



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

L'affidamento del contribuente: caratteri e limiti nell'analisi di alcune fattispecie concrete

Roberta Alfano

Abstract

The principle of protection of legitimate expectations, explicitly stated by Art. 10 of Law 212/2000, is the object of settled case law of the Italian Supreme Court (*Corte di Cassazione*): its codification set the conditions for a new kind of relationship between the Revenue and taxpayers, overcoming the traditional mutual distrust between them.

This paper analyses the classical case of the taxpayer relying on the acts issued by the Revenue, and the recent application of the protection of legitimate expectations in respect of electronically notified acts. Finally, it focuses on the case of amendment of tax returns to the advantage of taxpayers.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Affidamento del contribuente ed interpretazione a mezzo circolari – 3. Affidamento, procedure e strumenti telematici – 4. Affidamento ed emendabilità pro contribuente della dichiarazione tributaria -5. Conclusioni

1.Introduzione - Il rapporto tra i singoli e il Fisco si presenta tradizionalmente delicato e complesso in ragione della peculiarità degli interessi in gioco, a lungo caratterizzato da rigidità e contrapposizioni nette fra gli interessi individuali e le politiche di solidarietà che stanno alla base del concorso alle spese pubbliche.

Con l'emanazione dello Statuto sono stati espressamente sanciti alcuni principi a garanzia del contribuente, che già da tempo si affacciavano in dottrina e giurisprudenza¹²⁹; in particolare, è stato tradotto in norma il principio della tutela dell'affidamento, espressamente sancito dall'art. 10, che ne ha meglio definito i contorni.

Per affidamento si intende lo stato psicologico di fiducia¹³⁰ posto «sull'apparenza delle situazioni e dei fatti divergente dalla loro effettiva sostanza¹³¹»; rileva la altrui

¹²⁹ Per la capillare ricostruzione storica, G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede* in Riv. dir. trib. 2008, n. 3, 166, in particolare par. 1 e 2.

¹³⁰ «L'affidamento è un atteggiamento psicologico tipico di un soggetto in riferimento all'esercizio di un potere discrezionale o comunque idoneo ad emanare atti autoritativi che esprimono un giudizio, rispetto al quale può essere promosso seppur in forza di un rapporto non paritario un sindacato sulle scelte operate, nonché sulle modalità adottate¹³⁰». La citazione è tratta da V. MASTROIACOVO, *Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente*, in Riv. dir. trib., 2003, n. 3, 268, in particolare par. 5.

¹³¹ V. PIETROBON, *Affidamento*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1988, I, 1.

responsabilità, che ha cagionato l'errore incolpevole e che qualifica negativamente l'eventuale violazione rispetto all'apparenza del diritto¹³². In campo tributario il problema dell'affidamento è acuito rispetto ad altri rami del diritto in virtù della mancanza di certezza imperante, di cui la poca accuratezza della tecnica legislativa, l'ipertrofia legislativa e la moltiplicazione delle fonti non sono che alcune delle componenti di destabilizzazione del contribuente¹³³.

Il principio del legittimo affidamento, in virtù dell'interpretazione adeguatrice, è stato considerato immanente nell'ordinamento tributario¹³⁴: l'esplicita previsione dell'art. 10 ha conferito al principio un diverso ruolo, che la giurisprudenza della Cassazione, non in piena sintonia con il giudice delle leggi nell'interpretazione dello Statuto¹³⁵, ha contribuito a definire. I giudici di legittimità - che progressivamente hanno consolidato le norme dello Statuto fornendo loro rilevanza sostanziale e funzione di bussola¹³⁶ per interpretare la legislazione tributaria vigente - hanno affermando che «il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma 1, L. n. 212 del 2000, e trovando origine negli articoli 3, 23, 53 e 97 Cost., ...costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa¹³⁷». I precetti contenuti nello Statuto devono essere letti ed interpretati nella logica che permea l'intero Statuto: la lettura atomistica risulta oggettivamente riduttiva¹³⁸ e causa dell'iniziale approccio svalutativo verso lo Statuto stesso¹³⁹.

Molteplici sono le accezioni relative al significato e agli effetti della tutela dell'affidamento del contribuente nei confronti della pluralità di atti giuridici emanati dai diversi poteri. In questa sede si intende brevemente riflettere sulla definizione del principio quale applicazione dell'art. 97 della Costituzione, piuttosto che dell'aspetto indiscutibilmente più

¹³² M. D'AMELIO, *Apparenza del diritto*, in Nuovo dig. it., Torino, 1937, I, 550 e poi riproposta come Voce *Apparenza del diritto*, NDI, vol. I, Torino 1957, 714, secondo cui «nel mondo giuridico lo stato di fatto non sempre corrisponde allo stato di diritto; ma lo stato di fatto, spesse volte, e per considerazioni di ordine diverso, merita lo stesso rispetto dello stato di diritto e, in determinate condizioni e in riguardo a determinate persone, genera conseguenze non differenti da quelle che deriverebbero dal corrispondente stato di diritto. Uno di detti casi è l'apparenza del diritto».

¹³³ G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Milano, 2005, 508; la funzione dipanatrice della norma operata dalla giurisprudenza è ostacolata dall'ampia volatilità della legislazione e dalla natura delle controversie stesse.

¹³⁴ Cass., Sez. V trib., 10 dicembre 2002, n. 17576; Cass., Sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080; Cass., Sez. trib., 6 ottobre 2006, n. 21513; Cass., Sez. trib., 13 maggio 2009, n. 10982. da ultimo Cass., Sez. trib., 31 gennaio 2011 n. 2221, in Corr. Trib., 2011, n. 12, con nota di M. BEGHIN, *L'interpretazione adeguatrice rinasce dalle ceneri dello Statuto del contribuente*, che ribadisce l'immanenza del principio e specifica la natura di legge ordinaria dello Statuto, nella scia delle pronunce del giudice delle leggi.

¹³⁵ Corte Cost., 27 febbraio 2009, n. 58 che ha evidenziato - richiamando peraltro le precedenti ordinanze n. 428 del 2006, n. 180 del 2007 e n. 41 del 2008 - che non «hanno rango costituzionale - neppure come norme interposte - le previsioni della legge 212/2000». E. DE MITA, *Affidamento del contribuente da stabilizzare - Tra Cassazione e Corte costituzionale non c'è sintonia sul riconoscimento da dare al principio* in Il Sole 24 ore del 7 giugno 2009.

¹³⁶ secondo la definizione di E. DE MITA, *Lo statuto diventa la bussola dei giudici*, in Il Sole-24 Ore, 2 maggio 2005.

¹³⁷ Cass., Sez. V trib., 10 dicembre 2002, n. 17576.

¹³⁸ M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, 220.

¹³⁹ G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, cit., par. 6 che evidenzia come lo Statuto sia stato a lungo inquadrato «quale espressione di un elenco di desideri incapaci di divenire precetti».

complesso della tutela dell'affidamento del contribuente nei confronti dell'operato del legislatore che fa capo al principio di ragionevolezza espresso dall'art. 3 della Costituzione . Si intende, in primo luogo, fare il punto sulla tradizionale vicenda dell'affidamento formatosi in capo al contribuente attraverso atti interpretativi dell'amministrazione finanziaria. Si fa riferimento in particolare alle circolari, che hanno assunto nel tempo, anche in virtù dell'art. 5 dello Statuto che esplicita il dovere di informazione del fisco, una sempre maggiore conoscibilità da parte di tutti i contribuenti: i cittadini che abbiano conformato il loro operato alle indicazioni dell'amministrazione devono essere tutelati dai possibili effetti negativi dovuti ai frequenti *revirement* dell'Amministrazione stessa.

Lo stretto legame esistente fra dovere di informazione e tutela dell'affidamento deve essere analizzato poi da un'ulteriore prospettiva. Lo Statuto, all'art. 5 in tema di informazione, fa esplicito richiamo all'utilizzo di mezzi di informazione elettronica; occorre dunque esaminare il rapporto esistente fra strumento informatico e tutela dell'affidamento sorto in relazione alle informazioni apprese telematicamente.

I principi cardine dello Statuto stanno alla base della volontà di porre in essere un clima di reciproca collaborazione fra le parti e di certezza dei rapporti giuridici, espressione di ordine e di sviluppo sociale. A lungo, in campo tributario, è stata tangibile la difficoltà ad accettare il superamento dell'ottica pro fisco. La giurisprudenza di legittimità ha lentamente modificato tale ottica ed ha evidenziato la necessità di superare l'estremo formalismo che, tradizionalmente, ha pervaso il rapporto amministrazione finanziaria - contribuente.

L'importanza del principio, che ha condotto a soluzioni interpretative di particolare interesse, non deve però indurre in errori di valutazione.

In presenza di conflitti interpretativi il legislatore può intervenire per dirimerli, soprattutto nei casi in cui non si sia in presenza di una situazione interpretativa oggettiva, ma di un mero stato soggettivo del contribuente. Qualora intervenga la norma, è la norma che deve dirimere i conflitti a prescindere dall'interpretazione giurisprudenziale più o meno consolidata formatasi in materia¹⁴⁰. In tale ottica appare opportuno ripercorrere la peculiare vicenda inerente l'emendabilità delle dichiarazioni tributarie pro contribuente e i termini in cui tale emendabilità possa porsi in essere, oggetto di recenti pronunce del giudice di legittimità, che offrono più di uno spunto di riflessione.

2. Affidamento del contribuente ed interpretazione a mezzo circolari – Il comportamento del fisco è ispirato al principio di imparzialità e buon andamento che impregna l'azione amministrativa, nel rispetto del principio di legalità. Nell'ambito della sua attività interpretativa l'amministrazione finanziaria pone in essere una serie di atti

¹⁴⁰ G. MELIS, *L'interpretazione della norma tributaria*, cit., 516.

meramente interni fortemente pervasivi nei confronti del contribuente. L'amministrazione è del tutto libera di porre in essere un *revirement* relativo all'interpretazione di un precetto ovvero alla legittimità di un comportamento precedentemente adottato. La nuova interpretazione dispiega i suoi effetti retroattivamente sui contribuenti, che avevano confidato nella precedente interpretazione¹⁴¹, con il limite di non poter incidere negativamente sulla sfera giuridica economica e personale del destinatario.

L'amministrazione finanziaria può ripensare un assetto già posto in essere ovvero incidere su una pretesa anche se definitiva, a condizione che tale modifica sia *in melius* e sia rispettato il limite all'operatività di tale potere dispositivo dato dall'impossibilità di peggiorare la situazione precedente. Le difficoltà si pongono qualora il contribuente si sia conformato ad atti dell'amministrazione finanziaria successivamente modificati o il suo comportamento sia conseguenza di ritardi, omissioni od errori degli stessi uffici.

Un primo orientamento più risalente considerava legittimo l'atto dell'amministrazione nei confronti del contribuente, che si era adeguato all'indirizzo interpretativo contenuto in una precedente circolare a lui più favorevole. Ciò in ragione della natura meramente interna delle circolari interpretative¹⁴² e della natura vincolata della funzione impositiva, esclusivamente disciplinata dalla legge: se l'interpretazione contenuta in una circolare vincolasse l'amministrazione finanziaria e/o il giudice, sarebbe violato il principio di irrinunciabilità della potestà di imposizione¹⁴³: l'amministrazione deve esclusivamente applicare la legge e non può essere vincolata alla propria interpretazione, che non è fonte del diritto¹⁴⁴.

Si è lentamente affermata una tesi maggiormente garantista del contribuente che vieta la retroattività del *revirement* interpretativo *in peius* per una pluralità di motivi. In primo luogo, l'affidamento è espressione di molteplici principi costituzionali: l'art. 2, quale dovere di solidarietà; l'art. 97, per il principio di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione; l'art. 41, per garantire la libertà economica del soggetto¹⁴⁵. La tutela dell'

¹⁴¹ V. MASTROIACOVO, *Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente*, cit., 2003, 3, 268, evidenzia che il ripensamento è "naturalmente" retroattivo; per una parte della dottrina - nota 29 - con riferimento a questi atti non sempre è possibile parlare di retroattività, ma di retrospettività.

¹⁴² S. SAMMARTINO, *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'amministrazione finanziaria*, in Studi in onore di Victor Uckmar, Padova, 1997, II, 1077.

¹⁴³ Relativamente a tale principio, anche definito dell'inderogabilità delle norme tributarie o dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, G. FALSITTA, Rilevanza delle circolari "interpretative" e tutela giurisdizionale del contribuente, in Rass. trib., n. 1, 1988, I, 12.

¹⁴⁴ M. BERTOLISSI *Le circolari amministrative dell'amministrazione finanziaria* in Rass. Trib., 1987, 438; G. FALSITTA, *Orientamenti e disorientamenti in tema di efficacia delle circolari interpretative*, in Riv. Dir. Trib., 1992, n. 2, II, 316 ss.; A. DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in Trattato di Diritto tributario (a cura di A. AMATUCCI), Annuario, Padova, 2001, 338.

¹⁴⁵ «...il contribuente, ove non venisse tutelato il suo affidamento nelle scelte interpretative dell'amministrazione finanziaria, sarebbe costretto ad operare le sue scelte economiche in un clima di assoluta incertezza, con conseguente violazione dell'art. 41 della Costituzione, che assicura al privato il diritto di intraprendere liberamente iniziative economiche». La citazione è di S. SAMMARTINO, *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'amministrazione finanziaria*, cit., 1082.

affidamento deve essere assicurata in ogni genere di rapporto, garantita a maggior ragione nei rapporti non paritari, a protezione della parte più debole¹⁴⁶.

A ciò si aggiunga che il divieto di agire *contra factum proprium*, è rafforzato dall'art. 5 dello Statuto in tema di dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria, tenuta a pubblicizzare la propria attività interpretativa, che non avrebbe significato qualora l'amministrazione fosse in seguito libera di disattendere le proprie circolari interpretative¹⁴⁷.

Come evidenziato già alla metà del secolo scorso da Benvenuti¹⁴⁸, il dovere di buona fede che impregna l'operato della pubblica amministrazione, costituzionalmente garantito dall'art. 97, si estrinseca *anche* nel dovere di imparzialità; in virtù di tale dovere «la pubblica amministrazione deve rispettare gli affidamenti dati nelle proprie circolari, deve tenerle come regole anche esterne di comportamento fino a quando esse non siano revocate e comunque non potrà mai disattendere con efficacia retroattiva¹⁴⁹».

Tale affermazione risulta rafforzata dalla lettura congiunta degli articoli dello Statuto. In particolare quanto previsto in tema di informazione, conoscibilità e garanzia del contribuente realizza «un nuovo assetto dei rapporti tra amministrazione e contribuente, ispirato essenzialmente a principi di collaborazione, di cooperazione e di buona fede, che permeano tutto il tessuto normativo dello Statuto che ... costituiscono... criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti¹⁵⁰».

La lettura combinata dei diversi precetti dello Statuto impone al fisco di porre in essere tutte le possibili iniziative finalizzate alla piena conoscenza delle disposizioni tributarie legislative e amministrative.

Tale obbligo, legislativamente previsto, impone di ritenere che l'amministrazione finanziaria sarà tenuta a comportarsi coerentemente alle interpretazioni fornite e rese pubbliche attraverso le circolari. Dunque, «La tutela dell'affidamento, su questo sfondo, significa ammettere sì che l'amministrazione può mutare orientamento interpretativo ma per il futuro e quindi salvaguardando le informazioni date, gli impegni assunti e i conseguenti affidamenti¹⁵¹».

¹⁴⁶ A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., contra M. BERTOLISSI, *Circolari nel diritto tributario*, in Dig. disc. priv., sez. comm., Torino, 1988, III, 99, che esclude la possibilità di applicare tale principio ai rapporti fra fisco e contribuenti, posta la differenza di posizione propria di tale rapporto giuridico.

¹⁴⁷ M. V. SERRANO', *Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano*, in Riv. dir. trib., 2001, I, 321; E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, cit., par. 3; A. TURCHI, *La tutela dell'affidamento del contribuente a fronte dei mutamenti interpretativi della finanza*, in Riv. dir. trib., 2003, I, 769.

¹⁴⁸ F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in Riv. trim. dir. pub., 1952, 121.

¹⁴⁹ G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, cit., par. 3.

¹⁵⁰ Ancora Cass., sez. trib., 2 maggio 2005, n. 9407, con nota di E. DE MITA, cit.

¹⁵¹ ancora G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, cit., par. 6.

In presenza di diversi orientamenti interpretativi da parte del fisco deve necessariamente applicarsi almeno quanto previsto dal comma 2 dell'art. 10 dello Statuto relativamente alla non debenza delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza della normativa tributaria, posto che «*i casi di tutela espressamente enunciati dal comma 2 del citato art. 10 (...), 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*¹⁵²»; in tale ipotesi occorre altresì verificare se ci siano gli estremi per il contribuente per intentare un giudizio di risarcimento del danno¹⁵³.

Per alcune fattispecie il giudice di legittimità sembrerebbe spingersi oltre il dettato normativo sancendo la non debenza del tributo, con l'annullamento dell'atto impositivo¹⁵⁴. Tale condizione eccezionale pare realizzarsi nell'ipotesi in cui circolari o atti dell'amministrazione finanziaria forniscano un'indicazione amministrativa qualificata ed inequivocabile rispetto a casi concreti e personali, sovrapponibile a quella ottenuta in caso di interpello ex art. 11 dello Statuto stesso, che vincola il fisco con riferimento alla fattispecie concreta¹⁵⁵. Si tratta di una situazione non ancora pienamente definita, che pare però avere in *in nuce* interessanti risvolti applicativi, che devono essere seguiti con le dovute cautele¹⁵⁶.

Lo Statuto, dunque, ha riconosciuto al contribuente nuovi diritti che travalicano quello di essere informato e a cui corrispondono precisi doveri dell'amministrazione, enunciati a solo titolo esemplificativo dal successivo art. 6: si sostanziano nel dovere del fisco di assicurare l'effettiva conoscenza per il contribuente degli atti a lui destinati, che la giurisprudenza ha dilatato oltre il dettato normativo.

Lo stretto legame fin qui evidenziato fra dovere di informazione e tutela dell'affidamento necessita di essere analizzato da un'ulteriore prospettiva. Lo Statuto, all'art. 5 in tema di informazione, fa esplicito richiamo all'utilizzo di mezzi di informazione elettronica; occorre dunque esaminare il rapporto esistente fra strumento informatico e tutela dell'affidamento sorto in relazione alle informazioni apprese telematicamente.

¹⁵² Cass., 14 febbraio 2002, n. 2133; Cass., 6 ottobre 2006, n. 21513; Cass., SS.UU., 2 novembre 2007, n. 23031; Cass., ord. 15 marzo 2011 n. 6056.

¹⁵³ F. BENATTI, Principio di buona fede e obbligazione tributaria (appunti per una discussione), in Boll. trib., 1986, n. 12, 949; E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2002, n. 2, 459, in particolare par. 4. In tal senso, Cass. Sez. trib., 16 giugno 2010, n. 14499.

¹⁵⁴ Si veda la già citata Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576; Cass., sez. trib., 13 novembre 2004, n. 17129 in *Corr. trib.*, 2004, n. 5, 389 s. con nota di M. BASILAVECCHIA; Cass., 6 ottobre 2006, n. 21513, cit., con nota di M. TRIVELLIN, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, II, 276.

¹⁵⁵ Rileva G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, cit., par. 16 che nell'ipotesi in cui l'amministrazione avesse già fornito a mezzo circolare una soluzione interpretativa, mancherebbe il presupposto per attivare l'interpello, ma analogamente dovrebbe applicarsi la non debenza del tributo. L'interpretazione proposta dovrebbe dunque avere un trattamento analogo all'eventuale interpello favorevole al contribuente. Tale soluzione troverebbe conferma anche nell'art. 3 del decreto 26 aprile 2001, n. 209, regolamento attuativo dell'interpello.

¹⁵⁶ E' quanto rileva M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, 241.

3. Affidamento, procedure e strumenti telematici - Lo sviluppo esponenziale dell'informazione del contribuente tramite la rete e l'utilizzo delle nuove tecnologie si inquadrano in un processo di trasformazione della pubblica amministrazione in genere e del fisco in particolare, processo che, nei suoi obiettivi di fondo, tende ad una radicale evoluzione dei modelli stessi delle relazioni con i cittadini, ad un riposizionamento dei valori propri dell'azione del soggetto pubblico, ad una trasformazione del suo ruolo, in un graduale passaggio dalla cultura dell'unilateralità, dell'autorità, della burocratizzazione, alla cultura dell'efficienza e della trasparenza in funzione di servizio. In questo percorso, necessariamente graduale, la comunicazione ricopre un compito essenziale nel processo di modernizzazione dell'Amministrazione finanziaria, fortemente voluto dallo Statuto¹⁵⁷. Si evidenzia però una doppia "anima" propria degli strumenti telematici in genere: da una parte una concezione dell'informazione dal punto di vista del marketing, quasi fosse uno strumento per "far percepire" agli utenti l'evoluzione della Amministrazione finanziaria, dall'altra una funzione dell'informazione come interpretazione qualificata ed assistenza tecnico-giuridica¹⁵⁸. Nella prima prospettiva la "quantità" assume un ruolo decisivo perché permette di attrarre un numero elevato di fruitori con i più diversi scopi; nella seconda appare essenziale il profilo qualitativo dei contenuti, in relazione alle specifiche esigenze di operatori qualificati e consapevoli del servizio che ricercano. Questi ultimi mal vedono la "quantità" dell'informazione, che produce dispersione di impegno e risorse con il rischio fondato di creare incertezza¹⁵⁹. In tale ipertrofico panorama informatico diviene pressoché impossibile monitorare costantemente da parte dei gestori la coerenza, la completezza, attualità, l'aggiornamento delle informazioni telematiche¹⁶⁰.

La duplicità di approcci fra informazione informatica di quantità e informazione informatica di qualità genera una prima distorsione, in quanto pone il contribuente dinnanzi ad una enorme vastità di dati e notizie, formulati a differente livello di precisione ed approfondimento, tutti facilmente raggiungibili con un *click*, che espone però al fondato rischio di confusioni od errori.

Internet pone anche il problema della "provenienza" dell'informazione, atteso che dati e notizie rilevanti per l'adempimento degli obblighi tributari possono ritrovarsi in siti

¹⁵⁷ il sito del Ministero delle Finanze - www.finanze.it - assume il ruolo di portale per tutta l'AF, un veicolo d'accesso per consentire di conoscere le strutture e le competenze di una realtà organizzativa fortemente articolata, in grado di ridurre, al tempo stesso, la complessità dei sistemi organizzativi, per coordinare ed integrare la ricchezza e varietà delle differenti iniziative informative assunte a vari livelli.

¹⁵⁸ S. MERCURI, *La qualità della comunicazione* on line, in "Quaderni della Rivista trimestrale del Ministero dell'Economia e delle Finanze" , 2004, n. 3, 140; R. LUPI, *Controlli fiscali: dall'illusione contabile a quella informatica*, in "Guida ai controlli fiscali" , 2007, n. 3, 5.

¹⁵⁹ M. TRIVELLIN, *Riflessioni sulle prospettive e sui nuovi problemi dell'informazione elettronica assicurata tramite i siti istituzionali dell'amministrazione finanziaria e mediante la banca dati di documentazione tributaria* in "Federalismi", rivista on line www.federalismi.it, 2008; ID, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, 185 .

¹⁶⁰ V. GUZZANTI, *L'informazione del contribuente*, in AA. VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi, A. Fedele, Milano, 2005, 145.

confondibili con quelli ufficiali, per denominazione o per moduli stilistici ed espressivi: ciò prospetta un problema di affidamento nell'“informazione amministrativa apparente”. L'informazione elettronica si presenta come facile ed immediata ma anche dispersa ed appiattita e persino potenzialmente confondibile quanto alla provenienza amministrativa.

Tali caratteristiche intrinseche inducono, in primo luogo ad escludere che possa essere posto a carico dell'amministrazione un dovere generale di vigilanza sulla correttezza delle informazioni presenti in rete. In secondo luogo lo sconfinato panorama dell'informazione fiscale in rete, la varia composizione ed i vari livelli di notizie fornite, inducono a ritenere configurabile una distinzione tra “ricerca di informazioni fiscali elettroniche qualificate” e “navigazione tra le informazioni fiscali elettroniche”, quali comportamenti non omogenei sul piano dell'idoneità a fondare affidamento tutelabile. L'informazione elettronica idonea a generare affidamento deve essere esclusivamente quella diffusa in adempimento degli obblighi dello Statuto dei diritti del contribuente, che dovrebbe essere collocata in uno “specifico spazio virtuale”, accessibile soltanto attraverso il sito istituzionale, dichiaratamente ed esclusivamente volto allo scopo. Occorre adattare ogni conclusione sull'affidamento nelle informazioni amministrative al riscontro non soltanto della competenza tecnico-giuridica del fruitore, ma anche di quella tecnico-informatica.

La rete è sicuramente idonea a contribuire a realizzare l'obiettivo di “uniformità” gravante sugli organi di vertice dell'Amministrazione finanziaria con riguardo all'interpretazione ed all'applicazione delle norme tributarie e alla conoscenza della giurisprudenza in materia¹⁶¹.

In questo processo, la valorizzazione del ruolo dei privati risulta essenziale e pare realizzarsi anche attraverso la pubblicazione in rete delle risposte agli interpelli, ove si leggono le soluzioni interpretative fornite dagli istanti, quasi a voler realizzare un'embrionale forma di “sussidiarietà orizzontale” nell'interpretazione delle norme fiscali. Tale soluzione è apprezzabile come spunto per ulteriori sviluppi, ma non è scevra da ambiguità, in parte fisiologiche alla stessa informazione telematica. La peculiarità di tale strumento è infatti la mera attitudine a fornire comunicazione “in tempo reale” delle novità, senza una cogenza giuridica che possa far ipotizzare una tutela dell'affidamento sulle informazioni telematiche offerte al contribuente.

Altro problema strettamente correlato riguarda le modalità relative all'invio telematico di dichiarazioni ed istanze all'Amministrazione finanziaria. Il contribuente, nell'adempimento

¹⁶¹ Non può tuttavia negarsi che in realtà l'art. 5 è apparso ad alcuni mal formulato dal punto di vista tecnico, posta la difficoltà a comprendere quale parte si applichi agli atti normativi o aventi forza di legge rispetto a quelli amministrativi: la dottrina prevalente interpreta nel senso che il comma 1 si riferisca agli atti legislativi e il secondo a quelli amministrativi: l'interpretazione prevalente sottolinea un dovere del fisco a rendere pienamente conoscibili gli atti legislativi, mentre per gli atti amministrativi interpretativi, come le circolari, ci sarebbe solo un dovere di tempestiva conoscibilità: ciò farebbe supporre un coinvolgimento attivo del fisco nel primo caso e un mero dovere di predisporre mezzi di facile comunicazione nel secondo.

dei suoi obblighi fiscali, difficilmente si interfaccia con un funzionario, processo che può considerarsi inevitabile, alla luce delle sempre maggiori complessità della funzione amministrativa e delle sempre più articolate esigenze di gestione dei dati. Tuttavia la relazione personale tra funzionario e contribuente, che nell'attuale modello di amministrazione tende gradualmente a ridursi sotto la spinta delle esigenze di modernizzazione, efficienza, produttività, dovrebbe in qualche modo essere recuperata, magari anche attraverso - anche se può sembrare un paradosso - l'ausilio dell'informatica. E' stata ipotizzata la promozione di programmi che, tramite il perfezionamento del meccanismo dell'errore bloccante o tramite appositi servizi, a carattere tutoriale, guidino il contribuente nell'adempimento dei propri obblighi, alla stregua di un funzionario diligente ed attento. Se tale ipotesi trovasse forma, si potrebbe qualificare la mancata segnalazione di errori, quanto meno rispetto alle condizioni formali di validità di volta in volta richieste, come una forma di omissione od inerzia dell'amministrazione, un'ipotesi di inosservanza del dovere di correttezza. In tale prospettiva potrebbe apparire configurabile un'ulteriore sfaccettatura dell'affidamento, l'affidamento nel "comportamento informatico", generato nel contribuente dalla convinzione che la trasmissione e la ricezione telematiche equivalgano ad implicita ammissione di correttezza formale dell'adempimento. Ciò porterebbe ad evitare ulteriori situazioni come quella avvenuta nel maggio del 2009, tristemente nota come "*Click day*"¹⁶². E' sufficiente una minima conoscenza dell'universo telematico per percepire l'irragionevolezza del sistema utilizzato. Qualsiasi utente ha possibilità di formarsi solo un'idea approssimativa di quale strada informatica stia percorrendo, se è su una strada statale o su un'autostrada di ultima generazione e, anche in quest'ultimo caso, non gli è dato sapere - per la mancanza di una frequenza telematica *isoradio* - il traffico presente e i possibili blocchi¹⁶³.

4. Affidamento ed emendabilità pro contribuente della dichiarazione tributaria - La breve disamina in merito alla forza espansiva del principio di affidamento non deve però influenzare l'analisi di un precipuo aspetto del principio stesso. Si intende far riferimento all'ipotesi in cui intervenga il legislatore su una determinata fattispecie, al fine di verificare i reciproci campi di applicazione fra affidamento del contribuente ed interpretazione

¹⁶² L'art. 29 del D.L. n. 185/2008 (c.d. decreto anticrisi) aveva esteso il monitoraggio del credito d'imposta già previsto dall'art. 5 del D.L. n. 138/2002 a tutti i crediti d'imposta esistenti alla data del 29 novembre 2008, data di entrata in vigore del decreto. Fra questi vi era anche il credito d'imposta per la ricerca e sviluppo di cui all'art. 1, co. 280-283, della L. n. 296/2006. La concreta possibilità di fruire dell'agevolazione è stata subordinata all'effettiva disponibilità delle risorse e alla presentazione di un formulario elettronico (FRS), che doveva essere inviato telematicamente il 6 maggio 2009. In pochi secondi dall'apertura dei canali telematici - alle ore 10,00 - sono state assegnate tutte le risorse a disposizione per il 2008 e 2009: sono state accontentate solo il 25% delle imprese interessate, quelle che sono riuscite ad inviare il questionario "più velocemente" delle altre, attraverso un criterio selettivo decisamente inaccettabile.

¹⁶³ Occorre ricordare una condivisibile sentenza della Comm. Trib. Prov. , Genova, n. 103 del 2009, riportata da Corr. Trib., 2009, n. 26, 2103. Nel caso di un accertamento con adesione, non può ritenersi valido l'invito al contraddittorio del contribuente effettuato ad un indirizzo di mail errato. La sentenza offre lo spunto per sottolineare che, nei casi in cui il «dialogo» tra Ufficio e contribuente possa avvenire telematicamente non esiste attualmente alcuna specifica disposizione, né alcun «protocollo»,

autentica. A tal fine, si intende ricostruire la disciplina inerente l'emendabilità delle dichiarazioni tributarie pro contribuente.

«I principi della capacità contributiva e di buona amministrazione rendono intollerabile un sistema legale che impedisse al contribuente di dimostrare, entro un ragionevole lasso di tempo, l'inesistenza di fatti giustificativi del prelievo¹⁶⁴». La dichiarazione integrativa, sia in aumento sia in diminuzione, deve necessariamente essere rapportata alla dichiarazione originariamente presentata con la sostituzione degli effetti obbligatori prodotti dell'originaria fattispecie¹⁶⁵.

L'art. 2, comma 8, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 aveva stabilito il diritto del contribuente a rettificare o integrare una dichiarazione già presentata entro il termine previsto per l'accertamento. La norma non operava nella sua versione originaria alcuna differenza fra rettificabilità pro fisco o pro contribuente; successivamente il D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 ha aggiunto a tale articolo il comma 8-bis, che consente esplicitamente al contribuente di rettificare a proprio favore gli errori commessi entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo¹⁶⁶. La novella legislativa non ha però chiuso definitivamente la questione degli errori commessi dal contribuente a suo sfavore nella redazione della dichiarazione, per una mancanza di coordinamento esplicito tra le disposizioni normative: il comma 8 bis, infatti, prevede il predetto termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo per la rettificabilità a suo vantaggio, termine che non si armonizza con i tempi e modi previsti per il rimborso né con quanto previsto relativamente ai tempi per l'accertamento da parte dell'ufficio¹⁶⁷.

La dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore, di fatto o di diritto, è generalmente considerata nell'interpretazione dottrina e giurisprudenziale¹⁶⁸ emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, *ex lege*, sono a suo carico. Nonostante

¹⁶⁴ Ancora G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, cit., par. 19.

¹⁶⁵ P. COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005, in part. parte V; ID, *La dichiarazione tributaria con errori a danno del contribuente: la complessa esegesi dei commi 8 e 8-bis, art. 2, d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322* in Giust. Trib., n. 2/2007, 225; M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008, 261; ID, *Mutamenti interpretativi e affidamento del contribuente* in Rass. Trib., 2007, n. 5, 1379, par. 4. ID, *Ancora sull'emendabilità della dichiarazione dei redditi (anche) tramite istanza di rimborso*, in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria, 2009, n. 1, 77. M. LOGOZZO, *Le dichiarazioni integrative in aumento e in diminuzione* in C. T., 2002, n. 9, 745; T. SCIARRA, *La dialettica tra giurisprudenza e normativa in tema di rettificabilità della dichiarazione tributaria* in Rass. Trib., 2004, 144.

¹⁶⁶ A. MESSINA, *Dichiarazioni integrative a favore del contribuente*, in Boll. trib., 2001, 1607; M. LOGOZZO, *Le dichiarazioni integrative in aumento ed in diminuzione*, in Corr. trib., 2002, 745; Circ.min. 25 gennaio 2002 n. 6/E in Boll. trib., 2002, 201.

¹⁶⁷ E. DE MITA, *Il nodo della rettifica in dichiarazione*, in Il Sole-24 Ore del 10 febbraio, 2002.

¹⁶⁸ A lungo la corrente dell'irrettrattabilità è stata fortemente radicata: veniva invocata la violazione del principio di certezza dei rapporti tributari; si temeva la creazione di un dibattito sull'entità dell'imposta, con pregiudizio del contribuente; l'attenzione all'interesse collettivo rischiava di trasformarsi in una punizione per il contribuente caduto in errore, «ignorando gli equilibri normativi esistenti tra dichiarazione tempestiva e tempestiva possibilità di correzione con azioni impugnatorie soggette a termini di decadenza» F. MOSCHETTI, *Emendabilità della dichiarazione dei redditi*, in Rass. trib., 2001, 1160.

il sofferto cammino per la definizione della natura della dichiarazione¹⁶⁹ vi è all'attualità una pressochè unanime posizione tesa ad identificarla in un'esternazione di scienza e di giudizio, priva di natura negoziale e dispositiva. Ciò comporta la possibilità di modifica, in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti. Il termine per l'emendabilità della dichiarazione deve essere necessariamente fissato, per non compromettere il principio della certezza dei rapporti giuridici.

La Suprema Corte, per i rapporti antecedenti l'introduzione del comma 8 bis, aveva individuato con certezza tale termine in quello quadriennale stabilito per la rettifica della dichiarazione da parte dell'Ufficio, nel rispetto del principio di parità e di bilanciamento delle posizioni, validamente operante anche per il contribuente¹⁷⁰. Dopo l'emanazione della norma, si è posto il dubbio se la dichiarazione integrativa a favore del contribuente possa essere presentata soltanto in forza del comma 8-*bis* ovvero, in ossequio alla disposizione di cui al precedente comma 8, entro il più lungo termine decadenziale dell'attività accertatrice. L'Amministrazione finanziaria ha mantenuto tendenzialmente¹⁷¹ una posizione coerente nel tempo; l'emendabilità della dichiarazione nel termine quadriennale per l'accertamento deve essere riferita esclusivamente alla disciplina *antecedente* alla modifica apportata dall'art. 2 c. 1, lett. e) del D.P.R. 35/2001¹⁷². Dopo tale data, è possibile una rettifica in *bonam partem* solo entro i termini previsti dall'art. 2, comma 8 bis del DPR 322/1998, spirati i quali il contribuente che si avveda di eventuali errori nella dichiarazione può attivare esclusivamente la procedura per il rimborso¹⁷³, nel rispetto dei termini di decorrenza previsti¹⁷⁴.

¹⁶⁹ Per un'attenta ricognizione delle varie posizioni M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., in particolare sez. III, par. III; S. DONATELLI *La rettifica della dichiarazione dei redditi: tra capacità contributiva, principio di legalità e buona fede nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria*, in Riv. dir. Trib., 2002, n. 6, 383, a partire da nota 30.

¹⁷⁰ Cass., 25 ottobre 2002 n. 15063; Cass., sez. trib., 2 marzo 2004 n. 4236.

¹⁷¹ Di diverso tenore la Circolare 3 novembre 2009 n. 46/E, in "il fisco" n. 42/2009, fascicolo n. 1, 6998, confermativa delle precedenti risoluzioni 17 gennaio 2006, n. 12/E e circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E con cui l'Agenzia delle Entrate ha previsto la possibilità per i contribuenti di presentare una dichiarazione integrativa per evidenziare le spese con paesi "black list" non precedentemente riportate secondo le disposizioni del precedente comma 8. D. DEOTTO, *L'integrativa guadagna spazio*, in "Il Sole-24 Ore" - del 7 dicembre 2009.

¹⁷² R.M. 14 febbraio 2007 n. 24/E/2997; a questa ha fatto seguito, dopo un quesito rivolto dall'Avvocatura di Stato che dubitava che l'introduzione di un termine di decadenza ristretto rispondesse a reali finalità di razionalizzazione e semplificazione, R.M. 2 dicembre 2008 n. 459/E. La posizione è stata recentemente ribadita con R.M. 20 dicembre 2010 n. 132/E. Quest'ultima, in relazione alla possibilità di integrare la dichiarazione originaria per fruire della detassazione "Tremonti-ter" non indicata nel modello dichiarativo, ha evidenziato la possibilità di utilizzo della dichiarazione integrativa a favore soltanto entro i termini della dichiarazione dell'anno successivo. In seguito, secondo l'Agenzia, sarebbe possibile solamente presentare istanza di rimborso, ex art. 38 del D.P.R. 602/1973.

¹⁷³ Interessante è la posizione sul punto prospettata dall'ASSONIME: con Circolare 24 settembre 2007, n. 56, si è evidenziato che la previsione del comma 8-*bis* dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 e il rispetto dei termini previsti permette al contribuente di rettificare la dichiarazione e di utilizzare in compensazione il credito che ne deriva. Oltre tali termini il contribuente può rettificare ai sensi del comma 8 dello stesso articolo, entro il termine di decadenza dell'attività accertatrice da parte dell'amministrazione finanziaria, senza però potersi più avvalere della possibilità di utilizzare in compensazione il credito eventualmente risultante.

¹⁷⁴ M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., 343, evidenzia che tale decorrenza deve di volta in volta essere ricondotta alle singole fattispecie sostanziali. L'autore in *Ancora sull'emendabilità della dichiarazione dei redditi (anche) tramite istanza di rimborso*, cit., 77, nota 11, con riferimento ai rimborsi definiti ultratardivi, ricorda la particolare fattispecie dei termini di decorrenza relativi a costi non dedotti nel corretto periodo di competenza per cui richiama Cass., Sez. trib., 10 marzo 2008, n. 6331, in C.T. Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 17, 2008, 1381, con commento di M. BEGHIN, *L'azione di rimborso tutela il contribuente in caso di errata imputazione a periodo dei costi*.

Il giudice di legittimità ha frequentemente evidenziato che nel rispetto del principio di capacità contributiva e di quanto previsto dall'art. 10, comma 1, dello Statuto del contribuente «in un sistema improntato ormai ... a principi di tutela dell'affidamento e della buona fede, deve riconoscersi al contribuente la possibilità di fare valere ogni tipo di errore ancorché non rilevabile *ictu oculi* dalla dichiarazione commesso in buona fede nel momento della redazione della dichiarazione, e da cui sia derivato un pagamento indebito». Ciò per l'equilibrio fra le parti, definitivamente sancita nei rapporti tra contribuenti ed Erario, in virtù dei principi definitivamente sanciti dallo Statuto di buona fede, affidamento e parità.

Il termine previsto dal comma 8 bis non legittima una possibile esclusione in tema di ripetibilità di imposte versate in base ad errore. Il contribuente, proprio per il rispetto dei principi statutari di buona fede ed affidamento, può richiedere la ripetizione del indebito, ma attraverso la procedura del rimborso, nei tempi¹⁷⁵ e con le modalità proprie di tale istituto¹⁷⁶.

Alcune pronunce di legittimità e in seguito di merito si sono espresse a favore dell'applicazione del termine più lungo di cui al comma 8 anche nel caso di rettifica pro contribuente¹⁷⁷. Recentemente il giudice di legittimità ha fatto ancora un altro passo in questa direzione ed ha stabilito la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione nel caso di evidenti errori di fatto o di diritto commessi nella redazione non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso ma addirittura in sede contenziosa: il contribuente può sempre rettificare la dichiarazione per errori di fatto o di diritto, se lo fa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria, in quanto la tutela del contribuente non viene meno con lo spirare dei termini per il rimborso¹⁷⁸.

I giudici di merito, soprattutto nell'ultimo periodo, si sono dimostrati inclini ad un'interpretazione meno rigida dei termini pro contribuente¹⁷⁹.

¹⁷⁵ Il termine di decadenza per presentare il rimborso, in assenza di una reale obbligazione tributaria all'atto del pagamento, decorre dal pagamento stesso. In caso di errore quantitativo - ad esempio un'eccedenza di versamento in acconto - , il termine decorre dal momento del versamento del saldo.

¹⁷⁶ È necessaria la presentazione di apposita istanza nei termini di decadenza previsti, con l'obbligo per il contribuente di provare le circostanze che legittimano la ripetizione di quanto versato in eccesso. Si veda Cass., 8 giugno 2007 n. 13484; Cass., 19 ottobre 2007 n. 21944; Cass., sez. trib., 02 luglio 2008, n. 18076.

¹⁷⁷ Cass. 22.114/2006. Cass., sez. trib., 20 luglio 2010 n. 17588. si è affermato, ad esempio, che la mancata esposizione di un credito IVA in dichiarazione non comporta la decadenza del diritto di far valere tale credito, purchè lo stesso emerga dalle scritture contabili.

¹⁷⁸ Cass., sez. trib., 31 gennaio 2011 n. 2226 «un sistema legislativo che intendesse negare in radice la rettificabilità della dichiarazione, darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva, art. 53, comma primo, Cost. e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa, art. 97, comma primo, Cost».

¹⁷⁹ Comm. Trib. Reg. Bari, 9 novembre 2007, n. 258; Comm. Trib. Prov. Modena, 5 maggio 2009, n. 66/06/2009; Comm. trib. Reg. Puglia, 28 ottobre 2010 n. 116/9/10 ha rilevato che è possibile presentare una dichiarazione integrativa ex art. 2, comma 8, D.P.R. 322/1998 per fare valere crediti d'imposta, per i quali la norma istitutiva stabilisce la fruibilità degli stessi solo se riportati in dichiarazione; analogamente Comm. Trib. Prov. Milano, 26 gennaio 2011 n. 21, ha evidenziato la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa entro il 31/12 del quarto anno successivo a quello di presentazione, per indicare perdite non riportate nel modello originario. D. DEOTTO, *Giustizia tributaria. Si consolida la giurisprudenza favorevole alla scadenza lunga per l'integrativa - Rettifica a favore in quattro anni, ma il fisco tiene fermo il termine della dichiarazione successiva* in Il Sole 24 ore del 22 febbraio 2011; ID, *Alla ricerca di ambito applicativo e termine certo per la rettifica a favore del contribuente* in Corr. trib., 2011, 5, 372. *Contra* Comm. trib. reg. Roma, Sez. XXVI, 26 giugno 2009 n. 77.

L'apertura giurisprudenziale verso termini più dilatati per l'emendabilità della dichiarazione rispetto a quanto previsto dal dettato dell'art. 8 in virtù dei principi statutari è certamente comprensibile: posta l'esistenza dei termini per il rimborso sarebbe apparso probabilmente più coerente prevedere che l'integrazione della dichiarazione potesse avvenire entro il termine in cui è concesso al contribuente la possibilità di chiedere il rimborso di quanto pagato in più del dovuto¹⁸⁰ e in coincidenza con quanto previsto dal comma 8 per le ipotesi di retrattabilità pro fisco. Ciò premesso però non si può non evidenziare che, per la fattispecie in questione, il dettato normativo successivo allo Statuto è chiaro e l'apertura giurisprudenziale non può non suscitare perplessità.

Il legislatore ha di fatto provveduto ad un'interpretazione autentica in tema di emendabilità pro contribuente e ha sancito un significato normativo che non si presta a dubbi. Di converso, l'orientamento giurisprudenziale relativo all'applicabilità del termine quadriennale per l'accertamento non può definirsi inequivocabile: «da legge impugnata non ha inciso su un orientamento giurisprudenziale a tal punto consolidato da far ritenere improbabili diverse soluzioni, bensì ha privilegiato un'interpretazione tra quelle possibili¹⁸¹».

Il termine quadriennale per l'accertamento sembra rispondere pienamente al parametro della ragionevolezza, anche alla luce del precedente comma 8, che non distingue tra errori ed omissioni pro o contra contribuente. Ma, a seguito della interpretazione legislativa, l'esigenza di bilanciare le posizioni fra contribuente ed Amministrazione, con il conseguente termine quadriennale può trovare applicazione esclusivamente per fattispecie precedenti l'emanazione di tale comma.

«Spetta al legislatore, nella sua discrezionalità, scegliere cosa tassare, quali soggetti colpire, come applicare l'imposta o quali esenzioni concedere. Ma una volta che questa scelta sia stata compiuta e una volta che gli indici di forza economica (reddito, patrimonio, spesa eccetera) siano divenuti il criterio di riparto tra quanto ci si aspetta da Tizio, da Caio oppure da Sempronio, quelle regole non possono essere modificate, *ex post*, a vantaggio di alcuni contribuenti¹⁸²».

5. Conclusioni - La tutela del legittimo affidamento, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10 dello Statuto del contribuente, è principio immanente in tutti i rapporti di

¹⁸⁰ S. DONATELLI, *La rettifica della dichiarazione dei redditi: tra capacità contributiva, principio di legalità e buona fede nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria*, cit. nota 49.

¹⁸¹ La citazione è tratta da G. MELIS, *L'interpretazione della norma tributaria*, cit., 517; L'autore note 91 e ss, nel riportare, Corte cost., 2 febbraio 1988, n. 123. e 22 febbraio 1992, n. 480, evidenzia in ogni caso la possibilità riconosciuta dal giudice delle leggi di interpretazione da parte del legislatore anche in presenza di un indirizzo omogeneo della Corte di cassazione. Si veda anche P. PURI, *Le integrazioni per differenza su cambio: interpretazione autentica o interpretazione giurisprudenziale?*, in Riv. dir. trib., 1993, II, 22 ss.

¹⁸² M. BEGHIN, *Definizione delle liti ultradecennali tra principi generali di diritto comunitario e costituzionale* in Corr. Trib., 2010, 3273.

diritto pubblico, espressione di principi generali di rango costituzionale, previsti dagli art. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione e non ha, dunque, carattere innovativo. Tale principio, che vincola l'interprete, in virtù dell'interpretazione adeguatrice, si applica globalmente ai rapporti tributari, posto che l'art. 10 ha funzione meramente esemplificativa di situazioni alle quali è applicabile l'affidamento.

Il lento ma sicuro cammino della giurisprudenza di legittimità per la definizione dei principi generali della materia tributaria punta, mediante la valorizzazione dello Statuto, all'inquadramento del diritto tributario nell'intero sistema giuridico e «smentisce le pessimistiche previsioni sul destino di tale legge che la accompagnarono al momento della sua emanazione e che riemergono talora in dottrina¹⁸³». E in tal contesto la tutela dell'affidamento nella sua massima espressione gioca un ruolo di assoluto rilievo.

Nell'ipotesi in cui però il legislatore intervenga con una nuova norma per meglio definirne una precedente, occorre esaminare con attenzione i limiti del possibile affidamento, che ha spinto il contribuente a ritenere in buona fede di poter tenere un determinato comportamento. E' questo il caso del termine per l'emendabilità della dichiarazione pro contribuente. Per quanto appaia ragionevole il termine quadriennale per l'accertamento, tuttavia l'attuale tendenza al consolidamento della giurisprudenza favorevole alla scadenza "lunga" per la dichiarazione integrativa non può non suscitare perplessità.

Il contribuente deve essere tutelato nell'ipotesi di ricorso "sleale" del legislatore alla tecnica dell'interpretazione autentica anche rivalutando il profilo dell'affidamento. La codificazione del principio di tutela dell'affidamento e della buona fede non si sostanzia esclusivamente in un'affermazione, ma ha certamente posto le basi per un rinnovato rapporto tra fisco e contribuenti, superando la reciproca diffidenza, che ha a lungo segnato il grado di civiltà del sistema fiscale italiano.

Ciò posto, però non è in alcun modo possibile sovvertire la gerarchia esistente fra principio dell'affidamento ed interpretazione autentica, posto che si tratta di inequivocabili definizioni di sistema, dotate di cogente persuasività argomentativi.

Pur nella consapevolezza che «è l'affidamento la chiave di lettura che occorre dare del fenomeno della regolazione *ex tunc* dei rapporti tra fisco e contribuente¹⁸⁴» occorre però tenere ben fermi i limiti entro i quali tale tutela può esplicarsi.

Ciò affinché la corretta rivalutazione del principio di affidamento non assuma i caratteri di una forzatura dei principi generali sull'interpretazione della norma tributaria, inaccettabili

¹⁸³ La citazione è tratta da E. DE MITA, *Affidamento del contribuente da stabilizzare - Tra Cassazione e Corte costituzionale non c'è sintonia sul riconoscimento da dare al principio*, cit.

¹⁸⁴ Ancora G. MELIS, *L'interpretazione della norma tributaria*, cit., 512.

anche nell'ipotesi – e non è questa la fattispecie in questione - di un consolidato ed univoco indirizzo giurisprudenziale.