli effetti futuri di situazioni verificatesi in vigenza della disciplina previgente<sup>442</sup>.

In relazione a ciò, non si può che ribadire e fare proprio il pensiero della Corte che il principio dell'affidamento si pone come limite all'efficacia immediata della normativa comunitaria<sup>443</sup>.

In particolare, sulla questione delle predette situazioni intertemporali, la Corte richiama diffusamente il principio della "certezza del diritto e della tutela dell'affidamento", ritenuti norme giuridiche superiori<sup>444</sup>, pur rilevando l'assenza di una piena convergenza nel diritto degli Stati membri, circa una soluzione generale del problema dell'efficacia temporale della legge.

I principi della certezza del diritto e dell'affidamento rappresentano in sostanza un limite al libero perseguimento dell'interesse pubblico da parte dell'istituzione che deve necessariamente rispettare la giusta tutela del cittadino.

Rispetto al diritto inglese, nel diritto italiano vi è una sostanziale differenza tra retroattività di una legge rispetto alla modifica con effetto retroattivo di orientamenti più o meno rappresentati dall'amministrazione finanziaria.

Con riferimento al primo concetto l'art. 11 delle preleggi dispone almeno come dichiarazione di principio la sussistenza del principio dell'irretroattività, mentre nel secondo caso, tale principio è presente nella legge n. 241/1990 e ss ove l'amministrazione qualora sussistono ragioni di pubblico interesse può ritirare quanto concesso, ossia solo per ragioni di opportunità e solo se il provvedimento emesso può essere considerato illegittimo.

Nell'ordinamento amministrativo italiano a differenza di quello inglese, la legge protegge ampiamente l'affidamento riposto nelle norme vigenti, escludendo, se non in casi particolari, la retroattività delle stesse, mentre, viceversa è consentito almeno in

---

<sup>442</sup> Sui presupposti delle eccezioni possibili al principio di irretroattività : anche Corte di giustizia, 14 febbraio 1990, causa C-350/88, in Racc., 1990, 395; 22 febbraio 1990, causa C-221/88, in Racc., 1990, 495; 11 luglio 1991, causa C-368/89, in Racc., 1991, 3695; Trib. CE, 13 dicembre 1995, cause riunite T-481/93 e T-484/93, in Racc., 1995, 2945. Si ricordano anche Corte di giustizia, 30 novembre 1983, causa C-235/82, in Racc., 1983, 3949; 10 luglio 1986, causa C-270/84, in Racc., 1984, 2305 che ritiene conforme ai principi la norma nuova che si applichi immediatamente agli effetti futuri di una situazione creata mentre era in vigore la norma previgente.

<sup>443</sup> Corte di giustizia, 9 gennaio 1990, causa C-337/88, in Rivista Italiano di diritto pubblico comunitario 1991, 462.

<sup>444</sup> Corte di giustizia, 14 maggio 1975, causa C-74/74, in Racc., 1975, 550; peraltro, la violazione di questa norma giuridica superiore determina la responsabilità della Comunità ; più di recente Corte di giustizia, 19 maggio 1992, cause riunite C-104/89 e C-37/90, in Racc., 1992, 3061; Trib. CE, 21 febbraio 1995, causa T-472/93, in Racc., 1995, 441.

linea di principio che di fronte ai provvedimenti amministrativi, l'affidamento sia escluso.

E questa apparente antinomia deve ravvisarsi nel diverso allineamento che il principio della certezza del diritto ha all'interno del principio della irretroattività, rispetto alla modifica con effetto retroattivo di determinati orientamenti della PA., in quanto questo permette di rappresentare il miglior assetto dell'interesse pubblico e degli interessi legittimi dei privati, in ogni caso la sentenza *Marks & Spencer* ha profondamente modificato gli effetti del principio dell'affidamento e della retroattività nel diritto inglese.

Il principio di effettività<sup>445</sup> è stato utilizzato dalla giurisprudenza comunitaria anche riguardo alla normativa nazionale che abbia modificato retroattivamente la decorrenza del termine iniziale per chiedere il rimborso, reputandolo ragionevole ogniqualvolta sia previsto un regime transitorio che consenta agli interessati, *dopo l'adozione della normativa medesima*, di disporre di un termine sufficiente<sup>446</sup>.

Infatti nella pronuncia *Grunding Italiana*, come si è affermato al paragrafo 38 della sentenza, che il periodo transitorio debba essere sufficiente a consentire ai contribuenti, che pensavano inizialmente di avvalersi del precedente termine di ricorso, di disporre di un tempo ragionevole per reclamare il loro diritto al rimborso, qualora il loro ricorso risultasse già tardivo alla luce del nuovo termine in quanto "essi devono comunque godere della facoltà di predisporre la loro azione immuni dalla precipitazione derivante dall'obbligo di agire con un'urgenza estranea ai termini sui quali essi potevano inizialmente contare". La sentenza *Grunding Italiana* ha inciso nella

---

<sup>445</sup> Il principio di effettività si è affermato, in ambito comunitario, in seguito ad una lenta evoluzione giurisprudenziale, non essendo espressamente codificato da alcuna norma del trattato. Le norme che la Corte di Giustizia ha utilizzato come base normativa sono principalmente due: l'art 10 del T.C.E., che sancisce l'obbligo per gli stati membri di adottare tutti i provvedimenti idonei a rendere effettiva l'applicazione del diritto comunitario, omettendo tutti quei comportamenti che possano esserne di ostacolo; e l'art 2 T.U.E. che, dopo aver elencato tutti gli obiettivi dell' U.E., nell'ultimo comma dichiara che l'U.E. si impegna a raggiungere tali obiettivi nel rispetto del principio di sussidiarietà, vale a dire quel principio secondo cui l'intervento dell' U.E. è subordinata all'impossibilità degli stati membri di intervenire, per mezzo dei loro strumenti nazionali. L'effettività desumibile dai principi relativi alla protezione dei diritti fondamentali dell'uomo. L'art. 6 del Trattato UE, superando ogni remora, ha chiarito che <<L'Unione si fonda sui principi di libertà, democrazia, rispetto dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, e dello stato di diritto, principi che sono comuni agli Stati membri e costituiscono diritti fondamentali garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali... in quanto principi generali del diritto comunitario>> (v. ora art. 6 TUE rif.).

<sup>446</sup> Nella sentenza *Grunding italiana* potrebbe rinvenirsi almeno un'eco dell'apertura della sentenza *Emmott* prima citata, anche se occorre evidenziare come nella sentenza *Grunding italiana* si è pure aggiunto al paragrafo 35 come "Il principio di effettività non vieta nemmeno in assoluto un'applicazione retroattiva di un nuovo termine di ricorso più breve e, eventualmente, più restrittivo per il contribuente del termine precedentemente applicabile, là dove una siffatta applicazione riguardi le azioni di ripetizione di imposte nazionali incompatibili con il diritto comunitario non ancora proposte al momento dell'entrata in vigore del nuovo termine, ma vertenti su importi versati quando vigeva il vecchio termine".

legislazione nazionale in quanto al paragrafo 40 - al fine di tutelare effettivamente i contribuenti nella presentazione delle domande di rimborso cui erano legittimati a proporre durante la vigenza della disciplina precedente - ha statuito che la durata del periodo transitorio minimo necessario a garantire l'effettività dell'esercizio dei diritti attribuiti dall'ordinamento giuridico comunitario *ragionevolmente* debba essere individuata in sei mesi a fronte di una riduzione del termine del ricorso giurisdizionale da dieci o cinque anni a tre anni<sup>447</sup>

In questo senso deve segnalarsi come il principio dell'affidamento pur partendo dai singoli ordinamenti nazionali abbia poi avuto vicende diverse e sia stato oggetto di ulteriore interpretazione da parte della Corte di Giustizia, con un ovvio "effetto a cascata" difforme rispetto al principio iniziale di ciascun Stato Membro che aveva sviluppato al suo interno.

### 5.3 Tutela del legittimo affidamento e principio di irretroattività

Come è stato ampiamente ripetuto, perché il contribuente sia effettivamente tutelato è necessario che la norma sia chiara intellegibile, e la più precisa possibile.

E' necessario in sostanza che i suoi effetti si producano solo per l'avvenire, ossia in un momento successivo alla sua entrata in vigore.

Il principio dell'irretroattività della norma fiscale comunitaria è un aspetto poco trattato dagli operatori del diritto, primo perché tale disciplina costituisce una prerogativa degli stati membri ad occuparsi di tale settore, secondo perché il principio della retroattività può ledere quei diritti soggettivi propri del contribuenti, e questo perché le disposizioni introdotte con il nuovo atto normativo devono disciplinare per l'avvenire, ed essere efficaci dalla pubblicazione fino all'effettiva vigenza, e ciò allo scopo di permettere a tutti i contribuenti di adeguarsi e di rispettare le norme.

Tuttavia il principio della irretroattività della norma può venire meno nel diritto comunitario solo sulla base di specifiche esigenze che impongono particolari effetti.

Per tale ragione è necessario individuare il concetto di retroattività tributaria in ambito comunitario per identificare le migliori forme di tutela nei confronti del contribuente e conferire quella necessaria certezza del diritto all'interno di ogni ordinamento.

Ulteriormente, è necessario chiedersi se il concetto di retroattività sia inteso tra gli Stati

---

<sup>447</sup> Infatti la citata sentenza *Grunding italiana* evidenzia al paragrafo 39 come "Un periodo transitorio di 90 giorni precedente l'applicazione retroattiva di un termine triennale per agire in giudizio, che sostituisce un termine di ricorso decennale o quinquennale, è manifestamente insufficiente. Assumendo come riferimento un termine iniziale di cinque anni, un tale periodo porta infatti i contribuenti i cui diritti sono sorti circa tre anni prima a dover agire in pratica in tre mesi, quando invece essi pensavano di disporre ancora di quasi due anni".

Membri nel medesimo modo, ossia come efficacia nel passato di norme in grado di incidere negativamente e sfavorevolmente nei confronti dei contribuenti e di alterare situazioni consolidate compromettendo la sicurezza giuridica o semplicemente alla certezza del diritto.

Preliminarmente è necessario considerare come la norma si presume non retroattiva, almeno che non vi siano previsioni contrarie alla legge, tuttavia tale presunzione viene meno lì dove lo scopo delle misure non possa conseguirsi in assenza di una norma e purchè le aspettative dei contribuenti siano validamente tutelate.

In ogni caso perchè sussistano particolari esigenze retroattive è necessario sempre che la motivazione del provvedimento contenga una particolare giustificazione adeguata e ragionevole dell'effetto retroattivo richiesto, configurando tale condizioni quale l'unica possibile per il raggiungimento dell'obbiettivo promesso.

La giurisprudenza della Corte<sup>448</sup> ha affermato che tale motivazione non solo costituisce la base di partenza per la valutazione del provvedimento, ma che l'affidamento degli interessati deve essere debitamente protetto.

Nel caso *Weingut*<sup>449</sup> la Corte considerò come l'applicazione del principio della retroattività deve costituire una eccezione, e che comunque deve bilanciare sempre la certezza del diritto, proteggendo determinate situazioni soggettive rispetto alla norma giuridica di riferimento.

Anche parte della dottrina comunitaria<sup>450</sup> appare orientata in tale senso, aggiungendo come sia necessario distinguere diverse categorie di retroattività. Infatti accanto alla retroattività propria o reale, che comporta l'applicazione, che gli effetti di una norma si estendano anteriormente alla data della sua pubblicazione, si pone la retroattività impropria o quasi retroattività, relativa a situazioni sorte precedentemente alla nuova normativa, ma che sono ancora in corso al momento in cui acquista vigore e che possono condurre al rispetto del principio dell'affidamento nei confronti delle norme generali.

La Corte di giustizia ha giustamente sottolineato, in tale contesto, che devono essere considerate situazioni giuridiche sorte precedentemente alla nuova normativa, che sono

---

<sup>448</sup> A proposito di tali deroghe è interessante leggere l'ordinanza della Corte nel Caso Ilford spa/Commissione 1 febbraio 1984 causa n. 1/84, che ha dato luogo poi alla pronuncia delle cause *Doversint SA/* e *Iberlacta SA/ Administration principal de Aduanass de la Junquera* 1 aprile 1993 alla quale è stata riunita le cause 260 e 261/91;

<sup>449</sup> Sentenza *Weingut Gustav Deckeler KG/ Hauptzollamt Landau* 25 gennaio 1979, causa 99/78;

<sup>450</sup> E. Sharpstone, *Legitimate Expectation and economic reaty*, in *Eur. Law Rev.*, 1990, pag. 103 e pag. 133 in questo senso l'autore espressamente considera espressamente lesivo il diritto dei singoli anche il semplice posticipare l'entrata in vigore di un atto di portata generale dopo la scadenza del termine inizialmente fissato. Ciò è stato confermato anche dalla sentenza *Gerda Kloppeburg Finanzamat* causa n.70/ 83 nel quale veniva leso il diritto dei singolo.



ancora in corso al momento in cui acquista vigore. Viene qui in luce il problema dell'applicabilità di disposizioni normative a rapporti giuridici già esistenti in passato, ma ancora pendenti e non definiti: è chiaro che questi ricadano nella nuova disciplina giuridica.

In ogni caso vanno tutelate le aspettative dei soggetti interessati e che dalla nuova normativa possano ricevere un possibile pregiudizio.

In questa prospettiva il giudice comunitario ha riconosciuto che le leggi modificative di una disposizione legislativa possono applicarsi, in assenza di specifiche deroghe, anche agli effetti futuri di situazioni sorte “sotto l'imperio della vecchia legge.”<sup>451</sup>

La Corte di Giustizia ha quindi escluso la sussistenza di qualsivoglia violazione della principio della certezza del diritto e della tutela del principio dell'affidamento, ritenendo pienamente legittima l'estensione degli effetti della nuova normativa anche ai rapporti pendenti, evidenziando come questi fossero stati meglio tutelati in presenza di una disciplina più stabile ed economicamente più tutelati.

L'esigenza di tutelare il principio dell'affidamento legittimo degli interessati, richiede particolare cautela nel consentire l'estensione degli effetti delle nuove disposizioni anche ai rapporti pendenti, non può, dall'altro impedire che ciò accada del tutto.

E ciò in particolare nell'organizzazione del mercato, per le quali si pone la necessità di un costante adeguamento, in relazione ai mutamenti della situazione economica.

La Corte di Giustizia ha rivolto sempre più la sua attenzione alla tutela delle aspettative soggettive in ambito comunitario, ma che deve sempre riflettere gli scopi del trattato e gli obiettivi degli operatori economici, ma che non può mai costituire una lesione del principio dell'affidamento.

Come già sottolineato da chi scrive questo limite appare sempre presente nelle decisioni della Corte tanto che prevede l'ammissione di misure retroattive solo in due ambiti: sulla base di particolari esigenze economiche e comunque al solo scopo di assicurare la continuità delle situazioni giuridiche, oppure quando un atto abbia conferito ai singoli contribuenti un effettivo beneficio, limitazioni queste che meriterebbero una diversa valutazione normativa.

---

<sup>451</sup> sentenza Ditta Angelo Tomadini snc/Amministrazione Finanze dello Stato del 6 maggio 1979 causa 84/78 affronta la questione se il Reg. CEE 974/71 del Consiglio (e successive modificazioni) debba essere interpretato nel senso che le istituzioni comunitarie possano, dopo un periodo di tre anni — durante i quali esse si sono astenute dall'applicare gli importi compensativi ad un fondamentale prodotto agricolo di base (grano duro) — introdurre specifici i.c.m. Ai prodotti derivati da detto prodotto di base (paste alimentari), senza che in detti tre anni, né tantomeno nell'ultimo anno (1977), siano intervenute perturbazioni di sorta sul mercato del prodotto agricolo di base considerato (grano duro). La Corte ha deciso nel senso di non considerare il regolamento CEE come lesivo del principio dell'affidamento, ma perchè semplicemente il Pretore di Trento organo remittente non aveva espletato la domanda in questa modalità

Come è già stato sottolineato nella sentenza *Weingut Decker/Hauptzollamtz*<sup>452</sup> il giudice comunitario ha considerato legittimo l'efficacia retroattiva di un atto comunitario a condizione che sia protetto l'affidamento degli interessati.

In tale pronuncia il giudice comunitario, pur essendo molto attento a non alterare il principio della certezza del diritto, legittima l'effetto retroattivo, solo se è certo che non vi sia una lesione del diritto soggettivo o di quegli interessi legittimi che potrebbero spingere il contribuente alla richiesta dell'annullamento dell'atto.

La questione diventa particolarmente interessante lì dove sussistono normative interne che incentivano un particolare comportamento del contribuente, ma che a seguito di un successivo atto vengono retroattivamente modificate.

Le leggi di incentivazioni costituiscono secondo parte della dottrina costituzionalista<sup>453</sup> lo stimolo di una specifica attività economica, l'ordinamento giuridico, infatti, si propone di stimolare a favore dell'interesse collettivo una specifica attività, attraverso l'attribuzione di un determinato vantaggio, che può avere le forme più diverse, nei confronti ad esempio di quei soggetti che vogliono intraprendere una determinata attività economica.

Questa forma di vantaggio assunta dalle norme di incentivazione determina nei contribuenti interessati al provvedimento normativo, un affidamento effettivo circa i possibili effetti ed i vantaggi promessi dal legislatore.

Nella sostanza il giudice comunitario pur evidenziando ed legittimando il carattere eccezionale del principio della retroattività, nel nome del principio della certezza del diritto, sembra voler più che altro bilanciare e proteggere le situazioni soggettive dei contribuenti, secondo quanto previsto dai Trattati.

In sostanza, il divieto di retroattività è superabile solo quando la fiducia appare degna di tutela ed infatti la giurisprudenza costituzionale ha considerato "l'irretroattività" un principio generale salvo un'effettiva causa giustificatrice basata sulla ragionevolezza interpretativa<sup>454</sup>.

L'effetto annuncio intesa quale situazione che crea affidamento attraverso la comunicazione stampa o comunicazione da parte del Ministero delle Finanze, è riconosciuta dalla giurisprudenza della Corte come una situazione rilevante ai fini della

---

<sup>452</sup> Weingut Gustav Decker / Hauptzollamtz causa 99/78;

<sup>453</sup> G. Guarino *Sul regime costituzionale delle leggi di incentivazione e di indirizzo*, in *scritti in scritti di Diritto pubblico dell'economia e dell'energia* Milano 1962.

<sup>454</sup> La Corte Costituzionale con la sentenza n.341 del 24 luglio 2000 in banca dati fisconline afferma che le norme tributarie retroattive possono essere emanate a condizione che la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si ponga in contrasto con altri valori o principi costituzionalmente protetti. Questo principio è stato anche ribadito nelle precedenti sentenze n.416 del 1999 e n.229 del giorno 11 giugno 1999 in banca dati fisconline;

determinazione del principio dell'affidamento da parte del contribuente<sup>455</sup>, tale procedura consente, infatti, che una nuova legge tributaria si applichi retroattivamente a partire dal giorno in cui il governo avrà inviato una lettera ufficiale che annuncia l'intenzione di modificare una norma precedente o di intervenire con nuove disposizioni. Già la Corte di Giustizia era intervenuta in proposito con il caso *Legros* ed il caso *Ekw*<sup>456</sup>, ove ha affermato che, ai fini della limitazione dell'efficacia delle sentenze della Corte che determinano l'affidamento, la Commissione conferisca espressamente alle autorità del Paese Membro, l'assicurazione della compatibilità con il diritto comunitario del tributo oggetto della controversia si ritiene che per via della certezza del diritto, si oppone a che siano rimessi in discussione i rapporti giuridici che hanno esaurito i loro effetti nel passato.

E' opportuno considerare, infatti, come tale assunto sia stato oggetto di valutazione da parte della Corte di Giustizia nella causa *Banca Popolare di Cremona*<sup>457</sup> relativa alla compatibilità dell'Irap con la direttiva Iva, la quale ha rilevato un utilizzo improprio da parte dello Stato Italiano del principio dell'affidamento e della certezza del diritto a vantaggio dell'amministrazione finanziaria<sup>458</sup>

In tale caso, si era posto il problema, da parte dell'avvocato generale, se la mancata presa di posizione da parte della Commissione sulla compatibilità del Trattato, avesse generato una sorta di affidamento<sup>459</sup>.

Nelle conclusioni poste dalla Corte correttamente si è affermato che l'assenza da parte della Commissione di pronunzie poste sulla incompatibilità con l'Irap non poteva generare delle situazioni di affidamento, in quanto queste possono trovare applicazione solo ed esclusivamente nell'immutabilità di una situazione consolidata nel tempo anche prima che si verificasse il presupposto previsto dalla legge tributaria, non essendo in grado di divulgare e di favorire la conoscenza riguardo l'opinione dell'organo comunitario sulla presunta incompatibilità dell'imposta regionale con il diritto comunitario.

Allo stesso tempo chi scrive ritiene assolutamente meritevole di considerazione, l'orientamento della giurisprudenza comunitaria la quale ha riconosciuto l'affidamento

<sup>455</sup> Causa *Stichting Goed Women II* causa C-376/02 del 26 aprile 2005 in fisconline.

<sup>456</sup> Causa *Legros* del 16 luglio 1992 C-163/90, e nel caso *Ekw* del 9 marzo 2000 causa C-437/97 in fisconline.

<sup>457</sup> Causa *Banca Popolare di Cremona* C-475-03 del 3 ottobre 2006 in fisconline;

<sup>458</sup> Tali conclusioni sono scaturite dai passaggi della motivazione della sentenza punti n.75 e 76 ove si è considerato per la parti di mettere in discussione i rapporti giuridici intrapresi in buona fede nel passato. Infatti prima di imporre tale limitazione devono essere soddisfatti due criteri: il primo che gli operatori interessati devono agire in buona fede, la seconda che deve sussistere un grave rischio di difficoltà.

<sup>459</sup> Nelle conclusioni dell'avvocato generale punto 78 si parla espressamente di assenza di reazioni critica da parte della Commissione sulla incompatibilità dell'Irap con il diritto comunitario e del fatto che l'organo comunitario a seguito dell'invio dei documenti da parte del governo italiano, nulla avesse aggiunto in proposito.

nell'immutabilità di una situazione consolidata anche prima che si verificasse il presupposto previsto dalla legge tributaria, considerando quale momento giuridicamente rilevante, l'attività propedeutica all'esercizio d'impresa non ancora iniziata ai fini della detraibilità Iva.

Per quanto attiene le deroghe previste al divieto di retroattività si può allora desumersi come sia possibile la deroga ai principi comunitari di certezza del diritto e della tutela dell'affidamento, solo in via eccezionale e qualora lo scopo da raggiungere sia rappresentato da un interesse pubblico concreto e determinato. La Corte di giustizia nella causa Paesi Bassi<sup>460</sup> non ha mancato di pronunciarsi in merito a tale questione considerando che la tutela del legittimo affidamento non può mai essere invocata nei casi in cui l'operatore economico si rendesse autore di violazione della normativa comunitaria.

Su questo punto Corte di Giustizia sentenza *Sgravatti Mediterranea*<sup>461</sup> sostiene come un operatore economico diligente deve essere in grado di accertare se la procedura per l'emanazione di una norma tributaria agevolativa di cui intende beneficiare sia compatibile con aiuti di Stato, e sia stata rispettata, con la conseguenza che non è possibile porre legittimo affidamento in una decisione che non provenga direttamente dalla commissione<sup>462</sup>.

Proprio in materia di recupero di aiuti di Stato la Corte di Giustizia ricorre maggiormente alla deroga al principio della tutela dell'affidamento e al divieto di retroattività, giungendo a ritenere che l'illegittimità degli atti e delle procedure sia in grado di superare retroattivamente anche il limite dei rapporti esauriti e del giudicato<sup>463</sup> qualora "preclude la corretta applicazione delle norme di diritto comunitario". La giurisprudenza comunitaria ha inoltre ritenuto che il legittimo affidamento non può essere invocato per eludere, attraverso l'irretroattività della norma procedimentale sopravvenuta, l'esecuzione di una decisione della Commissione in materia di aiuti di Stato. La nostra giurisprudenza costituzionale ha chiarito invece in proposito dalla sent.

<sup>460</sup> Paesi Bassi C-110/97 del 22 novembre 2001 in racc. pag. I-8763 punto 151)

<sup>461</sup> *Sgravatti Mediterranea*/ Commissione del tribunale di primo grado causa del 26 settembre 2002 T-199/99;

<sup>462</sup> Qui è opportuno ricordare come già nella sentenza la corte di giustizia Unicredito italiano C-148/04 del 15 dicembre 2005 pag. 107, si afferma che è sufficiente ricordare come la valutazione della compatibilità di un aiuto di Stato all'interno del Mercato comune ricada nella competenza della commissione, sicché un operatore economico dirigente non può riporre legittimo affidamento è una decisione che non provenga da detta istituzione

<sup>463</sup> sent. Corte di Giustizia Lucchini, causa 119/05 del 18 luglio 2007 In banca dati "fisconline". In tale sentenza si è affermato che il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile italiano, volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la cui incompatibilità con il mercato comune è stata dichiarata con decisione della Commissione divenuta definitiva. Come rilevato correttamente (LOMBARDI, *Certezza del diritto e primato del diritto comunitario*, in "Dir. Trib.", IV, 319) la violazione del diritto comunitario si rivelava nel caso Lucchini particolarmente grave perché già esisteva una decisione della Commissione UE nel momento in cui è intervenuto il giudice.

Corte Cost. 525/2000, che esiste un divieto di annullamento degli effetti del giudicato attraverso la retroattività in materia tributaria.

Con riguardo al recupero degli aiuti fiscali, anche se la giurisprudenza di merito<sup>464</sup> ha considerato tale principio in contrasto con il divieto di retroattività ex art. 3 della L. n. 212/2000 ed art. 53 Cost., nel caso di applicazione retroattiva delle disposizioni previste dal D.L. 10 del 15 febbraio 2007 che statuiva le modalità dei recuperi degli aiuti ex art. 43 D.P.R. 602/1973 anche qualora si fosse verificata la decadenza, la Corte Costituzionale, con ordinanza n. 36 del 6 febbraio 2009<sup>465</sup>, si è adeguata ai principi comunitari ed ha affermato l'inapplicabilità delle esenzioni fiscali nei confronti degli stessi beneficiari delle agevolazioni, i quali – come sottolineato dalla costante giurisprudenza comunitaria<sup>466</sup> - hanno l'onere di diligenza di accertare il rispetto della procedura comunitaria prevista per la concessione degli aiuti di Stato e, in caso inottemperanza a tale onere, non possono vantare, di regola, alcun legittimo affidamento sugli aiuti incompatibili con l'ordinamento comunitario. Inoltre ha ritenuto che la denunciata efficacia retroattiva del decreto-legge n. 10/2007<sup>467</sup> trova giustificazione sia nell'art. 3 Cost.<sup>468</sup> che nell'art. 117, primo comma, Cost., in conseguenza dell'obbligo imposto dall'ordinamento comunitario al legislatore italiano di procedere al recupero delle somme corrispondenti alle agevolazioni fiscali non compatibili con la normativa comunitaria.

Tale nuova tendenza giurisprudenziale, determina il riconoscimento nel nostro ordinamento della mancanza assoluta di principi fondamentali come quello della certezza del diritto, consentendo attraverso norme procedimentali retroattive, il superamento di limiti temporali fondamentali posti all'ordinamento tributario nazionale come quello del giudicato o della decadenza in ragione dell'effettività, non della norma comunitaria in generali, ma di quelle in materia di aiuti di Stato.

---

<sup>464</sup> Cfr. la sent. 94/87 del 2 febbraio 1989. Inoltre nella sent. 18 luglio 2007, causa C-119/05, la Corte di Giustizia ha considerato la legittimità dell'attività di recupero di aiuti di stato concessi da uno stato in difetto dei presupposti sostanziali e procedurali prescritti.

<sup>465</sup> In banca dati "fisconline" Sent. C.T.P. Savona n. 285 del 30 giugno 2008 (in banca dati «fisconline») e C.T.P. Firenze n. 96/2007.

<sup>466</sup> Ex plurima sentenze della Corte di Giustizia CE del 22 giugno 2006, in cause riunite C-182/03 e C-217/03 (in banca dati fisconline); del 15 dicembre 2005, in causa C-148/04 (in "il fisco" n. 48/2005, fascicolo 1, pag. 7595); del 1 aprile 2004, in causa C-99/02; del 7 marzo 2002, in causa C-310/99; del 20 marzo 1997, in causa C-24/95, nello stesso senso, la sentenza della Corte di Cassazione, sez. civ. n. 4353 del 2003.

<sup>467</sup> Nel caso esaminato dalla Corte Costituzionale il D.L. n. 10/2007 consentiva all'Amministrazione finanziaria di emettere atti impositivi relativi all'Irpeg degli anni dal 1995 al 1998, cioè dopo oltre dieci anni dalla formazione del reddito imponibile.

<sup>468</sup> La Corte cost. ha evidenziato in tal senso l'esigenza di ricondurre ad uguaglianza la posizione dei contribuenti, eliminando sin dall'origine gli effetti economici illegittimamente accordati ad alcuni di essi, i quali, come si è visto, non possono invocare, di regola, alcun legittimo affidamento nel godere di aiuti di Stato non compatibili con l'ordinamento comunitario.

#### **5.4 Il necessario rispetto del limite dei rapporti esauriti e della proporzionalità alcuni influssi del diritto comunitario nel diritto tributario inglese: alcune differenze, ed il nuovo approccio della giurisprudenza inglese**

Con riferimento agli atti comunitari diversi dalle norme del Trattato dell'Unione Europea, si è stabilito che un regolamento non può essere applicato retroattivamente indipendentemente dai vantaggi o svantaggi prodotti, a meno che ciò non si desuma dalla sua lettera e dai suoi scopi<sup>469</sup>. E' possibile dunque incidere con la nuova norma retroattivamente anche su situazioni consolidate come i rapporti giuridici definiti anteriormente all'entrata in vigore, ma soltanto se ciò risulti dal testo o dalla *ratio* dell'atto comunitario e sia necessario, in base al principio di proporzionalità, per il raggiungimento dell'obiettivo perseguito.

Il superamento dei rapporti esauriti attraverso norme retroattive, oltre alle difficoltà derivanti dalla identificazione della definitività della singole situazioni che si possono determinare<sup>470</sup>, deve tuttavia risultare eccezionale in quanto può rappresentare una violazione del principio della certezza del diritto e sacrificare eccessivamente l'affidamento del contribuente non rendendo proporzionato lo strumento della retroattività tributaria neanche per soddisfare generiche esigenze finanziarie o interessi pubblici<sup>471</sup>.

Con la pronuncia Corte di Giustizia in *Amministrazione delle finanze/srl Meridionale Industria salumi*<sup>472</sup>, è stato affermato che la motivazione da parte del legislatore nazionale è necessaria per verificare se la norma retroattiva, è essenziale al raggiungimento del fine perseguito, nel senso che il provvedimento che sancisce la retroattività deve essere rivolto essenzialmente alla repressione delle frodi comunitarie o ad ipotesi di abuso del diritto comportanti negozi simulati ed è per tale ragione che la motivazione adottata nell'applicazione della disposizione fiscale non deve essere generica .

<sup>469</sup> Sentenza Corte di Giustizia, *Gesamthochschule*, del 29 gennaio 1985, causa 234/83, in Racc. 1985,327.

<sup>470</sup> Sulla concessione di rapporto esaurito o definito come esaminato non vi è infatti chiarezza nei diversi sistemi fiscali nazionali potendo esser riferibile al periodo d'imposta concluso, alla decadenza dell'azione di recupero di imposta o alla prescrizione di un termine processuale, o in un'ottica più ampia, considerata dalla stessa giurisprudenza comunitaria (momento giuridicamente rilevante) anche all'acquisto di un bene o al perfezionamento del corrispettivo. Oltre tale termine la norma che opera nel passato violerebbe il divieto di retroattività.

<sup>471</sup> L'orientamento che privilegia l'aspetto economico seguito in modo particolare dalla dottrina statunitense (GRAETZ L. KAPLOW, *An Economic Analysis of Legal Transitions*, Harvard Law Review 1986, pagg. 507-617, and L. KAPLOW, *Transition Policy; A Conceptual Framework*, Journal of Contemporary Legal Issues 2003, pagg. 161-209) considera l'effetto retroattivo necessario per l'efficienza dal punto di vista economico che esso determina in un determinato orientamento. Può certamente obiettarsi che la retroattività è un fenomeno giuridico che non può

<sup>472</sup> cause 212-217/80, del 12 novembre 1981, in Racc. 1981, 2735;

Sulla base di tali precedenti si è ritenuto nella sentenza *Olimpiclub*,<sup>473</sup> che la decisione fondata su un'interpretazione delle norme comunitarie relativa a pratiche abusive consente di superare il limite del giudicato esterno che non ha in tali casi efficacia<sup>474</sup>

E' evidente come la tutela dell'affidamento in ambito comunitario risulta alternativo e più ampio rispetto a quella nazionale, essendo in grado di rendere il divieto di retroattività applicabile anche ai casi di norme procedurali attuative di obblighi comunitari dotate solitamente di applicazione immediata, ma egualmente sfavorevoli per il contribuente.

La verifica dell'affidamento determina tuttavia una maggiore attenzione da parte del giudice verso l'attività di legislatore il quale deve, attraverso la *ratio*, fornire adeguata giustificazione della portata retroattiva della norma tributaria unitamente ad un'analisi più complessa sulla diligenza e da parte del contribuente.

Questa complessa verifica può talvolta assumere connotazioni extrafiscali, e va effettuata nel rispetto assoluto del principio della proporzionalità, che caratterizza forse maggiormente l'approccio comunitario nel contrasto al fenomeno della retroattività tributaria e che può solo essere facilitata dal ricorso al preannuncio legislativo o effetto annuncio.

La Corte di Giustizia ha spesso considerato i rapporti esauriti e le situazioni consolidate ai fini della limitazione degli efficacia retroattiva delle norme nazionali e delle proprie sentenze e del riconoscimento del rimborso nel caso di sentenze interpretative che dichiarano la incompatibilità dei tributi nazionali<sup>475</sup>. L'eccezionalità della deroga all'intangibilità dei rapporti esauriti è forse ravvisabile unicamente nell'obiettivo prioritario della repressione dell'evasione fiscale ed in caso di utilizzo improprio di norme agevolative fiscali.

Per quanto riguarda infine l'obiettivo della norma tributaria retroattiva che, può essere rappresentato dalla necessità del recupero degli aiuti fiscali, va rilevato invece che l'interesse comunitario della tutela dalle regole della concorrenza, diversamente da quello dell'elusione e dell'evasione, non può prevalere su ogni altro e soprattutto

<sup>473</sup> causa C-2/08 del 3 settembre 2009, in "il fisco" n. 34/2009 fascicolo 1 pag. 5685.

<sup>474</sup> G. D'ANGELO, *Giudicato tributario e diritto comunitario: un equilibrio difficile*, in " Riv. Dir. Trib.", 2009, IV, pag. 285.

<sup>475</sup> L'orientamento della Corte di Giustizia che comporta una compressione del diritto al rimborso a vantaggio dell'Amministrazione finanziaria è riferibile generalmente ai soli rapporti esauriti (nella sentenza Legros del 16 luglio 1992, causa C-163/90 si afferma infatti che "considerazioni sulla certezza del diritto escludono che effetti giuridici che si sono esauriti nel passato possano essere riconsiderati quando ciò influirebbe sul sistema di finanziamento locale") Solo in via eccezionale la Corte, ritiene infatti, applicando il principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico comunitario, di poter essere indotta a limitare la possibilità per gli interessati di far valere la disposizione così interpretata onde rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede (v. sentenze *Blaizot*, punto 28; *Legros*, causa C-163/90, del 16 luglio 1992, punti 30-34, e 4 maggio 1999, *Surul*, cit., punto 108 e *Bidar*; causa 209/03 del 15 marzo 2005.

sull'affidamento in quanto il principio di equivalenza di origine comunitaria impone corrispondenza in ambo i sensi e dunque anche tra le regole procedurali tributarie nazionali, per le quali vige il limite dei rapporti esauriti e quelle analoghe che operano in attuazione di obblighi comunitari come ad esempio, in materia di recupero di aiuti fiscali per le quali la definitività di un rapporto è un limite che viene spesso superato. Secondo parte della dottrina<sup>476</sup> il concetto di *legitimate expectation* nel diritto inglese è ancora lontano da una esplicita ricezione del principio di affidamento di matrice europea, o più marcatamente italiana o tedesca.

Secondo questo autore la nozione di "*legitimate expectations*", fa riferimento alle attese create nel cittadino dal comportamento dell'amministrazione, ed in effetti si avvicina al concetto posto dai giudice della Corte di Giustizia.

In effetti se si considerano alcuni *case law* dettate dalla giurisprudenza inglese come il *Lever Finance*<sup>477</sup>, le motivazioni della Corte appaiono nello spirito e perfino nel lessico non lontane dalle enunciazioni della giurisprudenza comunitaria, che si sono sopra ricordate, secondo le quali l'affidamento nasce, almeno in certi casi, da assicurazioni e informazioni, concordanti e precise, trasmesse al privato dall'amministrazione, o meglio da soggetti, ad essa riportabili, autorizzati e affidabili.

Si ritiene che i motivi della decisione posti dai giudici britannici seguono, nella loro spiccata autonomia la logica comunitaria e questo costituisce un elemento innovatore, forse un nuovo corso, in quanto la tipicità delle sentenze di *common law* è estremamente organizzata ed approfondita rispetto alle sentenze italiane ed in generale europee proprio perché il giudice nel sistema continentale ha un semplice approccio applicativo della norma e non invece creativo di principi giuridici.

Ma, al di là di queste assonanze, viene da chiedersi se il diritto tributario comunitario abbia in qualche modo "continentalizzato" almeno l'approccio delle Corti Inglesi al diritto comunitario, o se al contrario è riportabile nei confronti del diritto comunitario una sorta "inglesizzazione" soprattutto nell'approccio dei giudici comunitari alla decisione della sentenza.

Certamente è necessario constatare come l'idea "continentale" di affidamento, statutata nei sistemi continentali attraverso la divisione dei poteri nell'amministrazione pubblica, la distinzione tra l'esercizio del potere pubblico, rispetto a quello dei privati e delle loro rispettive posizioni di diritti soggettivi e di interessi legittimi, come anche il concetto di

<sup>476</sup> G. Ligugnana: *Profili evolutivi dell'autotutela amministrativa* Padova 2004

<sup>477</sup> *Lever finance* *Lever (Finance) Ltd -v- City of Westminster*; CA 22-Jul-1970 in <http://swarb.co.uk/lever-finance-ltd-v-city-of-westminster-ca-22-jul-1970/>;



atto amministrativo, rimanga assai lontana dall'ordinamento inglese, in cui sussiste tra legata a concetti meno bizzantini del diritto amministrativo, come quello del *fairness*, e nei quali del resto lo stesso concetto di potere amministrativo inteso come, potestà della PA, è rimasto in dubbio a lungo in quanto non si sapeva se il potere amministrativo inglese potesse essere inteso, come potere autonomo rispetto ai due fondamentali poteri, legislativo e giudiziario.

A questa prima radicale differenza di impostazione, che rende effettivamente molto aleatorio il tentativo di estendere al sistema inglese le logiche, le acquisizioni della dogmatica del diritto continentale, si deve segnalare anche una grande difficoltà concettuale che spesso i giuristi inglesi hanno verso il diritto comunitario di vedere come qualche giurista ha affermato: *il diritto comunitario come un'onda di marea che lascia, sulle orgogliose spiagge del sistema giuridico inglese, dei "detriti" sospetti di varia natura e origine, fra i quali il principio del diritto tedesco di affidamento e quello di proporzionalità*<sup>478</sup>.

Affermazione questa che nella sua coerenza certamente desta un certo stupore, perchè relativa ad una visione assolutamente parziara del diritto comunitario il cui effetto invece deve essere visto come una soluzione aggregante di diversi sistemi giuridici rivolti nello specifico alla comune tutela del contribuente, cui il principio dell'affidamento costituisce una piccolo principio.

### **5.5 I principi di effettività ed equivalenza: quali principi di garanzia del diritto comunitario**

Nella sostanza quindi il principio dell'affidamento deve costituire anche per ciascun Paese Membro un chiaro punto di riferimento per la tutela del contribuente, ed in caso di sua violazione, il contribuente può essere legittimato alla richiesta del risarcimento del danno per violazione del diritto comunitario con conseguente illegittimità dell'atto.

Ed è questa una delle maggiori problematiche, ove si gioca la partita della tutela del principio dell'affidamento, è sulla compatibilità delle norme interne rispetto a quelle comunitarie.

---

<sup>478</sup> Cfr. Georg Nolte, *General Principles of German and European Administrative Law: A Comparison in Historical Perspective*, in *The Modern Law Review*, Vol. 57, n. 2 (Mar. 1994), 191-212 : "from the perspective of English jurists, the incoming tide of Community law still carries some suspicious pieces of flotsam onto the shores of the English legal System. It may be that the origin of certain general principles of Community law has contributed to that suspicion. The principles of proportionality and of the protection of legitimate expectations, for instance, have a reputation of being „made in Germany?. Their claim to acceptance in English administrative law is met with reservations. English lawyers may in fact think that European administrative law is the Trojan horse by which a continental tradition is about to supersede well-established English principles of administrative law and judicial review...

Sotto questo aspetto, la Corte di Giustizia da sempre ha contribuito attraverso le proprie decisioni all'applicazione dell'uniformità del diritto comunitario, che non può essere compromessa dall'osservanza di regole interne del singolo Stato, neppure da quelle riguardanti l'assetto istituzionale di uno Stato Membro, in quanto la tutela dei diritti dei singoli, non può variare in funzione della natura, nazionale o comunitaria, dell'organo che ha leso un diritto.

Il diritto comunitario dovrebbe esigere dai Paesi membri, la piena conformità ai propri principi al fine di garantire un sistema perfettamente unitario e completo, ma nel rispetto dei principi di effettività e di equivalenza, e ciò al di là dei principi dell'affidamento.

Infatti, il principio dell'affidamento mira a tutelare interessi di tipo economico che il Trattato garantisce.

A parere di chi scrive, il primato del diritto comunitario deve continuare a transitare attraverso quella necessaria integrazione economica europea, già realizzata, prima ancora che politica e credo che proprio in questa ottica si ritiene dover concordare con una parte della dottrina inglese<sup>479</sup>, che considera come detti principi devono trovare un proprio equilibrio all'interno di quegli assetti statali di ogni Stato Membro quale espressione della loro sovranità.

La ragione di tale valutazione di principio è data dalla sentenza *Blaizot*<sup>480</sup> che rappresenta un importante punto di riferimento per quanto riguarda il bilanciamento degli interessi economici tra il principio di non discriminazione e quello della certezza del diritto, che postulava un'applicazione retroattiva della sua pronunzia, con l'esigenza di tutelare l'affidamento degli Stati ed i loro equilibri finanziari.

Questa sentenza pur non essendo recente, è attuale nella sua interezza ed offre notevoli spunti di riflessione sul tema del principio di affidamento comunitario nel diritto tributario, perché determina gli interessi tutelabili, e ciò perché il terreno sul quale normalmente gli operatori economici operano, è assoggettato ad un elevato grado di incertezza e di cambiamento dettato da modifiche legislative, economiche e più in generale di mercato.

E' chiaro che questa incertezza strutturale tipica dell'attuale sistema economico deve essere abbinata al contesto comunitario, in quanto tutti gli Stati membri hanno disciplinato ogni settore incluso quello tributario, secondo una precisa regolamentazione, il cui interesse, può cagionare in caso di conflitto sia all'operatore

---

<sup>479</sup> E. Sharpstone, *Legitimate expectation* 1999 Oxford p 104;

<sup>480</sup> La sentenza *Blazot* costituisce un esempio illuminato di bilanciamento degli interessi sopra descritti da parte della Corte di Giustizia Sentenza *Blaizot*/Università di Liège causa n. 24/88;

economico, che al singolo un affidamento nella norma di diritto interno.

In questo contesto allora potrà trovare tutela l'aspettativa solo lì dove quei cambiamenti improvvisi ed assolutamente prevedibili possono condurre ad un motivato pregiudizio di tipo economico.

La conseguenza di tale assunto comporta che i meccanismi processuali di diritto interno devono garantire una piena tutela dei diritti derivanti dall'ordinamento comunitario, non meno efficace di quella che sarebbe assicurata a posizioni soggettive attribuite ai singoli da disposizioni di diritto interno<sup>481</sup>.

Al di là di questa condizione, ogni Stato gode della più assoluta autonomia procedurale nell'applicazione dei propri principi interni, ma cosa succede se le singole posizioni soggettive radicate nel diritto comunitario vengono lese dal diritto interno?

Si potrebbe parlare di diritto tutelabile da parte dello Stato Membro nei confronti del contribuente?

Anche se l'argomento è stato più volte affrontato dalla Corte di Giustizia e dalla giurisprudenza inglese ed italiana, non sempre si può parlare di risarcibilità del danno, in quanto l'indifferenza del diritto comunitario all'articolazione interna dei poteri statali implica l'ulteriore disinteresse sulla forma degli atti lesivi del diritto comunitario, non rilevando l'autorità che li abbia posti in essere. Non avrà dunque importanza neppure la veste formale attribuita dalla disciplina interna ad una determinata materia, purché ciò non incida sulla tutela efficace delle norme comunitarie nell'ordinamento interno. Ritornano quindi in gioco il concetti chiave di effettività dei rimedi processuali interni<sup>482</sup> di cui si è discusso nei precedenti paragrafi.

In particolare, chi scrive ritiene che l'enfasi posta dal legislatore e dalla giurisprudenza comunitaria è posta molto più sull'esigenza di "effettività" che non sull'uniformazione della tutela processuale interna.<sup>483</sup>

La corretta interpretazione dei principi di equivalenza ed effettività è segnata negli anni '80 e '90 da uno spiccato presenzialismo della Corte di Giustizia, che ribadisce costantemente come i diritti garantiti dal diritto comunitario non possano sottostare a

---

<sup>481</sup> In base a tali principi, "Detailed procedural rules are a matter for the domestic legal order of each member state, under the principle of procedural autonomy of the member state, provided that they are not less favourable than those governing similar domestic situation, upon the principle of equivalence, and that they do not render impossible in practice or excessively difficult the exercise of rights conferred by the Community legal order, upon the principle of effectiveness", cfr. CGCE, sentenza *Wells*, 7 gennaio 2004, causa C-201/02, in Racc.I-723.

<sup>482</sup> Anche se il riconoscimento di un valore primario all'effettività incontra limiti testuali, dati dalla mancata, espressa consacrazione nei Trattati – a differenza di valori di analogo rilievo come proporzionalità e sussidiarietà –, la sua inclusione nella Convenzione europea lo ha confermato come uno dei principi cardine del diritto comunitario.

<sup>483</sup> CGCE, sentenza *Rewe – Handelsgesellschaft Nord mbh v. Hauptzollamt Kiel*, 7 luglio 1981, causa C-158/1980, in Racc.1981, p.1805.

condizioni aggiuntive e/o suppletive<sup>484</sup> rispetto alla tutela di analoghe posizioni soggettive di diritto interno.

Il concetto di equivalenza si è inoltre prestato ad una peculiare lettura, tale da non produrre “discriminazioni alla rovescia”<sup>485</sup>: si è inteso cioè scongiurare un *surplus* di tutela in favore di posizioni soggettive di diritto comunitario che, ove radicate nel diritto interno, non vi avrebbero avuto ingresso. Si sono rivelati emblematici di tale esigenza alcuni casi di illegittima imposizione fiscale, in cui la normativa di riferimento prevedeva un periodo decadenziale relativamente lungo e tassi di interesse bassi sugli arretrati ammessi al pagamento.

La Corte di Giustizia ha evidenziato che tali limiti temporali sono ragionevoli, mentre sul pagamento degli interessi ha statuito che il principio di equivalenza fra le azioni di diritto nazionale e quelle di diritto comunitario non comporta che uno Stato membro debba estendere le sue regole più favorevoli in materia di sgravio anche ai procedimenti di rimborso attivati sulla base del diritto comunitario. Del resto, sempre in materia fiscale, nell'ambito degli strumenti di riparazione dei danni prodotti da un atto anticomunitario, fra cui il rimborso di tributi irregolarmente percepiti dall'Amministrazione finanziaria, si registra una delle più incisive forme di condizionamento del sistema comunitario sugli ordinamenti nazionali.

Alla base di tale fenomeno, come evidenziato in dottrina, devono riscontrarsi due motivazioni convergenti: il necessario “effetto utile” del diritto comunitario, che risulterebbe compromesso dalla mancata previsione di un'obbligazione restitutoria di quanto versato, e in secondo luogo la tutela dei privati, che verrebbe vanificata dalla mancata rimozione delle conseguenze pecuniarie pregiudizievoli, prodotte dalla violazione statale<sup>486</sup>. Una delle più significative pronunce che ha visto protagonista lo Stato italiano è data dalla pronuncia della Corte di Giustizia 9 dicembre 2003, in causa

---

<sup>484</sup> CGCE, sentenza *Dekker v. Stichting Vormingscentrum voor Jong Volwassenen*, 8 novembre 1990, causa C-177/88, in Racc. I-3941, in materia di prova aggiuntiva rispetto alle garanzie dalla Direttiva CE sulle pari opportunità, che in tema di discriminazioni sessuali richiedeva la sola prova del fatto, e non anche, come previsto dalla norma interna, il coinvolgimento causale del datore di lavoro. Un caso analogo di dubbia “equivalenza” di tutele si è registrato in materia di indebito arricchimento, sentenza *Cotter and McDermott v. Ministry for Social Welfare*, 13 marzo 1991, causa C-377/89, in Racc. I-1155; nella pronuncia *Emmot v. Minister for Social Welfare*, sentenza 25 luglio 1991, causa C-208/90, in Racc. I-4269, per la Corte i limiti temporali nell'attivazione di ricorsi possono essere legittimamente previsti dal legislatore interno solo a far data dall'avvenuta, trasparente implementazione delle corrispondenti previsioni di diritto comunitario nello Stato.

<sup>485</sup> Cfr. CGCE, sent. *Edilizia Industriale Siderurgica v- Ministero delle Finanze*, 15 settembre 1998, causa C-231/96, in Racc. I-4951. ;70 CGCE, sentenza *Rewe – Handelsgesellschaft Nord mbh v. Hauptzollamt Kiel*, 7 luglio 1981, causa C-158/1980, in Racc.1981, p.1805; 70 CGCE, sentenza *Dekker v. Stichting Vormingscentrum voor Jong Volwassenen*, 8 novembre 1990, causa C-177/88, in Racc. I-3941,;

<sup>486</sup> Il diritto alla ripetizione dell'indebito diventa quindi un'esigenza “inerente” lo stesso primato del diritto comunitario, fermo restando che spetta alle singole legislazioni statali ed ai tribunali interni definire le modalità procedurali di esercizio delle azioni di ripetizione dell'indebito.

C-129/00<sup>487</sup>, che ha dichiarato l'inadempimento della Repubblica italiana per non aver provveduto a modificare la normativa, rendendola conforme al diritto comunitario, l'art. 29, comma 2, legge 29 dicembre 1990, n. 428 in tema di rimborso di tributi riconosciuti incompatibili con norme comunitarie.

Nella fattispecie, è apparsa gravemente lesiva del dettato comunitario l'interpretazione resa dagli organi amministrativi e giudiziari nazionali in tema di dazi ed altre tasse all'importazione, il cui rimborso, ove le suddette tasse fossero state riscosse in violazione del diritto comunitario, era subordinato alla circostanza che il relativo onere non fosse stato trasferito in capo ad altri soggetti.

Il regime di presunzione legale relativa in ordine al trasferimento a valle da parte delle imprese dei tributi riscossi dallo Stato italiano in violazione del diritto comunitario istituiva perciò un regime probatorio particolarmente gravoso per le imprese<sup>488</sup>.

La Corte ha così affermato l'incompatibilità comunitaria di un onere probatorio particolarmente stringente, il cui effetto sia quello di rendere praticamente impossibile una restituzione di somme riscosse in violazione del diritto sovranazionale, dovendosi anzi predisporre procedure più adeguate a ristorare i diritti di derivazione comunitaria, nel rispetto dei noti principi di effettività ed equivalenza<sup>489</sup>.

In tale contesto quindi credo che debba essere anche valutati i principi posti dalla giurisprudenza comunitaria in materia di affidamento e ciò con riferimento alla lesione di quella buona fede del contribuente del singolo stato membro penalizzato da norme fiscali interne rispetto a quelle comunitarie<sup>490</sup>.

---

<sup>487</sup> *Commissione delle Comunità europee c. Repubblica Italiana*, in Racc. 2003, p. I-14637, con nota di Pallotta O., Interpretazione conforme ed inadempimento dello Stato, in Riv. It. Dir. Pubbl. Com., 2005, 253 ss.

<sup>488</sup> L'illegittimità di tale interpretazione era stata peraltro già materia di questione pregiudiziale nella causa *Dilexport* sentenza 9 febbraio 1999, causa C-343/96, in Racc. I -579, in cui si dichiarava irragionevole fondare la prova del trasferimento a valle del peso dell'imposta sulla sola mancanza di insolvenza delle imprese, quindi su una presunzione di recupero del costo. In senso contrario, le difese del Governo eccepevano l'infondatezza delle eccezioni poste sulla base di un'ampia percentuale di rimborsi effettuati, e sostenevano l'assenza di qualsiasi violazione del principio di effettività considerato che grava sull'amministrazione l'onere di provare il trasferimento del tributo sul terzo, onde sottrarsi al tributo ed avvalersi del principio *Comateb* (14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95, Racc. I-165), secondo cui la questione della traslazione o meno, in ogni singolo caso, di un'imposta indiretta costituisce una questione di fatto ricadente nella competenza del giudice nazionale, che potrà liberamente formare il proprio convincimento nell'ambito di tale problematica.

<sup>489</sup> Un simile obbligo di interpretazione conforme viene affermato anche per norme di natura strumentale, utili per l'esercizio di diritti comunitari, imponendo di considerare incompatibili con il diritto comunitario tutte quelle modalità di prova che abbiano l'effetto di rendere praticamente impossibile o eccessivamente oneroso il rimborso dei tributi riscossi in contrasto con il diritto comunitario. Vero è anche che in un caso così delicato, vertente sulla responsabilità dell'ordine giudiziario per erronea interpretazione normativa, ad essere chiamato in causa era il legislatore, per controversa redazione e formulazione della norma.

<sup>490</sup> Sul punto appare essere significativo per questa indagine le sentenze *Comptoir National Technique Agricole/Commissione* CE 14 maggio 1975 causa 74/74 in racc ufficiale 1973 pag. 533 e *Commissione CE/ Consiglio CE* 5 giugno 1973, ove viene fatto proprio un principio secondo il quale: "l'affidamento può sussistere anche lì dove sussiste una modifica normativa vigente introdotta dalle istituzioni comunitarie, per le quale si acquisisce rilievo la condotta delle prime e quella degli Stati, la natura del provvedimento adottato, i tempi della sua adozione, il potere discrezionale delle sue istituzioni. Nella casistica più interessante sul principio di effettività della tutela giurisdizionale sono rilevanti, le pronunce sull'adeguatezza delle sanzioni. Fra le prime trattazioni, CGCE, sentenza

Appartiene invece alla giurisprudenza comunitaria l'elaborazione della teoria sull'arricchimento *sine causa*, volta a giustificare l'applicazione di regole processuali interne che prevedessero un esonero o una riduzione dell'obbligo di rimborso a carico delle amministrazioni nazionali.

In altre circostanze, la Corte ha ritenuto incompatibile col principio di supremazia, sotto il profilo dell'efficacia "minima", le regole sulla prova dell'assenza di "ripercussioni" per l'Erario, volte a rendere impossibile o eccessivamente oneroso l'obiettivo della restituzione.

Nel caso *The Queen v. Secretary of State for Social Security, ex parte Eunice Sutton*<sup>491</sup> la Corte ha rifiutato di estendere quest'approccio alle regole di diritto inglese sul pagamento retroattivo di benefici di Stato, denegando che gli interessi fossero una componente essenziale del diritto di non discriminazione e del principio di adeguatezza della sanzione. Quanto alla posizione soggettiva di cui si invoca la tutela, essa è in ogni caso definita nei suoi presupposti e contenuti dal diritto comunitario, che circoscrive le basi della sua protezione, fondando la pretesa risarcitoria su una violazione sufficientemente caratterizzata, commessa dallo Stato membro, laddove per "sufficiente caratterizzazione" si può intendere l'illecito commesso dagli organi interni con piena cognizione di causa dell'infrazione.

Alla luce di tutto ciò è lecito chiedersi, se emerga un illecito di tipo comunitario, come tale riconducibile per fonti e disciplina al solo diritto sovranazionale, che richiederebbe una disapplicazione *tout court* di qualsiasi normativa eventualmente confliggente con essa, o piuttosto un illecito civile di diritto interno, che imporrebbe dunque un'applicazione del solo diritto nazionale.

La Corte questo non lo dice e tende ad eludere queste valutazioni qualificatorie, ritenendo di avere davanti, al di là di definizioni trancianti, una fattispecie "comunitaria" nei suoi presupposti normativi - senza la cui violazione, in effetti, non si

---

*Von Colon and Kamann v. Land Nordrhein-Westfalen*, 10 aprile 1984, causa C-14/83, in Racc. 1984, p. 1909. In relazione ad una previsione giuslavoristica sull'equo trattamento, legittimante la scelta giudiziale fra un range di differenti soluzioni, la Corte conclude che "se uno Stato membro sceglie di sanzionare violazioni di quel divieto con misure compensatorie, per garantirne l'effettività e l'efficacia deterrente, quella misura deve essere in ogni caso adeguata al danno subito e non può ridursi ad una compensazione meramente nominale". Un caso significativo si è registrato nel Regno Unito CGCE, sentenza *Marshall v. Southampton and South West Hampshire AHA (Marshall II)*, sentenza 2 agosto 1993, causa C-271/1991, in Racc. 1993, p. 4367. In tema di sanzioni pecuniarie contro discriminazioni sessuali sul lavoro, che la Corte di Giustizia ha dichiarato adeguate solo se previste in misura piena e comprensiva di interessi, poiché solo questo poteva garantire una protezione giudiziale effettiva, oltre che produrre effetti deterrenti sui datori di lavoro. In tale sistema si è inoltre dichiarato congruo, rispetto all'obiettivo di "effettività" del diritto comunitario, il controllo giurisdizionale sull'azione amministrativa circa il diritto di ottenere misure cautelari.

<sup>491</sup> Nella pronuncia *The Queen v. Secretary of State for Social Security, ex parte Eunice Sutton*, 22 aprile 1997, causa C-66/95, in Racc. I-2163,

potrebbe parlare a monte né di responsabilità né di illeciti -, ma con implicazioni dirette negli ordinamenti interni.

In quest'opera di mediazione e di "incasellamento" dei vari tratti della responsabilità, il ruolo definitorio della giurisprudenza è notevole, se solo si considera che la gran parte di pronunce che hanno aperto pionieristicamente lo studio della materia, nelle varie branche dell'attività statale, sono state rese dalla Corte di Giustizia, sia pure nell'ambito di rinvii pregiudiziali, quindi scaturendo da vicende strettamente radicate nell'ordinamento statale.

Lo stesso giudice comunitario, nel demandare in misura costante l'accertamento degli elementi costitutivi ai giudici nazionali, implicitamente lascia intendere che la disciplina comunitaria non è destinata a sostituirsi al diritto interno, ma ad integrarsi con esso: in particolare, i giudici sono chiamati a riscontrare, da "tutori" dell'ordine comunitario, l'integrazione di quei requisiti che lungi dall'essere tipizzati sono stati indicati solo in modo astratto e per "categorie" dalla Corte di Lussemburgo.

## **5.6 Principio dell'affidamento e le derivazioni poste dai diritti quesiti e dal principio certezza del diritto nel diritto tributario comunitario**

Per evidenziare le peculiarità dell'affidamento, è opportuno determinare le differenze rispetto al principio della certezza del diritto della tutela dei diritti quesiti *vested rights* alla luce del diritto comunitario.

Principio dell'affidamento e quello della tutela dei diritti quesiti costituiscono attuazione di un unico principio, costituito dalla certezza del diritto e dalla buona fede. Tuttavia è necessario evidenziare alcune differenze e deroghe che questi principi possono porre alla legislazione interna ed alle finalità poste dalla normativa comunitaria.

Perché sussista il diritto quesito, *vested rights* è necessario che la fattispecie costitutiva del diritto sia compiutamente realizzata sotto l'impero di una norma anteriore alle modifiche introdotte e successivamente apportate dall'Unione Europea.

I diritti quesiti o come spesso si dice acquisiti non vengono menzionati, né nella Costituzione Italiana, né nelle disposizioni preliminari al codice civile che potrebbe costituire la *sedes materiae* più adatta, in quanto qui sono contenuti alcuni tra i pochi principi codificati relativi all'efficacia della legge nel tempo.

Per quanto riguarda invece il principio della certezza giuridica, si possono porre due importanti distinzioni:

la prima è in riferimento agli organi legittimati a regolamentare situazioni giuridiche

riguardanti gli enti ai quali è diretta la funzione legislativa, interpretativa, regolamentare, come ad esempio i Comuni, le provincie e le Regioni;

la seconda connessa al vincolo strutturale del principio dell'affidamento, finalizzato ad evitare di tradire tutte le aspettative dei contribuenti che hanno agito in buona fede, alla luce della normativa vigente applicabile.

Certezza ed affidamento costituiscono due facce della stessa medaglia rivolte alla realizzazione di un unico scopo comune: l'attuazione del principio di legalità caratteristica propria di ogni ordinamento giuridico, che si attua nel nome del principio di sovranità proprio di ogni Stato contemporaneo finalizzato, all'adozione e alla realizzazione di atti e provvedimenti chiari, comprensibili ed efficaci ai quali il contribuente può fare affidamento.

Il diritto comunitario ha fatto proprio questi due principi le cui finalità sono quelle di garantire la certezza dei rapporti giuridici, i cui effetti, però vengono rivolti anche a soggetti del ordinamento comunitario stesso.

Le conseguenze di tale assunto comportano che sia il legislatore nazionale, gli Stati Membri, e sia la Corte di Giustizia devono rivolgersi ai contribuenti adottando un linguaggio chiaro, e comprensibile, al fine di mettere in condizione questi ultimi di conoscere, senza alcuna ambiguità i propri diritti e propri obblighi.

La Corte di Giustizia con riferimento alla normativa riguardante gli importi compensativi in materia doganale<sup>492</sup>, non ha mancato di sottolineare più di una volta, come debba essere considerato censurabile la condotta di quel soggetto che si sia attenuto alla normativa, affetta da ambiguità senza cogliere lo spirito della norma, ma allo stesso tempo vi è da obiettare come spesso sia difficile per il soggetto destinatario di specifiche norme giuridiche propendere verso una interpretazione giuridica rispetto ad un'altra, in quanto l'interpretazione di tali norme non appare essere di sua competenza.

In questo ambito, pertanto, le istituzioni comunitarie sono tenute al rispetto di questi principi rivolti all'espletamento delle loro funzioni, con la conseguenza che l'attività da esse svolta oltre che essere trasparente, deve essere rispettosa della tutela dei contribuenti comunitari, i quali a loro volta si attendono che le medesime istituzioni comunitarie le rispettino nelle stesse modalità.

Il diritto comunitario, come è stato sottolineato nel precedente paragrafo, da anni è stato sempre molto attento alla tutela delle posizioni soggettive dei cittadini comunitari

---

<sup>492</sup> CGCE sentenza del 9 luglio 1981 causa 169/90;



destinatari dei provvedimenti.

La tutela di tali posizioni costituisce il limite principale dell'esplicazione del potere di revoca degli atti amministrativi.

Allo stesso tempo, gli Stati Membri sono tenuti ad adottare nei loro settori di competenza, norme chiare e precise, volte a assicurare l'applicazione del diritto al fine di garantire i cittadini comunitari quel "*fair proceeding*" da parte dell'amministrazione nazionali, che deve essere sempre presente nell'ipotesi sia di accertamento fiscale sia di contenzioso tributario.

Non è così per il legittimo affidamento, tale principio non gode sempre di quella necessaria stabilità che caratterizza l'esistenza di una norma in grado di resistere alle esigenze della collettività, in quanto non sempre è pensabile nel moderno Stato di diritto, una norma immutabile nel tempo.

Il problema da porsi allora è se il legittimo affidamento possa essere considerato parte di quel complessivo principio della certezza del diritto e quali possono essere le conseguenze dirette .

Secondo la Corte di Giustizia il principio del legittimo affidamento ha origine dal più generale principio della certezza del diritto, infatti nella sentenza *Westzucler*<sup>493</sup> tale principio fu interpretato quale corollario al legittimo affidamento, anche se il fondamento concettuale è derivato dalla causa "*Bruno Barra contre État belge et Ville de Liège*"<sup>494</sup>. In tale causa, i giudici comunitari furono chiamati a decidere sulla compatibilità del diritto belga rispetto al diritto comunitario di una norma che limitava nel tempo la possibilità di ottenere il rimborso delle tasse di iscrizione universitarie già dichiarate incompatibili con l'articolo 7 del Trattato di Roma.

Nella motivazione della sentenza si ribadì l'efficacia retroattiva delle sentenze interpretative in quanto esse chiariscono la portata e l'applicazione *della norma che avrebbe dovuto essere applicata fin dalla sua entrata in vigore, in quanto tali effetti riguardano anche tutti quei rapporti giuridici sorti e costituiti anteriormente alla sentenza che si è pronunciata sulla domanda di interpretazione.*

Secondo i giudici comunitari l'esigenza di certezza del diritto può imporre di limitare la possibilità per i contribuenti di avvalersi di una disposizione con effetto retroattivo, ma solo in caso di gravi e specifici effetti che la sentenza potrebbe condurre all'applicazione per il passato, e comunque solo per tutti quei rapporti giuridici sorti in

<sup>493</sup> CGCE sentenza del 4 luglio 1973 causa n. 1/73

<sup>494</sup> CGCE sentenza del 2 febbraio 1988 causa 309/88 principio poi che è stato anche oggetto di valutazione da parte della Corte di Giustizia nel procedimento del 9 novembre 1983 San Giorgio P.192/1982 Rec 3595;

buona fede.

Nella sostanza, la risposta della Corte fu rivolta a tutelare tutti quegli effetti giuridici sorti in buona fede, i quali non possono essere più cambiati, ma che è necessario preservare nel nome della sicurezza dei rapporti giuridici.

In tale ambito, vi è ulteriormente da segnalare una presa di posizione da parte della Corte di Giustizia nella sentenza *Racke*<sup>495</sup> con la quale fu sancita definitivamente l'autonomia del principio della certezza del diritto distinta dal principio dell'affidamento e le cui applicazioni sono avvenute in materia di dazi doganali.

Una delle questioni sollevate pregiudizialmente furono proprio riferite all'interpretazione del regolamento del Consiglio in merito al recupero dei dazi all'importazione ed all'esportazione non corrisposti dal contribuente contestualmente all'immissione in libera pratica, con l'effetto che spesso le somme recuperate dall'Agenzia delle dogane non corrispondevano all'aliquota prescritta per quel tipo di merce.

L'Amministrazione finanziaria richiedeva, infatti, il pagamento di una somma pari alla differenza tra l'aliquota in vigore al momento dell'accettazione dell'importazione e l'immissione in libera pratica. Tale differenza impositiva determinò l'emissione di una cartella esattoriale impugnata successivamente.

Uno dei quesiti posti dalla Corte era sull'applicabilità del regolamento del Consiglio numero 1697/79 relativo liquidazione dei dazi di importazione e di esportazione effettuate anteriormente alla sua entrata in vigore ossia il 1 luglio 1980.

La Corte considerò che il regolamento potesse trovare applicazione solo con riferimento a fattispecie avvenute successivamente alla sua entrata in vigore.

Secondo la Corte di Giustizia tale interpretazione garantisce il rispetto di certezza del diritto e del legittimo affidamento in virtù della quale, le norme comunitarie devono presentare i caratteri di chiarezza nei confronti dei contribuenti.

La ragione di tale assunto deve essere anche valutato dal punto di vista dell'efficacia nel tempo tra momento impositivo e prelievo fiscale, dal momento che in questa sentenza l'applicazione del dazio non avveniva contestualmente al momento in cui la merce veniva importata o esportata ma a distanza di qualche mese, comportando ovviamente variazioni per quanto riguarda l'applicazione delle aliquote sul prezzo dei prodotti immessi in libera pratica.

L'applicazione di tale principio è stata poi successivamente confermata anche in alcune

---

<sup>495</sup> A. Racke GmbH & Co. contro Hauptzollamt Mainz. Causa C-162/96 sentenza pronunciata 16 giugno 1998, in *raccolta della giurisprudenza 1998 pagina I-03655*

decisioni riunite a questa<sup>496</sup>, ove fu enunciato il principio secondo cui *la certezza del diritto osta a che l'efficacia nel tempo di un atto comunitario decorra da una data anteriore alla sua pubblicazione e che solo eccezionalmente possa derogarsi a tale principio e ciò secondo l'obiettivo da perseguire e comunque ove sia debitamente tutelato legittimo affidamento degli interessati*<sup>497</sup>.

Nella sostanza il principio dell'affidamento deve salvaguardare le situazioni soggettive che si sono consolidate per effetto di atti o comportamenti della stessa amministrazione, idonei ad ingenerare un ragionevole affidamento nel destinatario dell'atto.

La Corte di giustizia ha così sancito che: al fine di garantire l'osservanza dei principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento è possibile applicare a situazioni createsi anteriormente alla loro entrata in vigore, solo se dalla lettera della norma sia evidente per quanto riguarda le finalità, l'effettiva attribuzione della loro efficacia retroattiva.

La presenza di tale principio è confermata dall'affermazione esplicita sul piano sostanziale in materia doganale<sup>498</sup>, contenuta nel Regolamento (CEE) n. 1967/72 della Commissione, del 14 settembre 1972, e ribadita dal Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario di cui ne verrà discusso successivamente.

### **5.7 La tutela del legittimo affidamento tra esigenze di certezza del diritto e diritti quesiti**

La tutela dell'affidamento, nell'imporre una necessaria verifica del fattore "tempo", cioè del decorso di un apprezzabile arco temporale dall'emanazione di un atto favorevole per il destinatario dell'azione amministrativa, ha come inevitabile termine di confronto un altro principio fondante di civiltà giuridica, quello della certezza del diritto.

A ben vedere, il decorso del tempo non è che una specificazione o manifestazione della necessaria certezza del diritto: l'efficacia nel tempo degli atti, infatti, non può essere retroattiva in ossequio al principio della certezza, pur potendo essere derogata quando *"lo esiga lo scopo da conseguire e purché sia fatto salvo il legittimo affidamento degli*

<sup>496</sup> CGCE sentenza del 25 gennaio 1979 causa n.78/98;

<sup>497</sup> CGCE sentenza del 12 febbraio 1982, causa n. 21/81 (*Bout*) in *Racc.*, 1982, p. 381 Principio questo ulteriormente ribadito in questa sentenza che veniva posto il problema se il regolamento n.252780 fosse compatibile con i principi enunciati dalla Corte di Giustizia.

<sup>498</sup> Il principio di affidamento dell'operatore è desumibile inoltre dall'art. 5, n. 2, del regolamento CEE n. 1697/7 del Consiglio, del 24 luglio 1979, e dall'art. 220, par. 2, lettera b), del regolamento CEE n. 2913/9 del Consiglio, del 12 ottobre 1993, che preclude all'Amministrazione il recupero dei diritti doganali non riscossi, purché il debitore abbia agito in buona fede ed osservato le disposizioni previste dalla regolamentazione vigente per la sua dichiarazione alla dogana.

*interessati*<sup>499</sup>.

L'alternanza fra questi principi è costantemente valutata dalla Corte di Giustizia, consapevole della necessità di *“salvaguardare l'equilibrio tra due esigenze fondamentali, ma talvolta confliggenti cui deve ispirarsi un ordinamento giuridico, e precisamente, la stabilità dei rapporti giuridici, da un lato, ed il rispetto della legge, dall'altro*<sup>500</sup>.

Ne può discendere che, in ipotesi estreme un atto può essere considerato inefficace per la gravità dei vizi da cui sia affetto e nella ponderazione di tali principi, il principio di certezza è emerso con particolare evidenza rispetto agli effetti nel tempo di pronunce di annullamento o comunque dichiarative dell'invalidità di atti comunitari.

La Corte di Giustizia proprio per bilanciare le finalità del principio dell'affidamento e della certezza del diritto è stata indotta a limitare gli effetti retroattivi di determinati atti, precludendo così agli interessati di ottenere la restituzione di tasse o tributi che erano stati imposti in violazione del diritto comunitario.

D'altro canto, l'esigenza di stabilità degli atti e dei provvedimenti è sorretta dalla relativa presunzione di stabilità, ed è per tale ragione che la giurisprudenza comunitaria ha delineato alcuni termini molto rigidi per farne valere l'eventuale illegittimità, in modo da evitare che essi possano essere rimessi in discussione all'infinito.

Così, di fronte ad un atto comunitario divenuto inoppugnabile ed alla possibilità di farne valere l'invalidità in via pregiudiziale, nonostante fossero decorsi i termini per il ricorso, il giudice comunitario ha affermato che chi non avesse tempestivamente impugnato l'atto, non ne potesse invocare l'illegittimità nel ricorso nell'ambito del diritto interno, il cui atto amministrativo derivasse da un provvedimento comunitario. Nonostante la recente precisazione per cui il giudice nazionale potrà sempre sollevare d'ufficio la questione di validità dell'atto comunitario, resta l'impressione di fondo di un'impostazione molto restrittiva, con limiti severi alla possibilità di ottenere tutela avverso atti illegittimi dell'amministrazione finanziaria.

Un simile rigore conduce a pensare che nonostante il valore pregnante riconosciuto alla tutela dell'affidamento, l'ordinamento comunitario sia in realtà più vicino alle esigenze di certezza del diritto e di stabilità dei rapporti giuridici.

In ciò si rivela coerente con l'assunto di fondo per cui l'affidamento, in realtà, non è che un parte del principio della stessa certezza del diritto, e in un eventuale scontro con questo è destinato a "soccombere", nel nome del superiore principio di legalità.

<sup>499</sup> CGCE, sentenza *Ferriere San Carlo*, 30 novembre 1983, causa C-352/82 in Racc.I-3949.

<sup>500</sup> CGCE, sentenza *Commissione c. BASF*, 15 giugno 1994, causa C-137/94, in Racc. I-2555.

La tendenziale prevalenza della certezza del diritto può del resto giustificarsi nel senso che con essa si può creare una trama stabile e sicura di rapporti, tale da tutelare in ogni momento i contribuenti e l'ordinamento stesso.

Ma quali sono i rapporti che la certezza del diritto ha con la sussistenza di diritti quesiti che di fatto dispongono a favore della tutela dell'affidamento?

I diritti quesiti sono sempre visti da parte della Corte di Giustizia come parte del principio della certezza del diritto, è tuttavia sempre opportuno temperare situazioni giuridiche che garantiscano la stabilità e la sicurezza nei confronti dei contribuenti.

Ciò che differenzia il diritto quesito dall'aspettativa legittima, è la diversa capacità di resistere alle innovazioni legislative.

Secondo la dottrina dominante<sup>501</sup> il primo, infatti si configura come posizione giuridica soggettiva ormai acquisita e consolidata che non può essere arbitrariamente rimosso, né per effetto di cambiamenti normativi, né a causa di una modifica della situazione del privato.

L'aspettativa legittima, invece, non è esclusa dagli effetti dell'innovazione legislativa in modo automatico, ma solo nel caso in cui questa possa risultare lesa dall'applicazione delle nuove disposizioni.

Un'altra distinzione può essere tracciata in base allo scopo della normativa comunitaria, se essa mira a tutelare un interesse particolare dell'operatore economico, si è in presenza di un diritto quesito, ma se diversamente, essa riguarda il buon funzionamento dell'Unione Europea e quindi la realizzazione di un interesse pubblico comunitario, si ricade nella più ristretta area dell'affidamento legittimo.

In ogni caso la tutela del diritto quesito, quale ad esempio la retribuzione o comunque il diritto alla pensione, non può spingersi fino al punto di mantenere in vigore un sistema viziato da irregolarità.

Secondo la Corte di Giustizia l'attribuzione o la continuata erogazione irregolare di contributi comunitari può creare diritti quesiti tali da resistere alla loro abrogazione<sup>502</sup>, ma è sempre necessario esaminare la tipologia del diritto che si pretende acquisito ed il conseguente diritto che ne ha dato causa.

---

<sup>501</sup> Ubertazzi, *La Tutela dei Diritti* pag. 451 Milano 1988

<sup>502</sup> Sentenza *Antoon Herpels/ Commissione* CE 9 Marzo 1978, causa 54/77, in *Racc. Ufficiale* 1978p.585;. Diversamente la Corte ha riconosciuto l'esistenza di un diritto quesito come quello relativo al mantenimento di un provvedimento di ammissione al concorso, il fatto che il singolo fosse stato inizialmente ammesso a partecipare le prove concorsuali, infatti, ha creato nello stesso il diritto di sostenerle, quello di veder valutati i risultati conseguiti e di ottenere in caso di esito positivo, l'iscrizione nell'elenco degli ammessi una revoca successiva del provvedimento di ammissione pertanto sarebbe risultata lesiva delle sue posizioni giuridiche acquisite Sentenza *Angelique Verli – Wallace /commissione Ce* 22 settembre 1983 causa159/82 in *Racc. Ufficiale* 1983, p. 2711;

### **5.8 L'altro termine di confronto per la certezza del diritto: a) il principio di legalità. b) il rapporto tra legalità e giudicato rapporto con il principio dell'affidamento.**

La certezza del diritto nel rimandare ai concetti della stabilità degli assetti giuridici e delle relazioni fra i soggetti dell'ordinamento, implica il confronto con un altro principio fondamentale, quello della legalità<sup>503</sup>.

Il principio di legalità in ambito comunitario ha un fondamento differente rispetto al principio dell'affidamento e ciò comporta differenti effetti.

Il principio dell'affidamento è riconducibile sostanzialmente alla sfera "pregiuridica" della buona fede, avendo questo principio una portata estensiva, che sussiste a prescindere da espresse codificazioni, rivolto principalmente al preciso scopo di ovviare alle lacune normative e permettere una migliore prevedibilità di ogni situazione giuridica.

La ricostruzione teoretica del diritto comunitario cui i giudici comunitari hanno basato in molti casi le motivazioni delle loro sentenze a proposito del principio dell'affidamento, si richiama al principio della certezza del diritto, proprio della concezione del moderno di Stato di diritto.

Con tale nozione si vuole designare non tanto la prevedibilità legale, quanto la sicurezza delle situazioni giuridiche soggettive, e l'esigenza di rendere effettiva questa "sicurezza" che costituisce secondo chi scrive la garanzia dell'affidamento che i cittadini ripongono nell'ordinamento.

Secondo parte della dottrina una simile tutela "non costituisce un principio diffuso e trasversale dell'ordinamento giuridico ma un valore interno allo Stato ... Dati i suoi assunti, tale concezione risulta quindi "restrittiva", in quanto legata al rispetto di determinati presupposti che spetta al giudice accertare"<sup>504</sup>.

La ricostruzione posta da questa dottrina pone la questione dell'effettività del legame sussistente fra certezza del diritto e principio di legalità.

---

<sup>503</sup> Per Cerulli Irelli V., *Osservazioni generali sulla legge di modifica della legge n. 241/1990*, Milano 1992., la particolare considerazione dei *vested rights* mostra come il principio di certezza del diritto e di stabilità dei rapporti giuridici tende a prevalere, in determinati casi, su quello di legalità. Gli atti dell'autorità anche se illegittimi possono aver prodotto nei destinatari un affidamento circa i vantaggi loro assicurati, in relazione alle circostanze di fatto e di diritto nell'ambito delle quali l'autorità ha operato; affidamento che non può essere sacrificato in ragione di motivi di interesse pubblico.

<sup>504</sup> Grasso G., *Manuale di diritto amministrativo* Milano 1993; in tale scritto è contrapposta la buona fede, appartenente ai "principi fondamentali del diritto che svolgono una funzione integrativa delle norme positive, le quali non possono disciplinare ogni possibile evenienza" (p. 17) al sistema rigorosamente statualistico della "certezza del diritto". L'autore rileva peraltro come la chiave di lettura della buona fede, "come principio immanente in ogni sistema giuridico, anzi quale regola pregiuridica comune a tutti i rapporti sociali, appare maggiormente idonea a fondare l'istituto dell'affidamento" (p. 19), facendo notare che i rapporti civili, ove l'affidamento ha trovato la sua piena espressione, presentano una chiara vocazione alla extrastatualità., tale punto è direttamente derivato dalla Vassalli F., *Estrastatualità del diritto civile*, in *Studi giuridici*, III, t. II, Milano, 1960.

In ciò, si può leggere un'indiretta riprova del valore all'interno del diritto comunitario: intesa come effettiva supremazia sulle norme interne fondate sulla costante garanzia del rispetto delle regole e del valore del diritto.

Il valore della legalità e dell'effettività devono convivere con un dato innegabile: se l'affidamento rappresenta una posizione di favore del contribuente rispetto l'ordinamento, questo principio deve essere ritenuto meritevole di protezione, anche a costo di non intervenire su situazioni contrarie al diritto, pur di salvaguardare le aspettative del suo titolare.

L'affidamento data la sua intensità e meritevolezza prevista dall'ordinamento comunitario, potrebbe trovare una effettiva tutela, in ogni situazione giuridica che sia conforme al principio di legalità .

In tale difficoltà di contemperamento risiedono gli sforzi ricostruttivi della giurisprudenza nazionale e comunitaria che non hanno mancato di rappresentare la difficoltà di contemperare queste diverse ed effettive esigenze giuridiche.

In particolare, il principio di legalità deve essere visto come punto di equilibrio fra la tutela del contribuente ed gli interessi di natura pubblica<sup>505</sup> propri dell'amministrazione finanziaria.

In buona sostanza, il principio di legalità rappresenta il crocevia fra il fondamento della certezza del diritto, ed il principio dell'affidamento che ogni contribuente deve pretendere in ogni stato di diritto, e ciò è proprio di ogni ordinamento.

In quello italiano il rispetto del principio di legalità è connaturato al principio di finalità dell'attività dell'amministrazione finanziaria, tesa al raggiungimento di scopi costituzionalmente previsti in merito alla capacità contributiva del contribuente ex artt 23, 53 della Costituzione .

Nel diritto tributario comunitario si deve rilevare come il principio di legalità assuma un rilevanza del tutto particolare, in quanto i criteri di determinazione dell'imposta e del carico tributario sono sottratte alle valutazioni socio economiche da parte del Fisco, quest'ultimo non ha margini di apprezzamento sulle scelte economiche espletate da parte dell'operatore economico, ed a differenza di quanto accade nell'ordinamento inglese in cui vi è quell'effettiva discrezionalità propria di quella pubblica

---

<sup>505</sup> Sul principio di legalità in diritto amministrativo, è interessante notare lo sviluppo di questo autore nella monografia di Carlo Chiappinelli consigliere della Corte dei Conti, *Principio di legalità ed amministrazioni pubbliche: profili evolutivi in tema di controllo*, Relazione al 53° Convegno di studi amministrativi, Varenna, 20-22 settembre 2007, "Il principio di legalità nel diritto amministrativo che cambia". Sulla rilevanza dell'affidamento nel bilanciamento di valori, Lorello L., *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, Torino 1998 .; Castorina F., "Certezza del diritto" e ordinamento europeo: riflessioni intorno ad un principio comune, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*1998, 6, 1177 ss; Maffei P., *Il principio della tutela del legittimo affidamento nell'ordinamento comunitario*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, op. cit.

amministrazione.

A questo deve aggiungersi come anche il criterio di riserva di legge tipico di alcuni sistemi giuridici europei, non tenga conto dei principi appena enunciati, e deve ritenersi non compatibile con l'ordinamento comunitario, qualora non preveda il giusto rispetto dei diritti fondamentali dei contribuenti.

Nonostante tali limiti, non sembra potersi dubitare della matrice amministrativistica-finanziaria del diritto tributario, così come confermato anche dallo statuto dei diritti del contribuente legge 27 luglio 2000 n.212, ove sono presenti norme che sanciscono l'osservanza di tali principi.

La legalità può rilevare quindi non solo sotto forma di legalità-indirizzo, in chiave di definizione e conseguimento degli obiettivi, ma anche di legalità – garanzia, verso le posizioni dei contribuenti, sull'osservanza da parte delle Autorità Finanziaria Comunitarie di comportamenti, idonei a garantire loro parità di *chance* e correttezza di azione<sup>506</sup>.

Poste queste valutazioni chi scrive ritiene che debbono tuttavia essere valutati anche i “controlimiti” del singolo Paese Membro nel rispetto del primato del diritto comunitario.

La dottrina dei controlimiti, come affermato dalla Corte di Giustizia, è di origine giurisprudenziale, e non sempre ha trovato l'assenso delle Corti costituzionali interne.

Tale teoria consiste nella difesa della sovranità statale nel caso in cui fosse minacciata dal primato comunitario e nello specifico da alcuni valori considerati irrinunciabili dall'ordinamento interno<sup>507</sup>.

In molti casi sono state ammesse deroghe dalla stessa Corte di Giustizia, tanto da giustificare una restrizione agli obblighi imposti dal diritto comunitario anche di carattere fondamentale, come nell'ambito della circolazione delle merci, o della tutela

---

<sup>506</sup> Per un approfondimento del principio della capacità contributiva si veda E. De Mita, *Capacità contributiva*, in "Digesto comm.", vol. II, Torino, 1987, pagg. 454 e seguenti; E. Giardina, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961; F. Moschetti, *Capacità contributiva*, in "Enc. Giur. Treccani", vol. V, Roma, 1988 e, dello stesso Autore, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973; G. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969; I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965; L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1996; F. Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Utet, Torino, 1970; G. Marongiu, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Giappichelli, Torino, 1991.

<sup>507</sup> Questa dottrina dei controlimiti ha trovato una sua giustificazione obiettiva in un periodo storico, come quello degli anni '70-80, in cui il processo di integrazione era ancora *in fieri*. La posizione della Corte di Giustizia non era ancora ben delineata pur riguardando in particolare la tutela dei diritti fondamentali, ed i rapporti tra Corti interne e Corte di Giustizia non erano ancora ben definiti. E' quindi giustificabile, in quel periodo storico, il timore che il primato del diritto comunitario in qualche modo potesse condurre ad un conflitto con i diritti fondamentali dell'ordinamento interno. Oggi il quadro generale è profondamente cambiato e questa dottrina dei controlimiti si pone in netta contraddizione con il concetto stesso di integrazione così come risulta maturata oggi sia alla luce dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia – che ha fornito prove sufficienti di tutela dei diritti fondamentali – sia per l'incorporazione o il richiamo alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, avente valore vincolante anche nei confronti delle istituzioni europee.



dell'ordine pubblico.

Infatti in caso di contrasto, tra norme comunitarie e norme interne spetterà alla Corte di Giustizia bilanciare in sede interpretativa i valori in gioco e ritenere, eventualmente, che la tutela di un valore fondamentale nazionale costituisca interesse rilevante anche sul piano comunitario. Questo conflitto può condurre ad un'eventuale disapplicazione del diritto comunitario, solo se il principio fondamentale interno assumerà rilievo anche sul piano comunitario a seguito dell'interpretazione della Corte di Giustizia. Nell'ordinamento italiano ad esempio è necessario porre l'accento sul problema posto dall'art. 23 della Costituzione e sui limiti posti dalla riserva di legge sulle leggi ed agli atti aventi forza di legge che compete la disciplina di identificare la prestazione di imposta. Come è noto ciascun tributo è identificato e caratterizzato dalle norme che ne specificano i presupposti ed i soggetti, con la conseguenza che il criterio distributivo dei carichi pubblici cui si ispira il tributo, è un istituto giuridico.

L'ammissione di un ambito normativo, non esclude comunque la sua piena vigenza ed efficacia con riguardo alle norme prodotte da fonti interne e ciò, anche con riferimento a settori dell'ordinamento interessati da direttive comunitarie, lì dove in attuazione delle direttive comunitarie intervengono atti normativi come leggi e regolamenti emanati successivamente da enti ed organi del nostro ordinamento. In buona sostanza la presenza di norme prodotte in ambito comunitario, non sempre garantisce l'intervento di organi caratterizzati da diretta rappresentatività politica, tanto da indurre a disconoscere alla riserva di legge, la funzione democratica che tradizionalmente le si assegna, riducendola a mera esigenza di predeterminazione normativa. riconducibile quindi in via esclusiva, al principio di certezza del diritto.

La conseguenza di ciò è che un qualsiasi atto espressione di pubblico potere potrebbe, in via preventiva ed astratta imporre prestazioni a prescindere dall'intervento di una legge. La riserva di legge rappresenta l'esercizio di equilibrio tra i contribuenti ed il potere impositivo, ed è valida lì dove sussiste effettivamente il consenso all'applicazione del tributo, la cui mancanza costituisce esercizio innominato del potere impositivo del tributo.

Nella sostanza il tributo deve essere connesso necessariamente al consenso del cittadino, il quale deve essere inteso come momento dispositivo individuale collegato ai valori comunitari, con la conseguenza che non devono sussistere forme innominate di esercizio del potere autoritativo che non siano rivolti al riconoscimento del principio di legalità e della buona fede.

Chi scrive ritiene, infatti, che nello Stato contemporaneo il pubblico interesse può incidere sull'interesse privato del contribuente solo in quella misura definita dalla legge, limitando al massimo l'interferenza del pubblico se non nei confronti di quel più vasto interesse dato dalla tutela della collettività, ma che è necessario predeterminare secondo precisi limiti.

È in tale contesto che si inseriscono i principi di correttezza e di affidamento necessari allo svolgimento dell'iniziativa economica privata, nonché di ragionevolezza ed imparzialità per la regolamentazione dell'esercizio della funzione pubblica, che a mio avviso devono rimanere sindacabili in virtù del necessario controllo amministrativo, e ciò al fine di garantire il giusto impiego delle necessarie risorse economiche rivolte al perseguimento di pubblici interessi<sup>508</sup>.

Il valore della certezza del diritto costituisce uno dei poli attorno ai quali può ruotare il bilanciamento fra supremazia del diritto comunitario e l'autonomia del diritto interno. Un'applicazione importante a questo principio deve rivenirsi anche da parte di alcune commissioni tributarie in materia di esenzione iva riguardante le prestazioni mediche<sup>509</sup>, relativamente all'interpretazione posta dalla Corte di Giustizia in merito alla VI direttiva del 1977 limitando l'esenzione iva<sup>510</sup>. La Corte di Giustizia europea, con le due sentenze

---

<sup>508</sup> Un settore molto significativo in cui ha dato prova di sé il principio di legalità è la materia contrattualistica, dove la classica interferenza fra modelli privatistici e pubblicistici è stata ulteriormente complicata dalla presenza del diritto comunitario che non prende posizione sui possibili rapporti fra i distinti ordini privatistico e pubblicistico, ma una volta posti i principi e gli obiettivi primari, supera eventuali contrasti attenendo di volta in volta dall'una e dall'altra categoria, fino ad imprimere un segno caratteristico su tali procedure.

Nell'ambito del principio di legalità, in particolare sulla legittimazione dei privati a ricorrere al giudice comunitario, Schwarze J., *The Legal Protection of the Individual against Regulations in EU Law*, in *European Public Law*, 2004, 285; Pallaro P., *Il ricorso di annullamento degli atti comunitari da parte dei privati: proposte di lettura dell'attuale giurisprudenza*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2002, 1, 85 ss.; De Pretis D., *La tutela giurisdizionale amministrativa europea e i principi del processo*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.* 2002, 3, 683 ss.; Boni D., *Il ricorso di annullamento delle persone fisiche e giuridiche*, in Nascimbene B., Daniele L. (a cura di), *Il ricorso di annullamento nel Trattato istitutivo della Comunità europea*, Giuffrè, Milano, 1998, 53 ss.; Ivi, Tesoro G., *Il controllo diretto della legalità degli atti comunitari e le esigenze di protezione giurisdizionale dei singoli*, 5 ss.

<sup>509</sup> Comm.trib. Di Udine del 16 gennaio 2007 in fiscoonline;

<sup>510</sup> Sent. del 7 settembre 1999, causa C-216/97 secondo la Commissione tributaria il caso discusso è un caso eccezionale ove, la salvaguardia del principio del legittimo affidamento del contribuente e dei sopra ricordati principi costituzionali può avvenire solo estendendo l'esonero anche al pagamento dell'imposta e non solo di sanzioni ed interessi. Infatti, da un lato, occorre considerare che l'equivoco sulla reale portata della norma di esenzione contenuta nel n. 18) dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972 non origina direttamente da un contrasto tra norma interna e norma europea, ma, più a monte, da un contrasto tra versione in lingua italiana e versione in altre lingue della stessa Direttiva comunitaria; pertanto, anche a volere ipotizzare la massima prudenza e competenza giuridica del contribuente, ben difficilmente egli avrebbe potuto mettere in dubbio l'orientamento interpretativo estensivo del resto fatto proprio dalla stessa Amministrazione finanziaria. Dall'altro lato, la natura e gli effetti del tributo (Iva) risulterebbero del tutto snaturati in caso di una sua applicazione *a posteriori* come quella imposta negli avvisi di accertamento impugnati. A suo tempo, il ricorrente non avrebbe subito alcun costo, né avrebbe avuto alcun altro motivo per non gradire l'assoggettamento ad Iva delle sue prestazioni, rese nei confronti, non di soggetti privati, ma di enti pubblici ed organi giurisdizionali, i quali non avrebbero certo potuto essere influenzati - nella scelta di ricorrere alle prestazioni del professionista - dal risparmio di costi derivante dall'esenzione dall'Iva. Viceversa, l'Iva con tre/quattro anni di ritardo, si renderebbe di fatto impossibile la rivalsa nei confronti dei numerosi committenti ed il ricorrente si troverebbe a sostenere il costo di un'imposta che, invece, deve essere neutra per l'esercente la professione e gravare sul consumatore finale. Quanto sopra non può essere messo in dubbio, come invece vorrebbe l'Agenzia delle Entrate, per il fatto che già precedenti decisioni della Corte europea, del 1998 e del 2000, avevano anticipato, benché non esplicitamente, quelle del 2003. Infatti, si trattava di decisioni non emesse con riferimento alla

del 20 novembre 2003, ha interpretato la VI Direttiva del 1977, limitando l'esenzione Iva alle sole prestazioni mediche finalizzate alla tutela, alla prevenzione, al mantenimento o al recupero della salute. L'Agenzia delle Entrate, in conseguenza delle due sentenze della Corte di Giustizia europea, con circolare del 28 gennaio 2005, n. 4/E ha fornito una nuova interpretazione dell'art. 10, n. 18), del D.P.R. n. 633/1972 limitando l'esenzione delle prestazioni sanitarie, rendendo assoggettabili ad Iva quelle relative alle prestazioni medico-legali.

La Corte di Giustizia europea fin dal 1990 ha sempre sostenuto che l'esenzione si applicava alle sole prestazioni mediche finalizzate alla tutela, al mantenimento ed al recupero della salute ed ora la norma interna si è adeguata a quella della Direttiva, di cui essa è attuazione. Tuttavia, la retroattività della norma, nella fattispecie in esame, è in forte contrasto con i fondamentali principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento del contribuente nell'interpretazione costante della norma, espressa da circolari e risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria. Il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma 1, della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), trovando origine nella Costituzione, e precisamente negli artt. 3, 23, 53 e 97, espressamente richiamati dall'art. 1 dello Statuto, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti della Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa.

### **5.9 Principio dell' affidamento e della buona fede e le maggiori applicazioni in ambito del diritto tributario comunitario: gli aiuti di stato.**

Come è stato detto nel capitolo precedente, il principio dell'affidamento è alquanto affine alla *rule of law* del sistema giuridico inglese<sup>511</sup> secondo il quale l'amministrazione finanziaria in sede di autotutela<sup>512</sup>, deve salvaguardare le situazioni soggettive che si sono consolidate a causa di atti o comportamenti della stessa amministrazione, idonei ad ingenerare un ragionevole affidamento nel contribuente destinatario dell'atto.

---

legislazione interna italiana e che non avevano fatto mutare opinione nemmeno all'Amministrazione finanziaria, che, pur in presenza di quelle sentenze, tenne ferme fino al 2005 le indicazioni fornite nelle precedenti circolari.

<sup>511</sup>In tal senso J. Schwarze, *European Administrative Law*, Sweet and Maxwell London 1992, 872 ss.; A.J. Mackenzie Stuart, *The European Communities and the rule of law*, London 1977; L. Antonioli, *Interpretazione and rule of law nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1997, II, 355-366.

<sup>512</sup> Per un'analisi dell'esercizio del potere di autotutela in ambito comunitario vedi A. Damato, *Revoca di decisione illegittima e legittimo affidamento nel diritto comunitario*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 1999, 299; J. Schwarze, *European Administrative Law*, cit., 1992, 979 ss.; A. Ardito, *Autotutela, affidamento e concorrenza nella giurisprudenza comunitaria*, in *Dir. amm.*, 2008, III, 631-690; P. Ferrari, *Annulamento in autotutela di provvedimenti contrastanti con il diritto comunitario* (con commento a T.a.r. Sicilia, Palermo, sez. II, 2 ottobre 2007, n.2049), in *Giur. it.*, 2008, IV, 1286-1292.

La presenza di tale principio è confermata dall'affermazione esplicita sul piano sostanziale in materia doganale, contenuta nel Regolamento (CEE) n. 1967 del 1972 della Commissione, del 14 settembre 1972, e ribadita dal Regolamento (CEE) n. 2913 del 1992 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario,<sup>513</sup> e del quale parleremo più diffusamente in seguito. Occorre tuttavia, considerare l'approccio posto dalla giurisprudenza della Corte che fissa nel decorso del tempo un fattore stabilizzante nell'affidamento e preclude, di conseguenza, l'esercizio del potere di autotutela che spesso non presenta quel carattere di continuità conosciuto nel nostro ordinamento. Infatti secondo la Corte di giustizia<sup>514</sup>, la rimozione di un atto illegittimo sarebbe infatti ammissibile ma solo a condizione che risponda ad un interesse pubblico concreto e attuale, tale da bilanciare quegli interessi che configgono con l'interesse pubblico in questione. Il limite posto dalla Corte è la legittimità dell'attività di recupero di aiuti di Stato che vengono concessi dallo Stato membro in difetto dei presupposti sostanziali e procedurali prescritti<sup>515</sup>.

E' tuttavia necessario sottolineare come in tali procedure in cui sussiste la piena giustificazione del recupero da parte dell'ordinamento, la Corte da sempre ha evidenziato non solo l'illegittimità del soggetto ad ottenere un aiuto percepito in violazione delle procedure previste dalla normativa europea, ma riconosce anche l'obbligo del recupero dell'aiuto concesso, e ciò anche nel caso in cui sussistano una piena ed effettiva aspettativa legittima da parte del contribuente al mantenimento del privilegio fiscale.

Le principali questioni poste all'attenzione della Corte di giustizia riguardano non soltanto il finanziamento diretto di determinati operatori economici, ma anche l'intervento indiretto sotto forma di sgravi fiscali o agevolazioni fiscali che abbiano

---

<sup>513</sup> Il principio di affidamento dell'operatore è desumibile inoltre dall'art.5, n. 2, del regolamento CEE n. 1697/7 del Consiglio, del 24 luglio 1979, e dall'art. 220, par. 2, lett. b), del regolamento CEE n. 2913/9 del Consiglio, del 12 ottobre 1993, che preclude all'amministrazione il recupero dei diritti doganali non riscossi, purché il debitore abbia agito in buona fede ed osservato le disposizioni previste dalla regolamentazione vigente per la sua dichiarazione alla dogana.

<sup>514</sup> Contaldi La Grotteria, *Diritti soggettivi ed interessi legittimi nella giurisprudenza della Corte di Giustizia CE: spunti di riflessione alla luce della sentenza Cass. SS. UU., n. 500/99*, in *Riv. amm.*, 1999, I, 725 ss

<sup>515</sup> CGCE, 18 luglio 2007, C-119/05; sempre CGCE, sez. I, 19 settembre 2006, cause C-392/04 e C-422/04, ha individuato nel riesame e nell'autotutela, poteri idonei e necessari da esercitare (art. 10 trattato CE) per le ipotesi in cui vi sia un contrasto tra atto amministrativo e diritto comunitario; vedi in proposito, per le conseguenze problematiche che ne derivano, G. Gruner, *L'annullamento d'ufficio in bilico tra i principi di preminenza ed effettività del diritto comunitario, da un lato, ed i principi della certezza del diritto e l'autonomia procedurale degli Stati membri, dall'altro*, in *Dir. proc. amm.*, 2007, I, 240 ss.; C. Consolo, *La sentenza «Lucchini» della Corte di Giustizia: quale possibile adattamento degli ordinamenti processuali interni e in specie nel nostro?*, in *Riv. dir. proc.*, 2007, I, 225 ss., ipotizza, dopo la relativizzazione dell'art. 2909 c.c., ritenuto in contrasto con l'ordinamento comunitario, l'esigenza di una «revocazione straordinaria». Nello stesso senso è t.a.r. Palermo, II sez., 28 settembre 2007, n. 2049, che parla di autoannullamento doveroso per l'atto che si ponga in contrasto con la norma comunitaria o decisione di carattere vincolante della C.E.; M. Sinisi, *La «doverosità» dell'esercizio del potere di autotutela in presenza di un atto amministrativo contrastante con i regolamenti comunitari*, in *Foro amm. - TAR*, 2007, 3265 ss. che pone il problema del contemperamento tra affidamento ed autotutela.

comunque l'effetto di alleviare gli oneri tributari che di norma graverebbero sul bilancio delle imprese.

A tal proposito si può notare come di recente la Corte di giustizia, con la sentenza 15 dicembre 2005<sup>516</sup> abbia bloccato in maniera perentoria le agevolazioni fiscali concesse in occasione della privatizzazione degli istituti bancari di diritto pubblico, per effetto della l. 30 luglio 1990, n. 218 (c.d. legge Amato), cammino culminato nella legge delega 23 dicembre 1998, n. 461 che con la creazione delle fondazioni bancarie private.

In tal caso, infatti, non vi sarebbe, a parere della Corte di giustizia, spazio per un legittimo affidamento da parte dei beneficiari in ordine al mantenimento delle esenzioni fiscali conseguite se non è stato rispettato l'*iter* procedurale *ex art.* 88 del trattato.

Secondo la Corte infatti i destinatari dei benefici hanno l'onere di diligenza di verificare che la procedura sia stata rispettata<sup>517</sup>.

Caratteristica questa che non si addice sempre all'etica degli operatori economici e che spesso intentano costosi contenziosi al fine di evitare ogni qualsivoglia restituzione, in tale caso spetta al giudice nazionale, valutare le circostanze del caso.

Anche la Giurisprudenza italiana<sup>518</sup>, rilevando quando statuito dalla Corte di giustizia in tema d'aiuti di Stato, ha affermato che «È principio giurisprudenziale stabilmente affermato dalla Corte del Lussemburgo che il legittimo affidamento è in realtà affidamento nella regolarità delle procedure che a loro volta sono destinate ad accertare la compatibilità della concreta concessione dell'aiuto comunitario con le norme comunitarie che lo prevedono e che ne regolano il regime.

Ciò anzitutto in quanto l'obbligo di sopprimere un aiuto incompatibile con il trattato è assoluto».<sup>519</sup>

L'interesse pubblico, quindi, emerge come effettivo limite al principio dell'affidamento, anche se tale fattispecie non può essere considerata una modalità effettiva da seguire per l'operatore economico, in quanto non sempre si può affermare che l'atto venga revocato in presenza di un interesse pubblico superiore, e che l'affidamento non venga tutelato, poiché il soggetto danneggiato potrebbe essere ristorato adeguatamente tramite l'indennizzo o richiedere eventualmente il risarcimento del danno allo Stato se abbia in

---

<sup>516</sup> CGCE causa C-148/04 *Italia / Commissione delle Comunità europee Unicredito Italiano/ Agenzia delle entrate, Ufficio di Genova* la corte conferma la decisione della commissione sull'incompatibilità con il mercato comune degli aiuti a favore del settore bancario italiano perché possono falsare la concorrenza.

<sup>517</sup> In CGCE, sez. VI, 7 marzo 2002, causa C-310/99, *Repubblica italiana/Commissione*;

<sup>518</sup> Corte di Cassazione sez. I, 25 marzo 2003, n. 4353;

<sup>519</sup> Anche il tar Sardegna, con la sentenza del 11 gennaio 2000, n. 424, ha statuito l'obbligo di restituzione dell'aiuto, ma limitato alla somma capitale, esclusa la corresponsione *ex tunc* degli interessi legali.

buona fede fatto affidamento nell'aiuto ripetuto<sup>520</sup>.

Allo stesso tempo è esemplificativo come la Corte da sempre abbia approfondito il concetto di affidamento illegittimo nel senso di considerare tale chi con la propria condotta abbia determinato l'emanazione di un provvedimento anch'esso illegittimo fornendo, ad es., false o inesatte informazioni, tali da indurre in errore l'autorità emanante all'emissione dell'aiuto legittimo.

Nella causa *Sgaravatti Mediterranea Srl./Commissione*<sup>521</sup> il Tribunale di 1 grado ha sostenuto come il legittimo affidamento non possa essere mai invocato nel caso in cui l'operatore economico si rendesse autore di una violazione manifesta della normativa comunitaria, come ad esempio una frode comunitaria.

Secondo la Corte di giustizia quindi l'affidamento perché possa qualificarsi legittimo, deve *in primis* valutare se il destinatario dell'atto sia *ab origine* consapevole dei difetti di legittimità dello stesso, per averli eventualmente prodotti attraverso un condotta in mala fede, *in secundis* se sia legittimato alla richiesta delle agevolazioni.

Nella causa *Alcan Deutschland*<sup>522</sup>, la Corte ha statuito che «deve essere tenuto conto del carattere imperativo della vigilanza sugli aiuti statali operata dalla commissione ai sensi dell'art. 93 del Trattato, le imprese beneficiarie di un aiuto possono fare legittimo affidamento, in linea di principio, sulla regolarità dell'aiuto solamente qualora quest'ultimo sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista dal menzionato articolo».

Nell'impostazione della giurisprudenza comunitaria, quindi, la consapevolezza della illegittimità è idonea ad impedire la nascita di un legittimo affidamento e può essere presunta in ragione della qualità professionale del soggetto che deve operare in modo diligente<sup>523</sup>.

In *Republik Osterreich/Martin Huber* la Corte ha statuito come il principio della tutela dell'affidamento e della certezza del diritto sarebbero applicabili in caso di indebita erogazione solo a condizione che sia stato effettuato nell'interesse della stessa Comunità beneficiaria e che, quest'ultima sia in perfetta la buona fede.

Questa valutazione non è di poco conto considerando che la giurisprudenza comunitaria, ha dato spesso rilevanza al profilo soggettivo dell'affidamento: nelle pronunce, si è sottolineata l'imprescindibile presenza dell'elemento della diligenza dell'operatore nella

<sup>520</sup> [www.giurCost.org](http://www.giurCost.org); vedi anche la recente CGCE, sez. I, 4 ottobre 2007 (C-217/06) che ha condannato l'Italia per violazione della Direttiva n. 1971/305/CE in materia di appalti pubblici

<sup>521</sup> Tribunale di I grado, 26 settembre 2002, causa T-199/99;

<sup>522</sup> In CGCE, 20 marzo 1997, C-24/95;

<sup>523</sup> CGCE, 19 settembre 2002, n. 336, *Republik Osterreich/Martin Huber*, in *Foro amm.*, Cds, 2003, 1933 ss.

valutazione delle circostanze che determinerebbero l'affidamento, in quanto l'assenza di quella determinerebbe la perdita della possibilità di tutela, trattandosi di affidamento non legittimo.

Il legislatore comunitario, infatti, soprattutto per via delle materie in continua evoluzione che ricadono nella competenza dell'Unione, dispone di un ampio potere discrezionale, purché venga rispettato il Trattato, e purché le scelte, che possono essere modificate nel tempo, siano proporzionate agli obiettivi.

Pertanto, l'operatore economico dovrà essere opportunamente avveduto circa la possibile modifica normativa che potrebbe anche sopprimere posizioni a suo vantaggio<sup>524</sup>.

L'evoluzione giurisprudenziale comunitaria, in definitiva, ha portato a ritenere necessaria, ai fini della tutela delle legittime aspettative, la sussistenza di una pluralità di elementi: quello oggettivo, consistente nell'esistenza di un provvedimento amministrativo, o di un comportamento chiaro e univoco della P.A.; quello soggettivo determinato dalla buona fede del destinatario del provvedimento o del comportamento, consistente nell'assenza di dolo o colpa in ordine al determinarsi dell'illegittimità del provvedimento o alla ignoranza non colpevole.

In tal modo l'aspettativa del privato viene tutelata in coerenza con il principio della buona fede oggettiva, oltre a ciò, il fattore temporale consente la stabilizzazione del rapporto giuridico sotteso all'atto amministrativo che la P.A. intende rimuovere in via di autotutela, al quale la giurisprudenza comunitaria dà rilievo al fine di assicurare anche la tutela del principio di certezza del diritto, e che assume particolare rilevanza quando l'affidamento in buona fede del soggetto si protrae per un lungo lasso di tempo.

Per tali caratteristiche, il principio dell'affidamento è applicabile a tutte le situazioni non espressamente disciplinate dalle regole, talvolta prescindendo dalle stesse, ed è tutelabile anche quando il privato assuma di essere stato leso da un comportamento del fisco che si è modificato rispetto alla precedente normativa.

Ma quello che è importante considerare è come gli effetti qui delineati dalla Corte di giustizia siano stati fatti propri dalle rispettive Corti interne italiane ed inglesi, quasi a preoccuparsi di conferire al proprio ordinamento quella necessaria stabilizzazione degli effetti giuridici che nascono dalla condotta protratta nel tempo di una determinata condotta amministrativa nei confronti dei contribuenti.

---

<sup>524</sup> CGCE, 15 dicembre 2005 (causa C-148/04), secondo la quale «un operatore economico diligente deve normalmente essere in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata»

### **5.10 Tutela della buona fede e affidamento nell'ordinamento comunitario doganale**

Nell'ordinamento comunitario la necessità di regole normative in grado di assicurare la tutela della buona fede oggettiva del contribuente è stata avvertita già a partire dagli anni 80.

Ne rappresentano un chiaro esempio la disciplina delle informazioni vincolanti in materia doganale, uno strumento che consente di conoscere preventivamente l'interpretazione dell'Amministrazione con riferimento a uno specifico caso concreto; la risposta fornita vincola l'Amministrazione in relazione alle operazioni doganali in seguito compiute dal medesimo contribuente.

Questo istituto è stato introdotto dal reg. Cee n. 1697/79, in seguito modificato dal reg. Cee n. 1854/89 ed è attualmente disciplinato dagli art. 12 ss. codice doganale comunitario.

Rispetto all'interpello ordinario, le informazioni doganali vincolanti si caratterizzano per avere un oggetto predefinito: esse, infatti, possono essere pronunziate solo per la classificazione tariffaria e per la determinazione dell'origine della merce, elementi essenziali per la liquidazione dei dazi doganali.

Le informazioni doganali, emanate su motivata richiesta scritta dell'importatore anteriormente al compimento dell'operazione doganale, hanno efficacia in tutta l'Unione europea, con la conseguenza che la risposta fornita da un'Amministrazione nazionale vincola anche tutte le altre.

Tale vincolo ha efficacia sei anni dalla sua emanazione, se reso in relazione alla classificazione tariffaria e per tre anni, se ha per oggetto l'origine della merce.

Tutela del legittimo affidamento del titolare dell'informazione risulta evidente nell'ipotesi in cui il provvedimento emesso dall'Amministrazione risulti, a un successivo riesame della fattispecie, non spettante, come avviene in caso di errore dell'Amministrazione oppure a seguito di una modifica normativa o di sentenze della Corte di Giustizia.

In generale, per effetto di tali atti che hanno un contenuto normativo dovrebbe venir meno l'informazione doganale: tuttavia, a tutela dell'affidamento del contribuente, la legislazione comunitaria prevede che se il titolare è obbligato da un contratto giuridicamente vincolante di vendita o di acquisto della merce, l'informazione può ancora essere usata per altri sei mesi e ciò è sancito dall'art. 220 del codice doganale.

L'articolo 220, paragrafo 2, lett. b) del codice doganale comunitario è una norma



costituita con il reg. Cee 1697/79, in vigore dal 1° gennaio 1980, in forza della quale non si applicano i dazi doganali quando l'importo non è dovuto per un errore dell'Autorità che non poteva essere ragionevolmente scoperto dall'importatore, avendo questi agito in buona fede e rispettato tutte le condizioni previste dalla normativa in vigore riguardo alla dichiarazione in dogana<sup>525</sup>

Più precisamente, la disciplina comunitaria impedisce che si proceda all'accertamento doganale in rettifica della dichiarazione presentata all'atto dell'importazione.

E' importante sottolineare, in proposito, che è la stessa norma comunitaria ad attribuire alla buona fede dell'importatore efficacia esimente rispetto al pagamento dei dazi doganali e delle sanzioni.

Si tratta di un aspetto di particolare rilevanza: mentre nell'ordinamento nazionale l'assenza di colpevolezza tradizionalmente rileva quale esimente dal pagamento delle sanzioni (mentre solo recentemente un orientamento giurisprudenziale, ancora incerto nei suoi sviluppi, ritiene applicabile l'esimente anche nei riguardi dell'imposta), l'ordinamento comunitario riconosce esplicitamente, all'art. 220 del codice doganale comunitario, l'esonero anche dal pagamento del tributo.

La giurisprudenza comunitaria ha costantemente affermato che, ai sensi dell'art. 220, n. 2, lett. b, c.d.c., il mancato recupero *a posteriori* dei dazi è subordinato a tre condizioni cumulative<sup>526</sup>, in presenza delle quali l'importatore ha diritto a che non si proceda al recupero *a posteriori* dei dazi, con il conseguente obbligo delle Autorità doganali di astenersi dall'azione di accertamento.

La prima condizione è rappresentata dal fatto che i dazi non siano stati riscossi al momento dell'importazione a causa di un errore delle Autorità competenti. Tale errore, inoltre, non deve poter essere ragionevolmente riconosciuto dal debitore in buona fede, nonostante la sua esperienza professionale e la diligenza di cui è tenuto a dar prova (seconda condizione).

La terza e ultima condizione è rappresentata dal rispetto, da parte del debitore, di tutte le disposizioni previste per la sua dichiarazione in Dogana, secondo la normativa vigente.

Il primo presupposto cui è subordinata l'applicazione dell'esimente è l'errore delle

---

<sup>525</sup> Sul punto mi permetto di rinviare ad Armella, *L'errore delle autorità doganali preclude il recupero dei dazi*, in *Dir. Prat. Trib. int.*, 2003, 339; *Buona fede dell'importatore e responsabilità per invalidità dei certificati*, in *GT*, 2007, 1073.

<sup>526</sup> La giurisprudenza della Corte di giustizia, con orientamento univoco, afferma che qualora le tre condizioni siano soddisfatte, il debitore ha diritto a che non si proceda al recupero. Corte di giustizia CE, Sez. III, 1° aprile 1993, causa C-250/91, «Hewlett Packard France», in *Racc.*, 1993, I-1819; Id., 27 giugno 1991, causa C-348/89, «Mecanarte-Metalurgica de Lagoa», *ivi*, 1991, pag. I-3277; Id., 22 ottobre 1987, causa 341/85, «Foto-Frost», *ivi*, 1987, pag. 4199; Id., 23 maggio 1989, causa 378/87, «Top Hit», *ivi*, 1989, pag. 1359; Id., 23 luglio 1989, causa 161/88, «Binder», *ivi*, 1989, pag. 2415

Autorità competenti, vero e proprio nucleo essenziale della norma e *ratio* dell'istituto in esame. Con la sentenza *Mecanarte*<sup>527</sup>, la Corte di giustizia europea ha chiarito che l'art. 220 c.d.c. «ha l'obiettivo di tutelare il legittimo affidamento del debitore circa la fondatezza dell'insieme degli elementi che intervengono nella decisione di recuperare o meno i dazi doganali». La norma di esonero, pertanto, rappresenta una previsione in cui si concretizza, nel settore doganale, il generale principio di tutela del legittimo affidamento del privato nei confronti di un atto emanante da una pubblica Autorità.

L'affermazione è importante perché chiarisce che la previsione non ha natura eccezionale, ciò che ne avrebbe limitato l'applicazione entro i rigorosi limiti di un'interpretazione strettamente letterale.

L'aver affermato che l'esonero rappresenta esplicitazione del principio di tutela del legittimo affidamento significa considerare la norma come espressiva di un principio fondamentale dell'ordinamento comunitario, assoggettandola agli ordinari canoni ermeneutici.

Muovendo da tale assunto, la Corte ha concluso che «la nozione di errore non può essere limitata ai semplici errori di calcolo o di trascrizione, ma comprende qualsiasi tipo di errore che vizi la decisione adottata, come avviene, in particolare, nel caso di una scorretta interpretazione o applicazione delle disposizioni»<sup>528</sup>. Non il solo errore di fatto, dunque, ma anche l'errore di diritto, concernente i presupposti dell'obbligazione doganale, può legittimare l'esonero dal pagamento dei dazi, come nel caso *Seafood import*<sup>529</sup>, in cui è stato escluso il pagamento dei dazi e delle sanzioni a fronte di un'erronea classificazione tariffaria della merce importata, commessa dall'importatore e avallata dalle Autorità doganali.

Quanto al secondo presupposto, ossia la buona fede dell'importatore, la giurisprudenza comunitaria è costante nell'affermare che «è compito del giudice nazionale accertare se il debitore non abbia potuto scoprire l'errore commesso dalle Autorità doganali competenti, tenendo conto della natura dell'errore, dell'esperienza professionale dell'operatore interessato e della diligenza di cui quest'ultimo ha dato prova»<sup>530</sup>. Per quanto attiene alla natura dell'errore, la giurisprudenza della Corte ha precisato che occorre accertare se la regolamentazione di cui trattasi sia complessa ovvero

<sup>527</sup> Corte di giustizia, Sez. III, 27 giugno 1991, causa C-348/89, «Mecanarte-Metalurgica de Lagoa» punto n. 19

<sup>528</sup> Corte di giustizia CE, Sez. III, «Mecanarte», cit., punto 20.

<sup>529</sup> Corte di giustizia CE, Sez. I, 12 dicembre 1996, causa C-38/95, «Seafood import», in Racc., 1996, pag. I-6543.

<sup>530</sup> Corte di giustizia, «Hewlett Packard France», cit., punto 22; Id., sentenze 16 luglio 1992, causa C-187/91, «Società cooperativa Belavo», in Racc., 1992, pag. I-4963; Corte di giustizia CE, 8 aprile 1992, causa C-371/90, «Beirafrio», in Racc., 1992, pag. I-2728; Id., 26 giugno 1990, causa C-64/89, «Deutsche Fernsprecher», ivi, 1990, pag. I-2535.

sufficientemente semplice perchè l'esame dei fatti consenta di scoprire agevolmente l'errore. Così, nel caso in cui si ritenga necessario adottare una disciplina *ad hoc* per precisare la corretta classificazione doganale di alcune merci, vi è un importante indizio diretto a provare la complessità del problema da risolvere e, conseguentemente, la diligenza dell'operatore interessato<sup>531</sup>.

Per quanto riguarda l'esperienza professionale dell'operatore, il giudice nazionale deve, in particolare, verificare se si tratti o meno di un operatore economico di professione, la cui attività consista essenzialmente in operazioni di importazione e di esportazione, e se egli avesse già una certa esperienza del commercio delle merci considerate, in particolare se avesse effettuato in passato operazioni analoghe per le quali i dazi doganali erano stati calcolati correttamente<sup>532</sup>. Assumono così rilievo, nella valutazione della diligenza dell'importatore, eventuali precedenti informazioni doganali di cui il soggetto ha avuto conoscenza, seppur non vincolanti nei suoi confronti perché rilasciate su richiesta di altri soggetti (ad esempio, su istanza proposta da una controllata comunitaria) nonché il fatto che la classificazione doganale indicata nella dichiarazione non sia stata contestata per un periodo di tempo relativamente lungo da parte delle Autorità competenti al recupero<sup>533</sup>.

Per contro, la Corte di giustizia ha escluso la buona fede del debitore e la scusabilità dell'errore quando esse è determinato dall'ignoranza della legge comunitaria. Nella fattispecie oggetto della sentenza Covita<sup>534</sup>, la Corte ha affermato che le norme comunitarie che istituiscono una tassa di compensazione devono obbligatoriamente essere pubblicate sulla *Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee*; a far data da questa pubblicazione, si presume che nessuno possa ignorare l'esistenza di tale tassa. «Tale ipotesi ricorre in ogni caso, allorché un operatore di professione che proceda ad importazioni di merci ha conoscenza del rischio imminente dell'istituzione di una tassa di compensazione su tali merci. Un operatore del genere non può aspettarsi che ogni Ufficio doganale sia immediatamente informato dell'istituzione della tassa, ma deve sincerarsi, dalla lettura delle relative *Gazzette Ufficiali*, delle norme comunitarie applicabili alle operazioni che effettua»<sup>535</sup>.

In tali circostanze, pertanto, la mancata applicazione della tassa di compensazione, da parte delle competenti Autorità doganali, non rappresenta un'esimente dal recupero *a*

<sup>531</sup> Corte di giustizia CE, «Hewlett Packard France», cit., punto 23

<sup>532</sup> Corte di giustizia CE, «Hewlett Packard France», cit., punto 26; Id., «Deutsche Fernsprecher», cit., punto 21.

<sup>533</sup> Corte di giustizia CE, «Hewlett Packard France», cit., punto 27.

<sup>534</sup> Corte di giustizia, Sez. II, 26 novembre 1998, causa C-370/96, «Covita Ave», in [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int).

<sup>535</sup> Corte di giustizia CE, «Covita Ave», cit., punto 26

*posteriores* del dazio, potendo imputarsi all'importatore una condotta negligente. La terza e ultima condizione richiesta per escludere il recupero *a posteriori* dei dazi consiste nell'osservanza di tutte le disposizioni previste dalla regolamentazione in vigore per quanto attiene alle dichiarazioni in Dogana. Secondo quanto precisato dal giudice comunitario, tale condizione implica che il dichiarante debba fornire tutte le informazioni necessarie previste dalle norme comunitarie alle competenti Autorità doganali che, se del caso, le completano e le traspongono in relazione al trattamento doganale chiesto per la merce di cui trattasi<sup>536</sup>.

### **5.11 Principio dell'affidamento e rapporto tra principio di legalità e giudicato – la visione comunitaria.**

Per quanto riguarda il rapporto tra principio di legalità e giudicato invece deve considerarsi l'importante pronuncia *Kühne & Heitz*<sup>537</sup> con la quale la Corte affermava che il principio di certezza giuridica, riconosciuto anche nel diritto comunitario, non impone all'autorità amministrativa l'obbligo di rivedere un proprio provvedimento,

<sup>536</sup> Corte di giustizia CE, sentenza 23 maggio 1989, causa 378/86, «Top hit Holzvertrieb», in Racc., 1989, pag. 1359, punto 26.

<sup>537</sup> Sentenza *Kühne & Heitz contro Productschap voor Pluimvee en Eieren* C-453/00 del 13 gennaio tale causa. Durante il periodo compreso tra il mese di dicembre 1986 e quello di dicembre 1987, la Kühne & Heitz esportava carne di pollame verso paesi terzi. Nelle dichiarazioni presentate alle autorità doganali olandesi, essa designava questa merce come rientrante nella sottovoce tariffaria 02.02 B II e 3 («cosce e pezzi di cosce di altri volatili») della tariffa doganale comune. Sulla base di tali dichiarazioni, il Productschap concedeva le restituzioni all'esportazione corrispondenti a tale sottovoce e versava i relativi importi. In seguito ad una verifica, il Productschap riclassificava la merce summenzionata nella sottovoce tariffaria 02.02 B II ex g («altri»). Sulla base di tale riclassificazione, il Productschap chiedeva il rimborso di una somma di NLG 970 950,98. La richiesta di rimborso veniva respinta, e la ricorrente proponeva appello contro tale decisione di rigetto dinanzi al College van Beroep voor het bedrijfsleven. Quest'ultimo, con sentenza 22 novembre 1991, respingeva l'appello in quanto la merce in questione non rientrava nella nozione di «cosce» ai sensi della sottovoce tariffaria 02.02 B II e) 3. In tale procedimento la Kühne & Heitz aveva chiesto che tale contenzioso in via pregiudiziale fosse sollevata dinanzi alla Corte. Successivamente, nella sentenza 5 ottobre 1994, causa C-151/93, *Voogd Vleesimport en -export* (Racc. pag. I-4915), la Corte si pronunciava secondo queste modalità: «Una coscia alla quale rimanga attaccato un pezzo di dorso deve quindi essere considerata come coscia, ai sensi delle voci 02.02 B II e) 3 della precedente nomenclatura e 0207 41 51 000 della nuova, se detto pezzo di dorso non è sufficientemente grande da conferire al prodotto il suo carattere essenziale. Per accertare se tale sia il caso in mancanza, a quell'epoca, di norme comunitarie, spetta al giudice nazionale tener conto delle abitudini del commercio nazionale e dei metodi tradizionali di taglio». In seguito alla citata sentenza *Voogd Vleesimport en -export*, la Kühne & Heitz presentava al Productschap una richiesta di pagamento delle restituzioni di cui quest'ultimo le aveva chiesto, a suo giudizio erroneamente, il rimborso e sollecitava il versamento di una somma corrispondente all'importo più elevato che essa avrebbe percepito a titolo di restituzione se le cosce di pollo, esportate dopo il mese di dicembre 1987, fossero state classificate conformemente alla summenzionata sentenza. Il Productschap respingeva tali domande e, pronunciandosi sul reclamo che era stato sottoposto al suo esame, confermava, con decisione 21 luglio 1997, la sua precedente decisione di rigetto. La Kühne & Heitz allora proponeva contro quest'ultima decisione un ricorso avanti la Corte di Giustizia secondo la quale la certezza del diritto è inclusa tra i principi generali riconosciuti nel diritto comunitario. Il carattere definitivo di una decisione amministrativa, acquisito alla scadenza di termini ragionevoli di ricorso o in seguito all'esaurimento dei mezzi di tutela giurisdizionale, contribuisce a tale certezza e da ciò deriva che il diritto comunitario non esige che un organo amministrativo sia, in linea di principio, obbligato a riesaminare una decisione amministrativa che ha acquisito tale carattere definitivo. Tuttavia il giudice del rinvio ha precisato che, in diritto olandese, un organo amministrativo ha sempre il potere di riesaminare su una decisione amministrativa definitiva, purché non siano lesi gli interessi di terzi, e che, secondo le circostanze, l'esistenza di siffatto potere può implicare l'obbligo di revocare una simile decisione, anche se tale diritto non esige che l'organo competente ritorni sistematicamente su decisioni amministrative definitive per conformarsi ad una giurisprudenza successiva ad essa. La questione di tale giudice è diretta a stabilire se, in circostanze analoghe a quelle della causa principale, un obbligo di ritornare su una decisione amministrativa definitiva derivi dal diritto comunitario.

divenuto ormai definitivo per il decorso dei termini di impugnazione.

Tuttavia, se il provvedimento amministrativo è fondato su un'errata interpretazione del diritto comunitario, successivamente accertata dalla Corte di Giustizia, l'autorità amministrativa deve, secondo il diritto comunitario, esercitare il potere di riesame del provvedimento in questione, previsto dalla legge nazionale, alla luce della corretta interpretazione della norma comunitaria formulata dalla Corte.

La Corte, ritenendo che il provvedimento in questione violava il diritto comunitario, ha imposto alle autorità olandesi di non tener conto di tale atto, disapplicando così la sentenza passata in giudicato che aveva sancito la legittimità del provvedimento.

Il giudice comunitario è stato così chiamato a bilanciare i principi cardine su cui si basa il potere giudiziario di ogni Stato membro, misurandosi con i valori giuridici della certezza del giudicato e dell'indipendenza del giudice, anche se tale principio deve tenere sempre in considerazione il primato della norma comunitaria su quella nazionale.

Il valore del giudicato interno e della certezza del diritto, peraltro, devono leggersi per i giudici di Lussemburgo nella più rilevante ottica dell'armonizzazione dei sistemi nazionali, in modo che sia assicurata l'uniforme applicazione del diritto comunitario in ogni Stato e l'effettività e la parità di tutela giuridica ai singoli, a prescindere dal Paese di appartenenza.

La certezza del diritto diventa quindi una più ampia cornice in cui inquadrare il principio di uniforme attuazione ed interpretazione del diritto comunitario, dovendosi leggere in un'ottica pur sempre strumentale al primato dell'ordinamento sovranazionale. Non a caso, la Corte di Giustizia sorvola senza remora alcuna sulla circostanza che l'erronea applicazione di norme processuali abbia condotto ad una pronuncia – divenuta cosa giudicata – in violazione del diritto comunitario.

Una simile lesione, infatti, contrasta con il principio dell'autorità del giudicato: principio, questo, fondante per ogni sistema giuridico, che l'ordinamento comunitario ha mutuato dagli ordinamenti interni, ed elevato a principio di dignità assoluta nell'ambito del proprio stesso sistema.

Un simile principio è, evidentemente, fondamentale per poter garantire la stabilità del diritto, la certezza dei rapporti giuridici ed una corretta amministrazione della giustizia, e richiede che le decisioni giurisdizionali divenute definitive, non possano essere più "toccate" né messe in discussione. Ciò, neppure laddove emerga, in forza di quella

statuizione giurisdizionale, una violazione della normativa comunitaria<sup>538</sup>

Operando una rassegna di alcuni suoi precedenti<sup>539</sup>, la Corte di Giustizia ha più volte puntualizzato che le norme di procedura nazionali apparentemente preclusive di un'analisi di conformità o meno al diritto comunitario, in realtà si giustificano in virtù di superiori *“principi che sono alla base del sistema giurisdizionale nazionale, quali il principio della certezza del diritto e quello del rispetto della cosa giudicata, che ne costituisce l'espressione”*.

In prima battuta, quindi, il bilanciamento tra l'interesse all'applicazione del diritto comunitario e la certezza del diritto che può essere garantita, ad esempio, dall'inoppugnabilità di un provvedimento o dall'autorità della cosa giudicata, si conclude sempre in favore di quest'ultima.

Ma ciò non significa sminuire il primato del diritto comunitario, al contrario, è lo stesso ordinamento comunitario a dare il suo “nulla-osta” a tale apparente “violazione: ciò che realmente conta per la Corte di Giustizia è che nella dialettica con la certezza del diritto, non sia mai messa in crisi l'effettività del diritto comunitario, e che, al contrario, venga sempre dato debito riconoscimento alle posizioni soggettive radicate nel diritto comunitario.

Alla luce di tutto ciò, si possono azzardare alcune considerazioni, ossia nello scontro-incontro fra supremazia del diritto comunitario e certezza del diritto interno sia all'interno dell'ordinamento inglese che italiano, sussiste una necessaria stabilità dei rapporti nei confronti dell'affidamento, il diritto comunitario vince solo a determinate condizioni, molto rigorose e puntualmente identificate.

Questa apparente prevalenza deve in realtà vedersi come funzionale ad un principio ancor più rilevante per il diritto comunitario, ossia la sua “effettività”.

Anche se a parere di chi scrive non tutte le legislazioni dei Paesi membri hanno adottato la medesima conformità interpretativa per disciplinare i rapporti esistenti tra norme interne e norme comunitarie.

---

<sup>538</sup> la Corte si dimostra fedele alla sua ottica di bilanciamento, tesa da un lato a garantire l'effettività del diritto comunitario, dall'altro la salvezza dei diritti dei singoli, in particolare il loro diritto a che la tutela di posizioni derivanti dal diritto comunitario non debba essere negata o mostrarsi più gravosa rispetto alla tutela di posizioni derivanti dal diritto interno. In eccezionali casi, questo potrebbe soccombere di fronte al più stringente primato dell'ordinamento sopranazionale, che comunque può assumere distinte connotazioni e sfumature, a seconda che la violazione del diritto comunitario scaturisca da una decisione di un organo giurisdizionale e o da un atto amministrativo divenuto definitivo

<sup>539</sup> *Eco Swiss*, in causa C-126/97 1° giugno 1999, controversia su lodo arbitrale ritenuto nullo per contrasto con l'art. 81 TCE. Il giudice olandese aveva rimesso pregiudizialmente alla Corte la questione se in base al diritto comunitario si dovesse disapplicare la norma di diritto processuale interna - per cui un lodo arbitrale interlocutorio avente natura di decisione definitiva acquisisce l'autorità di cosa giudicata -, qualora ciò servisse ad esaminare, la nullità di un contratto, affetto da invalidità comunitaria per contrasto con l'art. 81 TCE.

Sebbene la Corte abbia affermato la prevalenza delle norme comunitarie sulle norme di diritto interno, in qualche caso i singoli ordinamenti hanno tentato limitare le libertà sancite dal Trattato.

Ad esempio la Corte di Appello inglese nel caso *Chen*<sup>540</sup> ha provato ad interpretare tale principio sulla base del proprio ordinamento, giungendo poi ad acquisire il concetto di effettività sancito dalla Corte di Giustizia.

Si può quindi ritenere che quanto interessa all'ordinamento comunitario non sia una supremazia "asettica", sganciata dagli ordinamenti dei Paesi membri, ma al contrario, questa non può avere senso se non si colloca in un contesto coerente ed armonioso, dove i sistemi giuridici nazionali fanno "sistema" con i principi del diritto comunitario e sono tenuti sulla base degli articoli 2 e 10 TCE a rendere effettive le norme comunitarie .

Il principio di effettività prevale a patto che siano sempre garantiti i valori incompressibili vigenti nei sistemi di diritto dei singoli ordinamenti statali, come la certezza dei rapporti fra i consociati<sup>541</sup>. Ciò ulteriormente conferma come siano i cittadini dei Paesi membri e l'affidamento che essi ripongono nella tendenziale stabilità di un determinato assetto normativo e dei rapporti intessuti con gli altri consociati, i veri protagonisti dell'ordinamento comunitario<sup>542</sup>, essendo questi intimamente connessi, orientandosi entrambe da un lato verso la supremazia del diritto comunitario, dall'altro

---

<sup>540</sup> Sentenza *Chen* Corte di Giustizia proc C-200/02 n° 84/2004:19 ottobre 2004 in <http://curia.europa.eu/it/actu/communiques/cp04/aff/cp040084it.pdf>;

Una di tali libertà è rappresentata dal diritto di circolazione e di soggiorno riconosciuto a tutti i cittadini della Comunità Europea; compito della comunità è garantire la possibilità di esercitare effettivamente tale diritto senza restrizioni. Leading case in materia è il caso *Chen*: nella fattispecie la signora Chen, di cittadinanza cinese, si trasferisce in Irlanda, dove partorisce una bambina, Kety, che, in forza dello ius soli, acquista la cittadinanza irlandese. Poco dopo la nascita, la madre decide di trasferirsi nel Regno Unito, sfruttando il diritto di circolazione acquisito dalla piccola Kety. Le autorità inglesi negano tale diritto sostenendo: in primo luogo l'inesistenza di una vera e propria disponibilità economica in capo alla minore, dipendendo quest'ultima dai genitori; in secondo luogo che il diritto in questione sarebbe esercitabile solo dalla minore, non avendo la madre cittadinanza comunitaria; il governo inglese sostiene inoltre di voler evitare un c.d. "abuso del diritto". La corte, investita della questione relativa alla compatibilità di una tale interpretazione con il diritto comunitario, risponde: in primo luogo che la disponibilità economica è un requisito oggettivo - è sufficiente che la persona sia in possesso del denaro richiesto, senza bisogno di indagare sulla provenienza di tale denaro -; in secondo luogo, qualora si impedisse alla madre l'esercizio del diritto di circolazione, si impedirebbe l'esercizio del medesimo diritto alla cittadina minorenni. Inoltre si può parlare di "abuso del diritto" solo nel caso in cui sia provato che il soggetto abbia agito al solo scopo di frodare l'ordinamento comunitario, nel caso di specie non si può andare ad indagare perché la coppia abbia deciso di procreare proprio in Irlanda. Questo è un chiaro esempio di come la Corte di Giustizia sia disposta ad andare oltre il significato letterale della norma pur di garantire l'effettivo esercizio delle libertà ai cittadini comunitari.

<sup>541</sup> Motivazione della sentenza *Chen* Sentenza *Chen* Corte di Giustizia proc C-200/02 n° 84/2004 : 19 ottobre 2004;

<sup>542</sup> L'espressione «legalità comunitaria» è mutuata da F. Merusi, *I Sentieri interrotti della legalità*, in *Quaderni costituzionali*, Milano 2006, 2, 273 ss., il quale rileva come "la Comunità persegue l'omogeneizzazione fra ordinamenti giuridici diversi attraverso il diritto amministrativo. Le direttive comunitarie costruiscono progressivamente il diritto amministrativo dell'Unione europea" (p. 279). Sulla strumentalità dell'amministrazione nazionale e del suo diritto rispetto agli obiettivi tracciati dall'ordinamento comunitario; ancora Merusi F., Buona fede e tutela dell'affidamento nella programmazione economica, in AA.VV., Studi sulla buona fede, Milano, 1975, pp. 727 e ss., ora in F. MERUSI, Buona fede e affidamento nel diritto pubblico, Milano, 2001, pp. 257 e ss; Cassese S., *Le basi costituzionali*, in S. Cassese (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo, Diritto amministrativo generale*, I, Giuffrè, Milano, 2003, 173 ss., secondo cui "i giudici e le pubbliche amministrazioni rappresentano ... lo strumento d'attuazione del diritto comunitario nell'ordinamento interno e di affermazione della supremazia del primo sul secondo" (p. 180).

verso la sua effettività, attraverso un meccanismo di tutela efficace delle posizioni soggettive dei singoli.

Se i valori della legalità e dell'azionabilità delle pretese in giudizio sono quindi pienamente compenetrati nell'ordinamento sovranazionale<sup>543</sup>, è interesse notare come tale principio fosse già fatto proprio dalla giurisprudenza comunitaria in materia di "certezza" del diritto<sup>544</sup>.

È stato anche rilevato da parte della dottrina che quando si attiva la tutela dell'effettività e della certezza del diritto, il giudice comunitario mostra di concepire il complessivo ordinamento europeo come "*l'ordinarsi di volta in volta del diritto in riferimento ai casi concreti*", individuando tutto il materiale giuridico che serve per regolare una situazione o un rapporto, tenendo conto di equivalenze, priorità ed interdipendenze per ricondurle nel principio di unità del diritto.

A chiusura di queste brevi notazioni, può essere interessante dare riscontro ad una recente tendenza dell'ordinamento comunitario, propenso a dare sempre più spazio a materie che fanno dell'affidamento dei privati il cardine della propria disciplina.

Una significativa incidenza del diritto comunitario sugli ordinamenti interni negli ultimi anni si riscontra in materie, di evidente matrice comunitaria, che dalla loro comparsa hanno subito uno sviluppo inarrestabile negli ultimi decenni.

In esse emerge nettamente la rilevanza del concetto di "buona fede", quale principio immanente del sistema, e della collaborazione fra pubblica amministrazione e privati nell'ottica di massimizzare tale garanzia ed una di queste è relativa alla materiale dell'ordinamento doganale comunitario.

---

<sup>543</sup> Sul valore della legalità, per Kühne & Heitz, "*conformemente al principio di certezza del diritto, il diritto comunitario non esige che un organo amministrativo sia, in linea di massima, obbligato a riesaminare una decisione amministrativa che ha acquisito carattere definitivo alla scadenza di termini ragionevoli di ricorso o in seguito all'esaurimento dei mezzi di tutela giurisdizionale*". Il rispetto di tale principio permette peraltro di evitare che atti comunitari produttivi di effetti giuridici vengano rimessi in discussione all'infinito (per analogia, cfr. *Commissione/AssiDomän Kraft Products e a.*, 14 settembre 1999, causa C-310/97, in Racc. I - 5363, punto 61). Sempre a proposito sul principio di legalità in diritto comunitario, G. della Cananea, *L'amministrazione europea*, in S. Cassese (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*, op. cit., *Dir. Amm. Gen.*, II, 1797 ss, rileva come «*l'ordine giuridico europeo accoglie i due principi nei quali i giuristi ottocenteschi hanno, con diverse formulazioni, racchiuso l'essenza dello Stato di diritto (Rechtsstaat), contrapponendolo allo Stato di polizia (Polizeistaat): si tratta dei principi, ora ritenuti comuni a tutti pubblici poteri degli ordinamenti generali, di rispetto delle regole di diritto previamente stabilite e di azionabilità delle pretese vantate dai privati nei confronti delle autorità pubbliche*».

<sup>544</sup> Nelle proprie conclusioni l'avv. Generale evidenzia la portata di un simile principio ai fini del "*corretto funzionamento di qualunque entità politica. Nelle conclusioni 28 gennaio 1999 per la causa ( in materia di concorrenza) definita con la sentenza Commissione/AssiDomän Kraft Products e a. (in C-310/97) ho osservato che il diritto aborra il disordine e che per questo si è dotato di strumenti per lottare contro la sua principale causa: l'instabilità. Tra questi strumenti la certezza del diritto riveste un significato speciale cui è ancorata l'idea di «stabilità»; gli atti dell'amministrazione diventano inattuabili alla scadenza dei termini per impugnarle o una volta esauriti tutti i mezzi di ricorso. Ne consegue che, spirato il termine per il ricorso, una decisione, ancorché viziata, non può essere rimessa in discussione e l'errore s'installa definitivamente nell'ordinamento. L'invulnerabilità degli atti definitivi, anche irregolari, assurge, allora, a regola generale, giacché nessun sistema tollera che la validità dei rapporti giuridici sia discussa all'infinito*".



## 5.12 Conclusioni

In realtà il principio del legittimo affidamento, quando è riferito ai rapporti fra pubblica autorità e cittadino, costituisce il criterio regolativo del confronto fra due esigenze di fondo:

- a) quella di garantire la certezza delle regole ed il principio di legalità in via generale ed astratta;
- b) quella di tutelare un equo trattamento del contribuente nella fattispecie concreta;

Questi parametri quindi costituiscono un tratto essenziale del modo di manifestarsi del Potere delle amministrazioni e le libertà dei singoli contribuenti nei diversi Paesi dell'Unione europea.

Anche se come si è visto, che la tutela del legittimo affidamento non è espressamente prevista dai Trattati dell'Unione Europea, la Corte di Giustizia con la decisione *Topfer*<sup>545</sup>, ha affermato che “*il principio della tutela dell'affidamento fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario*” quale corollario del principio di certezza del diritto, riunendo le diverse esperienze europee in un sistema molto pragmatico, che a propria volta ha influenzato la giurisprudenza italiana mediante i principi di ragionevolezza e proporzionalità dell'attività amministrativa italiana.

Su questi presupposti e sulla base delle considerazioni qui poste, si devono segnalare alcune caute aperture da parte della dottrina inglese che intravede ed auspica la tutela dell'affidamento nei confronti di provvedimenti illegittimi da parte della Autorità Finanziaria, consentita dalle Corti inglesi dalla tecnica del bilanciamento degli interessi, tipica della Corte di Giustizia, in sostituzione delle autoctone tecniche dell'*estoppel* o della *compensation* indennitaria.

Quali che siano le resistenze che il sistema inglese oppone all'ingresso di impostazioni e di logiche continentali, resta però abbastanza evidente che le stesse esigenze pratiche ed equitative che hanno condotto alla formulazione del concetto europeo di affidamento, si attuano nel sistema inglese attraverso l'accantonamento, almeno in alcuni casi, dell'originaria idea che non vi sia nessun affidamento da tutelare di fronte alla decisione assunta *ultra vires*, perchè fin dall'origine improduttiva di effetti, e quindi inidonea a far nascere una qualunque situazione degna di considerazione.

D'altro lato la giurisprudenza inglese ha visto la necessità di abbandonare, nei confronti dell'amministrazione finanziaria, l'utilizzo di concetti tradizionali di origine privatistica

<sup>545</sup> C – 12/77 del 3 maggio 1978 (*Topfer*)

quale quello dell'*estoppel*, per riferirsi più ampiamente, anche con nei confronti delle aspettative generate da una decisione non legittima, al concetto di *legitimate expectation*.

Uteriormente, è giunta a riconoscere che fra gli adempimenti procedurali connessi al concetto di *fairness* vi sia anche l'onere di motivare adeguatamente le decisioni assunte, tale punto certamente è paradigmatico se consideriamo che l'ordinamento inglese è un sistema che non conosce il principio generale dell'obbligo di motivazione dell'atto.

Non è del tutto certo, pur se non manca chi lo ritiene, che le evoluzioni in corso siano riportabili ad una qualche influenza delle logiche continentali, mediate dal diritto comunitario, o forse più ancora dalla Convenzione Europea Sui Diritti dell'Uomo, che a mio avviso, invece, costituisce la vera ed effettiva novità delle applicazioni giurisprudenziali inglesi, a cui negli ultimi dieci anni fanno tutte riferimento.

A prescindere da ciò rimane irrisolta la questione della ponderazione degli interessi dei benefici attribuiti ai contribuenti rispetto l'interesse pubblico proteso alla legalità dell'ordinamento, che deve avvenire attraverso una valutazione di proporzionalità degli interessi in gioco tra contribuente ed ordinamento, interessi che devono essere valutati sotto il profilo della loro ragionevolezza e difendibilità.

Il principio dell'affidamento e della certezza del diritto sono concetti di diritto comunitario, ma sono presenti anche nel diritto tributario inglese all'interno del *Wednesbury's principle* principio che ha costituito per lungo tempo il riferimento delle Corti inglesi, principi questi che non sempre sono stati condivisi ed applicati precipuamente nell'ordinamento del Regno Unito, ma che ne hanno condiviso le sorti.

Nell'ordinamento italiano, invece, non sussistono almeno apparentemente delle ragioni ostative all'applicazione del principio di affidamento, nella versione comunitaria offerta dalla Corte di Giustizia.

Anzi, è necessario ribadire come i principi comunitari siano stati normativamente recepiti e fanno parte ora a pieno titolo del nostro ordinamento con la legge n. 15 del 2005 nello stesso art. 1 della legge n. 241, che indica fra i criteri che reggono l'attività amministrativa, i "principi dell'ordinamento comunitario", comporta il richiamo anche del principio di affidamento.

E del resto, sul piano normativo, non si può dimenticare che, pur senza citare l'affidamento, l'art. 21 *nonies* della legge n. 241 dispone ora che l'amministrazione può procedere all'annullamento d'ufficio "sussistendone le ragioni di interesse pubblico.... e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati".

Gli interessi dei privati, e cioè le loro aspettative circa la conservazione di un assetto favorevole a quegli interessi sono quindi ormai doverosamente parte della valutazione che conduce eventualmente l'amministrazione ad annullare un suo provvedimento illegittimo.

Orbene il diritto tributario ha costituito un "ponte" per l'estensione dei principi del legittimo affidamento e della certezza giuridica dal diritto civile al diritto pubblico, anche grazie al ruolo assunto dalla Corte di Cassazione quale giudice tributario di ultimo grado.

In particolare la Cassazione, dopo aver applicato il principio di buona fede nel diritto civile, già nel 1959 aveva sancito la illegittimità della pretesa dell'amministrazione finanziaria nei confronti di imprese che si erano affidate a precedenti circolari difformi della medesima amministrazione<sup>546</sup> come poi sostenuto anche dalla giurisprudenza tributaria<sup>547</sup>.

Successivamente, lo *Statuto del contribuente*, approvato dalla legge n. 212 del 2000, ha richiamato gli articoli 3, 23 e 53 della Costituzione, che disciplinano la materia tributaria, ma anche l'articolo 97, estendendo espressamente anche all'amministrazione finanziaria i principi costituzionali di imparzialità e buon andamento.

In linea con la nuova impostazione, *gli articoli 5 e 6* dello Statuto del contribuente prevedono specifici obblighi di trasparenza e partecipazione a carico dell'amministrazione e *l'articolo 10* statuisce che *"i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede"*.

La Corte di Cassazione ha quindi pronunciato una serie di sentenze, secondo le quali il carattere ricognitivo dell'articolo 10 rispetto a principi generali e di rango costituzionale consente la sua applicazione a tutti i rapporti di diritto pubblico, anche precedenti ed estranei alla norma<sup>548</sup>.

In particolare, la Corte di Cassazione impone all'amministrazione il rispetto del legittimo affidamento dei privati coinvolti, non più in relazione a un principio di solidarietà e buona fede, ma quale conseguenza dei principi di legalità, di eguaglianza e di giustizia sanciti dall'articolo 3 della Costituzione, nonché dei criteri di buona fede e parità di trattamento che da essi discendono, e che pongono un preciso limite all'esercizio dell'attività legislativa, amministrativa ed interpretativa, anche da parte

<sup>546</sup> Corte di Cassazione *sezione I°*, n. 2039 del 30 giugno 1959, *Il Foro Italiano* Vol. 83, No. 11 (1960), pp. 1997/1998-2001/2002

<sup>547</sup> *Commissione Tributaria di 1° grado di Torino* n. 299 del 15 aprile 1991 in [www.infojuris.it](http://www.infojuris.it)

<sup>548</sup> *Cassazione Servizio di documentazione tributaria Corte di Cassazione Sezione V Sentenza del 10/12/2002 n. 17576 - parte n. 17576/2002; Cassazione, sez. trib. 2 maggio 2005, n. 940 in <http://www.eius.it/giurisprudenza/2005/119.asp>;*

dell'amministrazione finanziaria.

Con questa sentenza chi scrive ritiene che vi sia stato l'effettivo cambio di fronte del principio dell'affidamento, infatti, seguendo questo principio la Corte di Cassazione in sede tributaria ha assunto che il principio di "buon andamento" dell'azione amministrativa comporta anche un obbligo di collaborazione, di lealtà dell'agire e, sotto il profilo soggettivo, di buona fede e di rispetto della fiducia dei cittadini, anche al fine di rafforzare il prestigio di una amministrazione che deve essere sempre più "autorevole" e ciò secondo conforme orientamento<sup>549</sup>.

Quanto assunto dalla Suprema Corte in queste decisioni appare essere importante poichè è stata richiamata la posizione della Corte costituzionale in merito al divieto di norme retroattive, principi che come sancito dalla Suprema Corte, costituiscono elemento essenziale dello Stato di diritto" e che rappresentano la base normativa della Corte di giustizia delle Comunità europee, nelle decisioni con cui ha affermato che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto costituiscono principi generali del diritto e dell'ordinamento comunitario.

E' interessante notare anche il parere del Consiglio di Stato del 1998<sup>550</sup> che è giunto ad affermare come l'annullamento d'ufficio dell'atto amministrativo anticomunitario dovrebbe configurarsi (straordinariamente) come un potere «vincolato», sul presupposto che l'unico limite alla irruzione del diritto comunitario nel nostro ordinamento è rappresentato dai principi fondamentali e dai diritti inviolabili della persona umana; i principi relativi all'annullamento d'ufficio, non avendo il medesimo rango costituzionale, dovrebbero così soccombere.

L'annullamento in autotutela dinanzi all'illegittimità comunitaria non risponde in questa logica «ad una mera esigenza di ripristino della legalità, del tipo di quella delineabile nelle altre ipotesi di autotutela amministrativa, ma» costituisce «l'adempimento di un

---

<sup>549</sup> Cassazione, 21 aprile 2001, n. 5931; Cassazione, 10 dicembre 2002, n. 17576i in *juridata*; la Corte, con queste sentenze ha in sostanza preso una posizione che va oltre il campo specifico al quale si riferiva la pronuncia, con l'affermazione del carattere generale ed "immanente" in tutto il diritto pubblico del principio di tutela dell'affidamento legittimo, sulla base della giurisprudenza costituzionale, comunitaria, amministrativa, e della stessa Corte di Cassazione in materia tributaria, con la ricostruzione dei comuni presupposti per il riconoscimento di una situazione di affidamento. Pure esposta in termini generali, come riferita a tutto il campo dei rapporti tra amministrazione e cittadini anche oltre lo specifico settore tributario, è anche la conclusione, secondo la quale i provvedimenti di esercizio dell'autotutela amministrativa, "quali provvedimenti discrezionali volti a rimuovere precedenti provvedimenti (ritenuti) illegittimi e/o infondati, richiedono, per la loro adozione, da un lato, la valutazione della sussistenza di un interesse pubblico attuale e concreto (ulteriore rispetto a quello del mero ripristino della legalità, ritenuta violata), e, per l'altro, la valutazione della sussistenza di specifici interessi privati, quale, ad es., quello del destinatario del precedente provvedimento favorevole, che abbia fatto legittimo affidamento sugli effetti dello stesso". La teorizzazione operata dalla Corte di Cassazione appare degna di interesse e del tutto compatibile con il diritto tributario comunitario. Si deve tuttavia aggiungere che tale impostazione non sempre è stata assunta successivamente in ambito tributario e a parere di chi scrive non sembra essere stata valorizzata abbastanza. In tale ottica si segnalano alcune sentenze interessanti in cui vi è stata l'applicazione del principio come nel caso in cui è stato ammesso la restituzione del pagamento effettuato per errore (Cass. sez. trib. 10 settembre 2001, n. 11545) e la rettifica dell'errore del contribuente in sede di dichiarazione dei redditi (Cass. Sez. trib. 20 giugno 2002, n. 8972).

<sup>550</sup> Consiglio di Stato sez. IV, 5 giugno 1998, n. 918, in *Urb. app.*, 1998, 1342 ss.  
Pag. 355 a 377

preciso obbligo internazionale legittimamente assunto dallo Stato italiano alla stregua dell'art. 11 Cost. rispetto al quale le eventuali implicazioni correlate a situazioni interne di diritto non possono assumere rilevanza» in cui è stato ribadito che il potere di autotutela deve essere esercitato nella ponderazione dell'«interesse privato, che viene sacrificato, in comparazione con quello pubblico»<sup>551</sup>.

Ulteriormente la Corte di Cassazione ha concluso che il principio della «tutela del legittimo affidamento del cittadino è insito nella sicurezza giuridica», quale «elemento essenziale dello Stato di diritto», ancorato al principio di eguaglianza dinanzi alla legge, sub specie del rispetto del canone della ragionevolezza, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico, e, quindi, anche in quelli tributari, e costituisce un preciso limite all'esercizio sia dell'attività legislativa, sia dell'attività amministrativa, e di quella tributaria in particolare.

Da queste premesse, la Corte di Cassazione ha derivato l'affermazione che i presupposti, che integrano una situazione di legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria e che consentono al primo di invocare la relativa tutela, si possono individuare in:

- 1) un'attività dell'Amministrazione finanziaria idonea a determinare una situazione di «apparenti» legittimità e coerenza dell'attività stessa in senso favorevole al contribuente;
- 2) la conformazione «in buona fede» (in senso soggettivo) l'«affidamento», appunto – da parte di quest'ultimo alla situazione giuridica «apparente», purché nel contesto di una condotta dello stesso .... connotata dall'«assenza di qualsiasi violazione del generale dovere di correttezza gravante sul medesimo (affidamento «legittimo»);
- 3) l'eventuale presenza di circostanze specifiche del caso concreto e «rilevanti», idonee, cioè, a costituire altrettanti «indici» della sussistenza o dell'insussistenza dei predetti presupposti: fra le quali ad esempio, la situazione normativa astrattamente idonea a disciplinare la concreta fattispecie, ovvero, lo stesso fluire del tempo, quale indice della

---

<sup>551</sup> così A. Barone, nota a Cons. di Stato, sez. I, parere 9 aprile 1997, n. 372/97, in *Foro it.*, 1999, III, 334. In senso analogo si era già espresso Cons. St., sez. IV, 18 gennaio 1996, n. 54, in *Cons. Stato*, 1996, I, 43). Tuttavia nella giurisprudenza amministrativa si sono palesati indirizzi discordanti (Tar Lazio, 7 ottobre 1996, n. 1834, in *Urb. app.*, 1997, 335 ss.; Corte conti, sez. I, 2 aprile 1997, n. 372, in *Riv. Corte conti*, 1997, 166 ss.; Cons. St., sez. I, parere 9 aprile 1997, n. 372/97, in *Foro it.*, 1999, III, 334.), anche prima di una recente pronuncia della Corte di giustizia (13 gennaio 2004, C-453/00, *Khune*), che ha fatto chiarezza sulla problematica (cfr. in senso analogo Corte giust., 12 febbraio 2008, C-2/06, *Kempter*). Si deve segnalare la posizione di Daniele Corletto *Provvedimenti di secondo grado e tutela dell'affidamento in Europa* pag. 28 che non ritiene sussistere legittima l'esercizio della potestà di autotutela, in *malam partem* nei confronti del contribuente, in presenza di una situazione giuridica soggettiva di vantaggio di quest'ultimo, acquisita in base all'applicazione del principio della tutela dell'affidamento legittimo del contribuente stesso avente la natura e le caratteristiche delineate. E ciò sulla base della più generale affermazione che il principio della tutela dell'affidamento legittimo, «immanente» anche nell'ordinamento tributario, svolge funzione di limite generale anche all'esercizio della potestà di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria, precludendo l'adozione, da parte della amministrazione stessa, di atti di annullamento d'ufficio o di revoca di precedenti atti, quando questi abbiano concretamente determinato, in capo al contribuente, una situazione giuridica favorevole a quest'ultimo e fondata, appunto, sul suo legittimo affidamento.

“coerenza” dell’azione amministrativa tributaria e/o dell’affidamento del contribuente e/o del “consolidamento” della situazione giuridica soggettiva favorevole a quest’ultimo.

Come si è visto da da questo breve *escursus* giurisprudenziale l’ordinamento inglese ha avuto rispetto a quello italiano, un differente atteggiamento rivolto all’applicazione della norma comunitaria all’interno dei loro ordinamenti.

La posizione della Giurisprudenza italiana è del tutto diversa ed in alcuni casi disgiunta da quella inglese, ma questo certamente è il frutto di una diversa impostazione ordinamentale in cui il giudice italiano è chiamato ad applicare la legge, facendo spesso i conti con il miopismo del legislatore, rispetto a quello inglese che è chiamato alla costruzione di principi ordinamentali.

In forza di questi principi, l’Autorità finanziaria nel ruolo ribadito dalla Suprema Corte Cassazione- di soggetto imparziale ed autorevole è sottoposto alla legge e deve necessariamente e costantemente confrontare il migliore perseguimento dell’interesse pubblico con il minor pregiudizio degli interessi privati coinvolti.

Pertanto, solo ove sussista la violazione di quei principi verrà pregiudicato il legittimo affidamento di un contribuente in buona fede, e ciò determinerà un illecito suscettibile di richiesta risarcitoria, senza che ciò implichi di regola alcun “negoziato” fra governante e governato, in quanto, come insegnato fin da Jean Jacques Rousseau, *il “patto” è piuttosto fra i governati, che in tal modo rinunciano ad una incondizionata libertà naturale in favore di una “libertà civile” limitata, ma anche protetta, dal perseguimento dell’interesse pubblico generale, non potendo poi dolersi delle azioni legittimamente intraprese dall’Amministrazione a tal fine.*

---

## CONCLUSIONI FINALI

*La metodologia comparatistica considerata in tale studio ha permesso di conoscere alcune applicazioni del legittimo affidamento in merito alla tutela del contribuente nel diritto inglese ed ha permesso, inoltre, di delineare e proporre alcune soluzioni soprattutto in un'ottica di tutela del contribuente in ambito comunitario.*

*L'interesse per la comparazione di un principio comunitario come quello dell'affidamento del contribuente ha messo in luce alcuni principi normativi dell'ordinamento inglese, assolutamente originali rispetto agli ordinamenti continentali.*

*Anche se l'affidamento, nel suo significato più intrinseco nasce e si sviluppa nella giurisprudenza tedesca, approdando poi nel panorama comunitario con uno sviluppo formale diverso, viene poi recepito ed ampliato dalla giurisprudenza inglese come vera e propria forma di rispetto del contribuente verso l'ordinamento statale, proprio perché proviene dalla legge dello Stato a cui tutti sono soggetti.*

*Il divenire di questo principio nei termini sopra descritti non può che sottolineare come i rapporti tra contribuente e le autorità fiscali debbano essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Anche nello Statuto del contribuente vengono richiamati questi principi che indicano la necessità di un rapporto fiscale di semplice attuazione, trasparente e condiviso (tax compliance), basato su presupposti di leale cooperazione, anziché di reciproco sospetto o diffidenza, per favorire un civile dialogo tra amministrazioni finanziarie e contribuenti.*

*In questo contesto, qualora il contribuente si sia attenuto alle indicazioni originarie dell'autorità fiscale questa non può successivamente pretendere sanzioni o interessi moratori, pur se in seguito ha modificato il proprio orientamento.*

*Lo stesso principio va esteso anche lì dove il contribuente abbia adempiuto a quanto richiesto dall'Amministrazione finanziaria in merito ad una determinata interpretazione normativa, poi risultata non in linea con la legge, oppure in tutti quei casi in cui siano imputati al contribuente fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'autorità Finanziaria stessa. Alla base di tale assunto deve esserci senza ombra di dubbio l'applicazione reale ed effettiva e non virtuale della buona fede da parte dell'Amministrazione, così come il contribuente deve collaborare con quest'ultima realmente. E' necessario verificare in concreto anche la tipologia dell'errore che ha determinato il minore o maggiore versamento di tributi, ovvero se il contribuente ha beneficiato di un maggior credito.*

*Si deve propendere a questo per una soluzione maggiormente garantista per il contribuente che esclude il recupero del tributo che dovrebbe essere imposta dal principio di rilievo costituzionale di buona fede e da quello dell'affidamento nella certezza del diritto, principi questi che si pongono almento sullo stesso piano della riserva di legge.*

*L'applicazione della principio di buona fede previsto ex art.10 comma 1 dallo Statuto potrebbe subire restrizioni solo lì dove siano presenze particolari e specifiche restrizioni pubbliche tanto da giustificare il comportamento dell'amministrazione finanziaria, giustificazioni che al pari dell'ordinamento inglese non sussisterebbero nel caso di revirement interpretativo, per via dell'interpretazione posta all'art. 10 comma 1° lì dove si sancisce l'obbligo per le parti del rapporto tributario di agire secondo buona fede e poi al comma 2° svuotare di significato questo obbligo per l'amministrazione finanziaria.*

*Dunque si dovrebbe ritenere prevalentemente il bilanciamento assegnato all'art.2 della Costituzione a tenere fermo il vincolo dell'amministrazione, in quanto il tenere fede ad un determinato comportamento dell'Agenzia deriverebbe dalla stessa responsabilità della medesima che ha causato con il suo errore interpretativo in cui il contribuente è in corso.*

*Con la conseguenza che il binomio responsabilità ed affidamento non può essere limitativa alla sola non applicabilità delle sanzioni, ma anche del tributo.*

*La "correzione" del comportamento o dell'adempimento agevola il contribuente e si colloca nello spirito di collaborazione che la disposizione intende favorire; se l'errore non si traduce in un mancato versamento d'imposta, quindi senza che vi sia un concreto danno per l'erario, sanzionare il contribuente comporta il venir meno dei presupposti di leale cooperazione.*

*In questo contesto assumono rilevanza le diverse modalità di trattamento del principio dell'affidamento negli ordinamenti di civil law e di common law.*

*Nel diritto anglosassone vi è una completa ed aperta protezione delle aspettative qualificate del contribuente, sia in via procedimentale che in via sostanziale, equivalendo a dire che l'ordinamento inglese conosce il legittimo affidamento in forma completa e senza continuità di termine.*

*Ma allora, se il contribuente riceve protezione solo ove la promessa dell'amministrazione sia conforme alle norme vigenti i principi dell'affidamento legittimo non paiono aggiungere molto alle conseguenze dell'affermazione dei principi*



di legalità.

*Infatti se così fosse il principio dell'affidamento procedurale non aggiungerebbe nulla al principio del contraddittorio, né l'aspettativa legittima sostanziale al principio di proporzionalità.*

*Allo stesso tempo però è necessario valutare come le Corti inglesi abbiano delineato specificamente tutti i casi attraverso i quali si realizza l'aspettativa del contribuente e quindi la violazione del legittimo affidamento in ambito tributario.*

*Nel diritto italiano, invece, tale principio ha una prospettiva diversa ed innovativa al tempo stesso in quanto il concetto di affidamento ha conquistato la posizione di principio autonomo proprio perchè protegge qualcosa di più di quello che già deriva dall'applicazione oggettiva delle norme di legge.*

*L'esame comparato degli ordinamenti qui delineati consente di evidenziare un aspetto ulteriore: il riconoscimento del legittimo affidamento in Italia come nel Regno Unito, rende il contribuente titolare di una posizione soggettiva, procedimentale e sostanziale, che assume tratti caratteristici simili a quelli dell'interesse legittimo.*

*Ma ciò dipende dalle modalità in cui è inteso tale principio, in quanto, a parere di chi scrive, il peso delle due diverse culture si fa sentire con forza creando disparità di trattamento fra i cittadini dei diversi Paesi, disparità queste non più ammissibili nell'Unione Europea, perchè non uniformi sul piano delle garanzie giuridiche e dello Stato di diritto.*

*Come si è avuto modo di vedere, nei sistemi di common law vige incontrastato il principio della rule of law che costituisce il «governo» o «predominio» del diritto e rappresenta la piena affermazione dello Stato di diritto.*

*Secondo tale concezione il diritto è unico ed eguale per tutti i soggetti dell'ordinamento e regola ogni tipo di rapporto giuridico, dettando le regole per la soluzione di ogni controversia.*

*Dalla rule of law discende il due process of law, o giusto procedimento, cioè la procedimentalizzazione necessaria per la concreta realizzazione dei diritti garantiti, e quindi la piena aspettativa che l'Amministrazione Finanziaria si comporterà equamente ed all'insegna della buona fede<sup>552</sup>.*

*Per la common law ogni agente amministrativo che ecceda dai poteri conferitigli dalla legge, secondo un sistema assai perfezionato di limitazioni alla sua azione, va incontro*

---

<sup>552</sup> Tale concetto è stato sviluppato ed ampliato negli Stati Uniti che hanno previsto alla clausola del 5° e 14° articolo di emendamento della Costituzione degli Stati Uniti d'America la equal protection of the laws, codificata nel 14° articolo di emendamento, cioè la garanzia di perfetta eguaglianza non solo dei diritti attribuiti ma anche del loro effettivo godimento attraverso la protezione da parte della pubblica autorità e del giudice.

*ad una responsabilità per il suo atto contrario al diritto, e se dannoso, può essere chiamato a rispondere di fronte all'autorità di un tribunale ordinario, che giudicherà in ordine alla sua competenza, alla validità e legalità dell'esercizio del potere amministrativo. I tribunali ordinari, pertanto, sono in grado di condizionare e limitare l'azione amministrativa tanto da garantire e tutelare in modo assai più efficace la libertà dei contribuenti contro ogni sopruso da parte dei pubblici poteri.*

*Su questo specifico punto nel Regno Unito si è aperto un fronte nuovo che è entrato nel merito di quella discrezionalità che fino al 2009 era propria dei General Commissioners, e che oggi proprio con la dottrina del legitimate expectation, e di alcuni rimedi processuali come la Judicial Review e l'estoppel, ha avuto esiti davvero impreveduti rivolti non solo alla limitazione della discrezionalità da parte dei funzionari, ma anche una maggiore valorizzazione della norma. Tale assunto è scaturito dalla sentenza *Gaines- Cooper* già ampiamente citata, ove la Suprema Corte<sup>553</sup> pur decidendo a maggioranza in favore della HMRC, trovò all'interno del Collegio giudicante, sostenitori come Lord Mance che supportò con forza la posizione del contribuente avversando la prassi interpretativa eccessivamente discrezionale dei Commissioners. E' bene dire come la fonte della discrezionalità dei funzionari della HMRC sia posta all'interno della Section 1 del Taxes Management Act 1970, legge poi modificata dalla Section n. 5 della Commissioners for Revenue and Customs Act del 2005 che conferisce ai funzionari ampia discrezionalità nel trattare le questioni fiscali con i contribuenti.*

*E' anche vero che la giurisprudenza dominante a partire dal leading case *Barnet*<sup>554</sup> del 1992, non ha fatto altro che apprezzare come l'interpretazione fornita dai Commissioners, costituisca delle vere e proprie linee guida per il contribuente, e che in caso di violazione del legitimate expectation, quest'ultimo potesse impugnare la decisione con il Judicial Review. La questione oggi assume una valenza diversa: il rispetto del contribuente non può essere affidato solo alla discrezione dei funzionari onesti, ma è necessario trovare una normativa atte a cristallizzare il principio dell'affidamento all'interno di regole comunitarie in grado di trovare piena ed immediata applicazione in ogni ordinamento dell'Unione, proprio perché il legitimate expectation è un principio applicato con diverse gradazioni che non sempre assegnano effettiva tutela al contribuente.*

---

<sup>553</sup> Davies and another v HMRC an application of *Gaines- Cooper* [2011] 1W.L.R.2625 in *Law Quarterly Review* Aprile 2011 con un bel commento di *Judith Freedman e John Vella: Revenue Guidance: The Limits of Discretion and Legitimate Expectations*

<sup>554</sup> *Campbell Connelly & Co Ltd v Barnet (inspector of Taxes)* [1992] S.T.C. da 316 a 321;  
Pag. 361 a 377

*Ciò de iure condendo da l'occasione per formulare la proposta di una carta del contribuente europeo attraverso la forma del regolamento comunitario, ove far confluire al proprio interno un corpo normativo che consenta di uniformare non solo le garanzie attese dai contribuenti, ma anche i loro diritti derivanti da differenti sistemi giuridici, nella considerazione che tale impostazione non sia applicata solo all'interno dell'Unione, ma come sostenuto dall'OCSE, nel vasto mercato mondiale.*

*Certamente, la necessità di avere come riferimento il mercato dell'Unione costituisce il primo obiettivo da realizzare, al fine di determinare un preciso riferimento nel rapporto fisco-contribuente fondato su principi di civiltà giuridico fiscale. La diversità dei vari sistemi fiscali comunitari impone, una normativa di carattere generale che rafforzi il principio della certezza giuridica e i diritti fondamentali del contribuente, sia esso impresa o singolo cittadino. Mi auguro che ciò possa realizzarsi presto!*

---

## BIBLIOGRAFIA

- AIROLDI M., *La "lunga marcia" della buona fede e del legittimo affidamento dal sistema privatistico a quello tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2003, I, 799;
- ALBANESE S., *Il principio dell'affidamento è cardine nell'intero ordinamento tributari*, 2003;
- ALLEGRETTI U., *L'imparzialità amministrativa*, Padova 1965, 274 ss;
- AMATUCCI F., *La tutela dell'affidamento e il diritto di difesa a sostegno della irretroattività delle nuove norme sulle indagini finanziarie*, in *Fisco*, 2006;
- ANTONIOLLI L., *Interpretazione e rule of law nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1997, II, 355-366;
- BADWIN R. and HORNE D., *Expectations in a Joyless Landscape (1986) 49 M.L.R. 685*;
- BALBONI E., *Le riforme della pubblica amministrazione nel periodo costituente e nella prima legislatura*, 1980;
- BENATTI F., *il Principio di buona fede e obbligazione tributari*, 1986;
- BENVENUTI F., *Funzione*, voce dell'*Enc. giur.*, XIV, Roma 1989, 1 ss.;
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1952, 44;
- BLANKE H.J., *Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht*, 2000;
- A. BUSCEMA - F. FORTE - D. SANTILLI, *Statuto del contribuente: analisi dottrinale ed evoluzione giurisprudenziale*, Padova, 2002;
- A. BUSCEMA - F. FORTE - D. SANTILLI, *Statuto del contribuente: analisi Dottrinale ed evoluzione giurisprudenziale*, Cedam, 2002.
- CARNEVALE P., « ... Al fuggir di giovinezza ... nel doman s'ha più certezza» (*Brevi riflessioni sul processo di valorizzazione del principio di affidamento nella giurisprudenza costituzionale*), *cit.*, 3643 ss.;
- P. CALAMANDREI, *La certezza del diritto e le responsabilità della dottrina*, in *Riv. dir. comm.*, I, 1942, 345 ss.;
- CALMES S., *Du principe de la confiance légitime en droit allemand, communautaire et français*, Dalloz 2001;
- CAPPELLI F., *La tutela del legittimo affidamento nel diritto comunitario e nel diritto italiano* in *Dir. com. sc. int.*, 1989, 97;
- CARANTA R. *La "comunitarizzazione" del diritto amministrativo: il caso della tutela dell'affidament*, 1996;
- CARNELUTTI F., *La certezza del diritto*, in *Riv. dir. proc. civ.*, I, 1943, 87 ss;

---

CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 486 s.1999;

CASSESE S. , *Trattato di diritto amministrativo*, Milano 1980;

CERULLI IRELLI V., *Osservazioni generali sulla legge di modifica della legge n. 241/1990*, Milano 1992;

CHIRULLI P., *Attività Amministrativa e sindacato giurisdizionale in Gran Bretagna*, Torino 1996;

CHITI M.P., *The Role of the European Courts of Justice in the Development of the General Principles and Their Possible Codification*;

COACCIOLI A., *Manuale di diritto internazionale privato e processuale*, Milano 2011, pag. 49 e segg.;

COLLI VIGNARELLI A., *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I, 678 e segg.;

COOKE R., *The Road Ahead for the Common Law in International and Comparative Law Quarterly*, 2004, p.274;

CORSALE M., *Certezza del diritto*, voce dell'Enc. giur., VI, Roma 1988;

COTTA S., *La certezza del diritto. Una questione da chiarire*, in *Riv. dir. civ.*, I, 1993, 321 ss.;

CRANSTON R., *Reviewing Judicial Review in: Administrative Law and Government Action: The Courts and Alternative Mechanisms of Review* (Genevra Richardson & Hazel Genn ed., 1994) 45, 55-58;

D'ALESSANDRO P. *Tutela civilistica della buona fede del contribuente o eccesso di potere amministrativo*;

DAMATO A., *Revoca di decisione illegittima e legittimo affidamento nel diritto comunitario*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 2/1999, 299;

DE MITA E., *Contribuenti da tutelare se c'è la buona fede*, in *Il Sole-24 Ore*, 16 novembre 2000, 21;

DE MITA E., *Affidamento del contribuente da stabilizzare*, in "Il Sole-24 Ore" del 7 giugno 2009;

DE SIERVO U., *Scelte della costituente e cultura giuridica. Protagonisti e momenti del dibattito costituzionale*, II, Bologna 1980, 225 ss.;

DELLA VALLE E., *Il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello statuto*;

DELLA VALLE E. , *il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello statuto in Giur. trib.* 2003, 355;

---

DELLA VALLE E. , *il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello statuto in Giur. trib.* 2003, 355;

LORD DENNING S. in *the Denning Interviews Administrative Law London 1994*, p.33;

DI PIETRO A., *Istituzioni e dinamiche del diritto pag. 208 Milano 2009*;

DI PIETRO A., *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative*

DI PIETRO A., *Istituzioni e dinamiche del diritto pag. 207 Milano 2009*; *l'applicazione della legge tributaria*;

FALSITTA G., *Rilevanza delle circolari «interpretative» e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 1988, I, 13 e seg.;

FALSITTA G. *Informazioni del fisco e affidamento del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 291. 336.;

FEDETTO S., *Il principio di tutela dell'affidamento nel diritto tributario tedesco: Treu un Glauben im Steuerrecht*, 1996;

FERRARI P., *Annullamento in autotutela di provvedimenti contrastanti con il diritto comunitario in Giur. it.*, 2008, IV, 1286-1292;

FIANDACA G. - E. MUSCO, *Diritto penale. Parte generale, 3 ed.*, Bologna 1995;

FORSYTH C., *Wednesbury protection of substantive legitimate expectations in Public Law 1997*, p. 375;

FORSYTH C., *The Provenance and Protection of Legitimate Expectations 47 C.L.J.* 238 (1988);

FRANCHI G. - F. BERTI ARNOALDI VELI- G. CONSO, *Certezza del diritto e legittimità costituzionale*, in *Giur. it.*, IV, 1970, 3;

FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 231;

GARCEA A. *Spunti ricostruttivi in tema di interpello tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 483;

GIANFORMAGGIO L., *Certezza del diritto, voce del Dig. disc. priv. (sez. civ.)*, II, Torino 1988, 275 ss.;

GIANNINI M.S., *L'interpretazione dell'atto amministrativo e la teoria generale dell'interpretazione*, Milano 1939, 142 ss.;

GIANNINI M.S., *Circolare, voce dell'Enc. dir.*, V, Milano 1969, 30 ss.;

GIANNINI M.S. *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 33;

GIGANTE M., *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giuridici e legittimo affidamento*, Milano 2008;

---

GIORDANO A., *Riflessioni in materia di tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, 2004;

GONZALES PEREZ J., *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*, Madrid 1983, cfr.;

GRAIG P.P., *Administrative Law 5th ed Londra 2003 pag.692*;

GRAIG P.P., *Legitimate Expectations: A Conceptual Analysis*' (1992) 108 L.Q.R. 79;

GRAIG P.P., *Substantive Legitimate Expectations in Domestic and Community Law*' (1996) 55 C.L.J. 289;

GRAIG P.P. *Administrative law 5th ed 2003 Londra capitolo 13*;

GRASSO G., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano 1993;

GUARINO G. *Sul regime costituzionale delle leggi di incentivazione e di indirizzo*, in *scritti in scritti di Diritto pubblico dell'economia e dell'energia* Milano 1962;

GRIPPA SALVETTI M.A., *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in *Rass. trib.*, 2004, 1719;

GRUNER, *L'annullamento d'ufficio in bilico tra i principi di preminenza ed effettività del diritto comunitario, da un lato, ed i principi della certezza del diritto e l'autonomia procedurale degli Stati membri, dall'altro*, in *Dir. proc. amm.*, 2007, I, 240 ss.;

GUICCIARDI E., *Recensione a K. H. Schmitt, Treu und Glauben im Verwaltungsrecht. Zugleich ein Beitrag zur juristischen Methodenlehre*, in *Arch. giur. dir. Pub.*, 1936, 556 ss;

HABERLE P., *la cultura giuridica europea 1994* ;

HAYEK F.A., *The Constitution of Liberty* London 1960;

HEERS M., *La securitè juridique en droit administratiffrançais: vers une consècration du prìncipe de confiance légitime*;

LEWIS C., *Fairness, Legitimate Expectations and Estoppel*' (1986) 49 M.L.R. 251;

LOGOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano 1998; 219 ss.;

LOPEZ DE OÑATE F., *La certezza del diritto*, a cura di G. Astuti e con appendice di M. Corsale, Milano 1968;

LORELLO L., *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, Torino, 1999;

LORELLO L., *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, Torino 1998;

LUPI R., *Manuale di diritto tributario* Milano 2011 capitolo 1;

MACKENZIE STUART A.J., *The european communities and the rule of law*, 1977;

---

MAFFEI P., *Il principio della tutela del legittimo affidamento nell'ordinamento comunitario, in Diritto pubblico comparato ed europeo, op. cit.*;

MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario, Utet, Torino, 1970;*

MANGANARO F., *Il principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche, Milano 1985;*

F. MANGANARO, *Il principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche, cit., 39 ss.*;

MANORI L. – SORDI B., *Storia del diritto amministrativo, Bari 2001 pag. 427;*

MANTERO A. , *Le situazioni favorevoli del privato nel rapporto può amministrativo, Padova 1979;*

MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria, Giappichelli, Torino, 1991;*

MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente, 2008, Torino;*

MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario, Padova, 2003;*

MENGOZZI P., *Scritti in onore di Giuseppe Federico Mancini, 1998, II, 633;*

MERUSI F., *l'affidamento del cittadino, Milano 1970,*

MERUSI F., *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'"alternanza", cit., 115 ss.*;

MERUSI F., *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico, Milano, 2001.*

MERUSI F., *I Sentieri interrotti della legalità, in Quaderni costituzionali, Milano 2006*

MERUSI F., *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'"alternanza", cit., 9 ss.*

MERUSI F., *Buona fede e diritto pubblico, in Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'"alternanza", cit., 272.*

MERUSI F., *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'"alternanza", cit., 21 ss.; 35 ss.*

MERUSI F., *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'alternanza", cit., 181 ss.*

MONACO C., *I principi fondamentali dell'ordinamento tributario tra diritto costituzionale, diritto comunitario e diritto pubblico Milano 1985;*

F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva, in "Enc. Giur. Treccani", vol. V, Roma, 1988;*

F. MOSCHETTI , *Il principio della capacità contributiva, Cedam, Padova, 1973;*

F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva, in "Enc. Giur. Treccani", vol. V, Roma, 1988;*



---

PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Milano 2007;

PIZZORUSSO A., *Certezza del diritto. Profili applicativi*, voce dell'Enc. giur., VI, Roma 1988;

PUHUI T., *Le procedure e i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali*;

RAGAZZONI D., *Il principio di buona fede nel diritto tributario*, in *Fisco*, 1994, 9815;

ROMANO S., *Buona fede (Diritto privato)*, voce dell'Enc. dir., III, Milano 1959;

ROSELLI F., *Il controllo della Cassazione civile sull'uso delle clausole generali*, Napoli 1983, in particolare 171 e segg.,

SALA G., *Potere amministrativo e principi dell'ordinamento*, Milano 1993 pag.59

SANDULLI A. M., *Manuale di diritto amministrativo*, 15 ed., Napoli 1989, 88;

SCHONBERG S., *Legitimate Expectation in Administrative Law* pag. 15 Oxford 2000;

SALES P. , *Legitimate Expectation in English public Law* London 2004;

SAMMARTINO S. *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'Amministrazione finanziaria*, in AA.VV., Padova, 1998, pag. 1077;

SANDULLI A.M., *Manuale di diritto amministrativo*, 15 ed., Napoli 2003;

SCHWARZE J., *European Administrative Law*, 1992, 872 ss;

SCHWARZE J., *European Administrative Law*, cit, 979 ss;

SCHONBERG S., *Legitimate Expection in Administrative Law*, Oxford 2000 p. 12;

SCOCA F.G. *AAVV Atti del convegno internazionale di studi in onore di Alberto Burdese da pag.471 a pag.476*

STEVANATO D. *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo* Milano 2003;

TESAURO G., *Il controllo diretto della legalità degli atti comunitari e le esigenze di protezione giurisdizionale dei singoli*, 5 ss.;

THOMAS R., *Legitimate expectations and proportionality in Administrative law*, Oxford 2000;

TOSCANO F., *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale*, Torino, 2007.

TREITTEL G, *Crown Proceeding: Some recent Development*, in *Public Law Londra* 1957;

TRIVELLIN M., in *Riv. dir.trib.II* 2007, 276;

TURCHI A. *In tema di tutela dell'affidamento riposto dal contribuente nelle*

---

*indicazioni provenienti dall'amministrazione finanziaria, in "Giur. it."*

TURCHI A. *La tutela dell'affidamento del contribuente a fronte dei mutamenti interpretativi della finanza*, 2003, I, 769 ss.;

UBERTAZZI G., *La Tutela dei Diritti* pag. 451 Milano 1988;

UBERTAZZI G., *La tutela dei diritti quesiti e del legittimo affidamento nel diritto comunitario* 1978;

VARANO O., *l'organizzazione e garanzia della giustizia civile e l'Inghilterra moderna* 1973;

VASSALLI F., *Estrastatualità del diritto civile*, in *Studi giuridici*, III, t. II, Milano, 1960.

*Int.*, 2003, 339;

VOGEL K., *L'interpretazione delle leggi tributarie da parte dell'amministrazione*, 1980;

KERRY M., *Administrative Law and Judicial Review: The Practical Effects of Developments Over the Last Twenty-Five Years on Administration in Central Government* 64 *Public Administration* 163, 169-170 (1986);

WADE H.W.R., FORSYTH C.F., *Administrative Law* 9th Oxford 2004 pag. 314M;

WADE H.W.R., *Administrative law* Oxford 2002 p 30 e ss;

WADE H.W.R., *Administrative Law*, Oxford 1969 pag. 107

## **BIBLIOGRAFIA DI DIRITTO INGLESE**

### **Casi giurisprudenziali inglesi**

First Secretary of State v Sainsbury's Supermarkets Ltd [2005] EWCA Civ 520;

Council of Civil Service Unions v. Minister for the Civil Service. [1985] AC 374;

R v Chief Constable of Sussex. Ex p. International Trader's Ferry Ltd. [1999] 2 AC 418;

R v. Home Secretary Ex p. Khan. [1984] 1 WLR 1337;

R v. Home Secretary Ex p. Hargreaves. [1997] 1 WLR 906,

R v. Inland Revenue Commissioners Ex p. MFK Underwriting Agencies Ltd. [1990] 1 LR 1545;

R v. Inland Revenue Commissioners Ex p. Preston. [1985] AC 835;

R v. Inland Revenue Commissioners Ex p. Unilever Plc. [1996] STC 681;

R v. Ministry of Agriculture, Fisheries and Food Ex p. Hamble (Offshore) Fisheries Ltd. [1995] 2 All ER 714;

R v. North and East Devon Health Authority Ex p. Coughlan. [2001] QB 213;

---

R v. Secretary of State for Education and Employment, ex p. Begbie [2000] 1 WLR 1115;

R v. Secretary of State for Transport, Ex p. Richmond upon Thames London BC. [1994] 1 All ER 577;

R. v Inland Revenue Commissioners ex p Unilever (1996) STC 681 (CA);

P Cane Administrative law Oxford University Press, 2011 p 224;

Revenue v North and East Devon HA ex p Cougham 2001 Q. B. 213;

R v Inland Revenue Commissioners Ex p. Preston. [1985] AC 835;

Attorney-General of Hong Kong v. Ng Yeun Shiu [1983] 2 AC 629;

HTV Ltd. v. Price Commission [1976] ICR 170;

Reg. v. Secretary of State for the Home Department, Ex parte Khan [1984] 1 WLR 1337;

Reg. v. Secretary of State for the Home Department, Ex parte Ruddock [1987] 1 WLR 1482;

Council of Civil Service Unions v. Minister for the Civil Service [1985] AC 374;

Reg. v. Attorney-General, Ex parte Imperial Chemical Industries Plc ., 60 TC 1,

Vestey v. Inland Revenue Commissioners [1980] AC 1148. [\*1574];

R v Inland Revenue Commissioners, ex parte MFK Underwriting Agencies Ltd [1990] 1 WLR 1545;

R v (Nadarajah) v SoS Home Department, R (Abdi) v stessa [2005] TLR 14 dicembre:

Robertson v Ministers of Pensions (Schmits v Secretary of State for Home Affairs [1969] 2 Ch 149);

Wheeler contro Segretario di Stato, ricorso n. CO/1915/2008);

Urmaza [1996] COD 11th July 1996;

Southends on Sea - Corporation v Hodgson (Wilckford) Ltd [1962] 1 QB 416;

Lever Finance Ltd v Westminster London Borough Council [1971] QB 222;

Western Fish Products Ltd v Penwith DC [1981] 2 All ER 204;

Reprotech Ltd v East Sussex Country Council [2002] UKHL 8;

R v Home Secretary ex p. Pierson [1998] AC 539,591;

Binder v. Hauptzollamt Bad Reichenball (1989) ECR 2415;

Re Lond Penrhyn's Settlement Trusts, Penhryn v. Robarts (1923) p.143;

Preston v IRC [1985] 2 All ER 327;

Revenue v. Secretary for the Home Department (1997) 1 All ER397;

R. v. Revenue Commissioners ex parte MKF underwriting agent ltd (1990) 1<WLR

---

1545,1569G;

V. Dicey An introduction to the Study of the law of the Constitution 1885 p.535  
Londra;

R.v Secretary of State for the Home Department ex parte Khan (1985) 1 All ER 40;

Case 289/81 Mavrides v Europ Parlament 1983 ECM 1731 p. 21;

Mulder v Minister van Landbouw en Visserij (1988) ECR 2321;

Case C-177/90 Kuhn v. Landwirtschaftskammer Weser-Ems (1992) ECR I-35;

R.v Secretary of State for Education ex parte London borough of South wark (1985) 1-  
ELR 308;

R.v Devon County Council ex p. Baker [1995] All ER 73;

R.v Secretary of State for Health ex p US tobacco International inc [1992] QB 353;

R. v. Segretary of State for the Home Department ex p. Hargreaves [1997] 1 All ER  
397;

Revenue V Cambridge Health Authority” ex parte “B” 1995] 1 WLR 898;

R. (Rashid) v Secretary of State for the Home Department [2005] EWCA Civ 744;  
Department, Court of Appeal - Administrative Court, October 22, 2004, [2004] EWHC  
2465;

R V Inland Revenue Commissioners ex a parte Unilever Plc 194, ST1, 1023, 137;

Nadarajah v. Secretary of State for the Home Department (2005) EWCA Civ 1363 punti  
nn.46-70;

Devon County Council, ex parte Baker [1995] 1 All ER 173, 88-89R.v.Secretary of  
State for Education ( 1995) 1ELR;

R.v.Secretary of State for the Enviroment (1991) 1 AC 521,597 F-H;

Ridge vs Baldwin 1969 Ac 40 a p. 130;

Matrix Securities vs IRC 1994 STC 272;

Roberts vs Haopwood (1925) A c 578 a 594;

Cape Brandy Syndacate v. IRC in 12 Tax Cases 3587 p.366;

R. v. IRC ex parte MFK underwriting, nnotated All England Law Reports version at:  
[1990] 1 All ER 91;

R. v Secretary of State for Home Department ex p Brind [1991] AC 696;

R vs Irc ex parte Fulford Dobson e nel Vestey case 1980 in STC 10;

IRC v National Federation of Self-Employed and Small Businesses (1982) [1982] AC  
617;

R v Criminal Injuries Compensation Board; Ex parte Lain [1967] 2 QB 864, [1967] 2

---

All ER 770, [1967] 3 WLR 348:44.13

Vestey vs inc. 1980 STC 10 estey Respondent v. Inland Revenue Commissioners

Appellants;

Lord Vestey Respondent v. Inland Revenue Commissioners Appellants;

Baddeley Respondent v. Inland Revenue Commissioners Appellants;

Payne Respondent v. Inland Revenue Commissioners Appellants;

Vestey Respondent v. Inland Revenue Commissioners Appellant [1980] A.C. 1148;

[1979] 3 W.L.R. 915; [1979] 3 All E.R. 976; [1980] S.T.C. 10;

Preston vs. Inc 1985 Stc 252;

Preston v IRC [1985] STC 282;

Aspin v Estill [1987] STC 723;

Attorney General v Great Eastern Railway Co [1880] 5 Appeal Cases 473;

Commissioners v National Federation of Self-employed Businesses Ltd [1982] AC 617;

Gosling v Veley [1847] 12 QB 326;

Cape Brandy Syndicate v IRC [1921] 1 KB 71;

CIR v Mayland Woven Labels Factory Ltd [1975] HKTC 627;

R v Richmond Upon Thames London Borough Council ex parte McCarthy & Stone  
(Development) Limited [1990] 2 WLR 1294;

Clinch v IRC [1974] 1 QB 76; decisioni pubblicate dall'Inland Revenue n.D.29/93;

Von Colon and Kamann v. Land Nordrhein-Westfalen, 10 aprile 1984, C-14/83,

Marshall v. Southampton and South West Hampshire AHA (MARshall II), sentenza 2 agosto  
1993, causa C-271/1991, in Racc.1993, p. 4367;

Sentenza Kühne & Heitz contro Productschap voor Pluimvee en Eieren C -453/00;

Weingut Gustav Decker / Hauptzollamtz causa 99/78;

R. v. Secretary of State for the Home Department ex p. Hargreaves [1997] 1 All ER  
397;

R (Rashid) v Secretary of State for the Home Department [2005] EWCA Civ 744;

R V Inland Revenue Commissioners ex a parte Unilever Plc 194, ST1, 1023, 137;

R. Thomas Aldermen Reasons and Judicial Review,

R. Higher Educational Funding ex parte Institute of Dental Surgery [1994], 1 All E.R.  
651;

R.v Bristol County Council ex parte Bailey,[1995],27 HLR 307;

R v LB of Tower Hamlets ex parte Mohab Ali (1993) 25 HLR 218, 228;

R v Inland Revenue Commissioners, ex parte Unilever plc [1996] STC 681 at page 690

---

R.Hughes v. Department of Health and Social Security [1985] A.C. 776, 788A-B,  
R (Gaines-Cooper) v HMRC [2010] EWCA Civ 83, punti 12 a 19 e 59)

### **Libri ed articoli**

ARDITO A., *Autotutela, affidamento e concorrenza nella giurisprudenza comunitaria*, in *Dir. Amm.*, 2008, III, 631-690;

ARMELLA S., *L'errore delle autorità doganali preclude il recupero dei dazi*, in *Dir. Prat. Trib.*;

ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1996;

ATRILL S., *the End of Estoppel in Public Law*. In *Cambridge Law journal* 2003 p.3 ss:

BARAK-EREZ D., "The Doctrine of Legitimate Expectations and the Distinction between the Reliance and Expectation Interests". *European Public Law*. Vol. 11, no. 4 (2005). P. 583-601;

BASILAVECCHIA M., *Efficacia soggettiva dell'interpello*, in "Riv. giur. trib.", 2011, pag. 25;

BATISTONI FERRARA F., *L'accertamento con adesione e l'interpello*, in *Riv. Dir. Trib. Internazionale* 2002, I pag. 9 e segg.;

BONI D., *Il ricorso di annullamento delle persone fisiche e giuridiche*, in Nascimbene Giuffrè, Milano, 1998, 53 ss;

BRADLEY AW, *Estoppel: the need for the public law to stand "on its own two feet" in Public Law* 2002, p.597;

BRAITHWAITE J., *Rules and Principles: A Theory of legal certainty*, in *Australian Journal of legal Philosophy*, XXVII, 47-82, 2002;

CALAMANDREI P., *La certezza del diritto e le responsabilità della dottrina*, in *Riv. dir. comm.*, I, 1942, 345 ss.;

CANE, *Introduction to the Administrative law* London 1986; K. Bagnall, *Judicial Review* 1985;

CASTORINA F., "Certezza del diritto" e ordinamento europeo: riflessioni intorno ad un principio comune, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.* 1998, 6, 1177 ss;

CHIEPPA R. *Affidamento del contribuente e principio di buona fede nell'ordinamento tributario*, in *Dir. & Formazione*, 2001, I, 289;

CLAYTON, R. "Legitimate Expectations, Policy, and the Principle of Consistency".

---

*Cambridge Law Journal. Vol 62, no. 1 (2003). P. 93-105;*

CONTALDI G., *La Grotteria, Diritti soggettivi ed interessi legittimi nella giurisprudenza della Corte di Giustizia CE: spunti di riflessione alla luce della sentenza Cass. SS. UU., n. 500/99, in Riv. amm., 1999, I, 725 ss;*

CONSOLO C., *La sentenza «Lucchini » della Corte di Giustizia: quale possibile adattamento degli ordinamenti processuali interni e in specie nel nostro, in Riv. dir. proc., 2007, I, 225 ss.,*

COTTA S., *La certezza del diritto. Una questione da chiarire, in Riv. dir. civ., I, 1993, 321 ss.*

D'AYALA VALVA F. *Dall'"Ombudsman" al Garante del contribuente. Studi di un percorso normativo, in Riv. dir.trib., 2000, I, 1037;*

D'AYALA VALVA F., *Il principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto, in Riv. dir. trib., 2001, I, 915 ss;*

DELLA VALLE E. *La tutela dell'affidamento del contribuente, in Rass. trib., 2002, I, 459;*

DELLA VALLE E. *Affidamento e certezza del diritto tributario, Milano 2001;*

DELLA VALLE E. *"Revirement ministeriale e buona fede nell'esercizio della funzione impositiva, in Riv. dir. trib., 1995, I, 587;*

DE PRETIS D., *La tutela giurisdizionale amministrativa europea e i principi del processo, in Riv. Trim. Dir. Pubbl. 2002, 3, 683 ss.;*

FERRARI P., *Annullamento in autotutela di provvedimenti contrastanti con il diritto comunitario (con commento a T.a.r. Sicilia, Palermo, sez. II, 2 ottobre 2007, n.2049), in Giur. it., 2008, IV, 1286-1292;*

GRAIG P.P. *Administrative Law. (5th ed). London: Sweet and Maxwell, 2003;*

D'ANGELO G., *Giudicato tributario e diritto comunitario: un equilibrio difficile, in " Riv. Dir. Trib.", 2009, IV, pag. 285;*

DEOTTO D., *I rischi e i costi delle deroghe alle circolari, in Il Sole 24 Ore del giorno 8 novembre 2007 pag.35;*

ELLIOT M., *Legitimate Expectation and the Search for Principle: Reflection on Abdi & Nadarajah, in judicial Review, 2006, p. 282;*

ELLIOT M., *Legitimate Expectation and the Search for Principle p.287;*

ELLIOT M., *Unlawful Representations, Legitimate expectation and Estoppel in Public law, in Judicial Review, 2003, p.71.*

ELLIOT M., *"Legitimate Expectation: The Substantive Dimension". Cambridge Law*

---

Journal. Vol. 59, no. 3 (2000). P. 421-425.

ELLIOT M., "Coughlan: Substantive Protection of Legitimate Expectations Revisited".  
Judicial Review. Vol. 5, no. 1 (2000). P. 27-32.

ELIAS P. *Legitimate Expectation and Judicial Review, New Directions in Judicial Review (J.L.Jowell and D. Oliver ed., 1988) 37;*

FULLER H., *Business Purpose, Sham Transactions and the Relation of Private Law to the Law of Taxation, in 37 Tul. L. Rev. 355 (1962-1963);*

GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione, Giuffrè, Milano, 1969;*

GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva, Giuffrè, Milano, 1961;*

GRAETZ L. KAPLOW, *An Economic Analysis of Legal Transitions, Harvard Law Review 1986, pagg. 507-617, and L. KAPLOW, Transition Policy; A Conceptual Framework, Journal of Contemporary Legal Issues 2003, pagg. 161-209);*

GRUNER G., *L'annullamento d'ufficio in bilico tra i principi di preminenza ed effettività del diritto comunitario, da un lato, ed i principi della certezza del diritto e l'autonomia procedurale degli Stati membri, dall'altro, in Dir. proc. amm., 2007, I, 240 ss.;*

YARDLEY D.C.M *The Abuse of Powers and Its Control in English Administrative Law in The American Journal of Comparative Law Vol. 18, No. 3 (Summer, 1970), pp. 565-574*

HABERLE P., *la cultura giuridica europea in Ridola a cura di la costituzione europea tra cultura mercato Milano 1994 pag. 15;*

MARONGIU G., *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede, in "Riv. dir. trib.", 2008, I, pag. 165;*

MARONGIU G., *I conti Transitori di riassicurazione nella determinazione del reddito imponibile in Dir e Prat. Trib. 1991, II 1377;*

MASTROIACOVO V., *Efficacia dei principi dello statuto e affidamento del contribuente; in Foro it., 2003, I, 1104; in Riv. dir. fin., 2003, II, 37;*

NUSSI M., *Mutamenti interpretativi e affidamento del contribuente, in Rass. trib., 2007;*

PACILIO M., *L'accordo sul presupposto dell'imposta nell'ordinamento tributario della Repubblica Federale Tedesca, in Riv. Dir. Trib. , 1995*

PALLOTTA O., *Interpretazione conforme ed inadempimento dello Stato, in Riv. It. Dir. Pubbl. Com., 2005, 253 ss.;*

PALLARO P., *Il ricorso di annullamento degli atti comunitari da parte dei privati:*



---

*proposte di lettura dell'attuale giurisprudenza*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2002, 1, 85 ss.;

PEVERINI L., *La tutela del legittimo affidamento del contribuente ed il divieto di recuperare il maggior tributo accertato: riflessioni critiche*, in "Giur. It.", 2007, pag. 2084;

PISTOLESI F. *Le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate sulla impugnabilità delle risposte agli interpelli*, in "Riv. dir. trib.", 2009, II, pag. 8583

RAINOLDI M., *La lunga marcia della buona fede e del legittimo affidamento dal sistema privatistico a quello tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 1007;

ROBERTS. M., "Public Law Representations and Substantive Legitimate Expectations". *Modern Law Review*. Vol. 64, no. 1 (2001). P. 112-122;

SCHONBERG S. AND CRAIG P. "Substantive Legitimate Expectations after Coughlan". *Public Law*. (Winter 2000). P. 684-701;

SINISI M., *La «doverosità» dell'esercizio del potere di autotutela in presenza di un atto amministrativo contrastante con i regolamenti comunitari*, in *Foro amm. - TAR*, 2007, 3265 ss.;

STEELE I. "Substantive Legitimate Expectations: Striking the Right Balance?" *Law Quarterly Review*. Vol. 121 (April 2005). P. 300-328;

TILEY J., *In Revenue Law 4 edizione Oxford 1999*

TURCHI A., *La tutela dell'affidamento del contribuente a fronte dei mutamenti interpretativi della finanza*, in "Riv. dir. trib.", 2003, I, pag. 769;

### **Lecture integrative necessarie**

CANE P., *Administrative Law. (4th ed). Oxford: Oxford University Press, 2004;*

HAVERS P. and SHELDON N., "Politicians' Promises and Abuse of Power". *Judicial Review*. Vol 5, no. 2. (2000). P. 96-99.

LEYLAND P. and ANTHONY G., *Textbook on Administrative Law. (5th ed). Oxford: Oxford University Press, 2005;*

SALES P. and STEYN K., "Legitimate Expectations in English Public Law: An Analysis". *Public Law*. (Autumn 2004). P. 564-593;

STEYN K., "Substantive Legitimate Expectations". *Judicial Review*. Vol. 6, no. 4 (2001). P. 244-249.