
L'inapplicabilità del principio dell'affidamento oltre il limite delle sanzioni

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 5 Gennaio 2012

un'interessante sentenza di Cassazione illustra come va gestito il principio dell'affidamento che tutela il contribuente nei confronti dell'Erario

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 23309 del 9 novembre 2011 (udienza del 14 luglio 2010), interviene definendo il contenuto giuridico del rapporto tra **il principio dell'affidamento e l'effettività delle norme di carattere sanzionatorio**, concludendo per la non applicabilità delle (maggiori) tutele previste a favore del singolo (ex art. 10 della L. n. 212/2000), oltre il limite della legge sanzionatoria .

La pronuncia della Corte prende spunto dalla vicenda accaduta ad un contribuente al quale - nella liquidazione di un'ICI non pagata - il Comune aveva chiesto il pagamento del tributo, degli interessi e delle sanzioni, omettendo di fatto di conteggiare, nella somma totale, l'importo delle sanzioni. Il debitore ha pagato il totale comunicato dall'ente, invocando - al momento della ulteriore richiesta di pagamento delle sanzioni - l'affidamento relativamente ai conteggi effettuati dal Comune stesso.

L'ordinanza in commento assume, quindi, rilevanza "strategica" perché in essa i giudici:

- 1) definiscono (ancora una volta) il contenuto attuativo del principio generale che tutela – anche in materia tributaria – il legittimo affidamento del contribuente nei confronti dell'Erario;
- 2) determinano, in modo compiuto, i confini normativi entro cui tale principio opera individuando nell'imputabilità della violazione in capo al contribuente (nel caso di specie: omesso pagamento dell'ICI dovuta) il presupposto giuridico di esclusione di operatività del principio generale. Con l'effetto di definire – indirettamente - gli aspetti essenziali del diritto del contribuente alla buona fede, in corrispondenza del dovere dell'Erario alla corretta attuazione del precetto normativo.

La ripresa del contenuto dell'art. 10 dello Statuto del Contribuente assume, in quest'ottica, rilevanza marginale in quanto funge da presupposto normativo necessario alla definizione – in negativo - degli oneri comportamentali del contribuente, come previsti in corrispondenza del suo diritto alla correttezza dell'azione amministrativa (ex art. 97, c. 1 della Costituzione), allo scopo ultimo di escludere l'invocabilità del legittimo affidamento, in mancanza di buona fede soggettiva.

A questo fine, la Corte ripercorre l'evoluzione interpretativa del concetto di affidamento riproponendone, in sintesi, il contenuto essenziale "in collegamento" con i principi di **imparzialità, correttezza e buon andamento** dell'azione amministrativa (secondo le regole della *economicità e rapidità dell'azione amministrativa, di efficacia ed efficienza*). Ne costituiscono i necessari corollari il principio di **ragionevolezza** (previsto allo scopo di garantire la piena razionalità operativa del sistema amministrativo, nel senso di perseguire gli obiettivi legislativamente individuati in tema di tutela degli interessi pubblici), e di **coerenza**, che investe anche l'intera fase istruttoria, da svolgersi sulla base dei parametri fissati dall'Amministrazione ed in relazione al dato fattuale.

I principi sopra citati (insieme considerati) regolamentano "l'equidistanza" tra tutti i soggetti che vengono in contatto con la P.A., siano essi pubblici o privati, sul presupposto (logico e giuridico) dell'immanenza applicativa della tutela del legittimo affidamento e della buona fede in tutti i rapporti di diritto pubblico, al fine di limitare l'attività amministrativa e legislativa a garanzia del contribuente e stante il vincolo – per l'interprete – al rispetto del principio, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice alla Costituzione (trovando applicazione l'art. 10 non solo nei rapporti tra l'Amministrazione Finanziaria ed il contribuente, ma anche tra quest'ultimo e gli enti impositori diversi dall'Amministrazione come – nel caso in esame – il Comune).

Tali regole – atte a regolamentare le corrette modalità di svolgimento dell'attività amministrativa – assumono, nell'ordinanza in commento, una connotazione peculiare, anche ai fini dell'esclusione di imputabilità dell'illecito in capo all'Amministrazione Finanziaria, corrispondendo all'imparzialità *l'integrità del contraddittorio, la completezza dell'istruttoria, l'obbligo della completezza della motivazione degli atti e della loro pubblicità*. Con il conseguente obbligo – in capo all'Erario stesso - di identificare e valutare tutti gli interessi coinvolti, affinché la determinazione finale dell'ufficio risulti coerente e consapevole della rappresentazione dei fatti e degli interessi in campo ed incidendo, quindi, *tanto* sulla riferibilità degli effetti del provvedimento in capo al contribuente-destinatario dell'atto, *quanto* ai fini dell'attribuzione di una eventuale violazione in capo all'amministrazione-apparato, attraverso la determinazione dell'elemento soggettivo della colpevolezza di quest'ultima.

La Corte, nel caso di specie, richiama l'art. 10 dello Statuto a tutela dell'equidistanza tra le parti del rapporto tributario, vincolando la meritevolezza di tutela del diritto all'affidamento del contribuente alla sua buona fede soggettiva, secondo i parametri della *"apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente"*, in combinato disposto con la *"buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo"* (oltre che *"dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono"*).

Di conseguenza, attribuendo valore "scriminante" esclusivamente alla condotta del contribuente che ha violato il dovere di correttezza impostogli (non provvedendo al tempestivo pagamento dell'imposta dovuta *ex lege*), sul presupposto dell'impossibilità – per quest'ultimo - di "affidarsi", in questo caso, alla erronea quantificazione della maggiore imposta dovuta effettuata dall'Erario e derivando tale conteggio proprio dalla necessità di sanzionare la violazione commessa dal singolo.

5 gennaio 2011

Valeria Fusconi ed Eleonora Bartolotta

1 In via generale, la sanzione amministrativa, di carattere pecuniario, consiste nell'obbligazione di pagare all'ente impositore una somma di denaro il cui ammontare viene (per lo più) determinato dalla legge in un ammontare minimo e massimo. In particolare, nei casi di illeciti per omesso o ritardato pagamento la sanzione non è fissa perché l'importo dovuto a tale titolo risulta correlato all'ammontare dell'imposta di cui è stato omesso o ritardato il pagamento.

2 Stante la previsione normativa vigente, l'imposta comunale sugli immobili risulta dovuta da qualsiasi soggetto, per il possesso di fabbricati, aree edificabili e terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, annualmente proporzionalmente alla quota posseduta ed al periodo stesso di detenzione (art. 1 del D. Lgs. n. 504/1992). L'imposta viene determinata in considerazione delle caratteristiche peculiari di ciascun immobile ed è pagata dal contribuente al comune nel quale si trovano gli immobili (i singoli comuni, in particolare, hanno il potere di regolamentare diversamente la disciplina propria del tributo regolando autonomamente le aliquote, il regime delle detrazioni, esclusioni o riduzioni, anche in deroga o ad integrazione della previsione normativa nazionale).

3 Il riconoscimento dell'esistenza del diritto del contribuente al contraddittorio non è più in discussione, soprattutto dopo l'entrata in vigore dell'art. 6 del D. Lgs. n. 218/1997, con la L. n. 212/2000, in considerazione anche del prevalente orientamento giurisprudenziale comunitario (tra tutte, v. Corte di Giustizia, causa C-349/07 del 18 dicembre 2008. Anche i giudici nazionali sono intervenuti in materia, v. Corte di Cassazione, sentenza n. 8481/2010. Con cui è stata affermata la centralità del contraddittorio *anché* nella fase di accertamento e la necessità – da parte dell'Amministrazione finanziaria – di mettere i contribuenti nelle condizioni di manifestare il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali l'ufficio intende esercitare la pretesa fiscale).