



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

17576/02

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Imposta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. Alfio FINOCCHIARO - Presidente -
- Dott. Giuseppe Vito Antonio MAGNO - Consigliere -
- Dott. Salvatore DI PALMA
- Rel. Consigliere -
- Dott. Paolo GIULIANI - Consigliere -
- Dott. Achille MELONCELLI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**S E N T E N Z A**

sul ricorso proposto da:

MINISTERO DELLE FINANZE, in persona del Ministro pro tempore, domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

MAROTTO B CORNICI DI MAROTTO B & SOSSAI, in persona del socio e legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA CREMERA 8, presso lo studio dell'avvocato CANCRINI VINCENZO, difeso dall'avvocato FRANCESCON VITTORIO, giusta mandato a

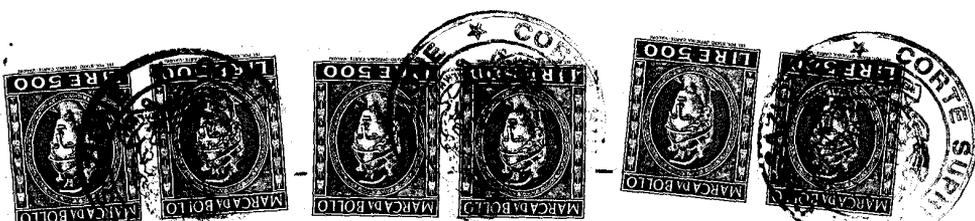
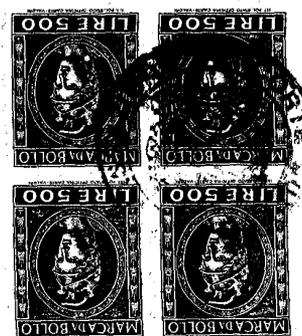


Statuto del con  
tribunale -  
Principio del legitt  
nesso affidamento  
F. G. N. 18793/98

Cron. 41306

Rep.

Ud. 12/02/02



ESSENTE DA REGISTRAZIONE  
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986  
N. 131 TAB. ALL. B. N. 5  
MATERIA TRIBUTARIA

@ 61462

2002

762



marginè;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 32/97 della Commissione tributaria regionale di VENEZIA, depositata il 24/07/97;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12/02/02 dal Consigliere Dott. Salvatore DI PALMA;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Federico SORRENTINO che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

1.1 In data 18 agosto 1989, l'Ufficio i.v.a. di Treviso invitò la Marotto B. Cornici di Marotto B. e Sossai M. S.n.c. a fornire chiarimenti in merito all'acquisto di beni, effettuato nel 1986 in sospensione d'imposta, ai sensi dell'art.8 comma 1 lett.c) del d.P.R. n.633 del 1972, in misura eccedente rispetto al *plafond* consentito dalla legge.

Nonostante i chiarimenti forniti dalla Società, lo stesso Ufficio notificò a quest'ultima, in data 16 dicembre 1989, processo verbale di constatazione n.1019/89 del 13 novembre 1989, con cui veniva accertato che la Società medesima, nel 1986, si era avvalsa della facoltà di acquistare beni e servizi in sospen-



sione d'imposta per £.145.062.000; che l'ammontare delle cessioni all'esportazione, effettuate nel 1985, risultava pari a £.98.624.000; e che, quindi, gli acquisti del 1986 erano eccedenti dal *plafond* per £.46.438.000, sulle quali era dovuta l'i.v.a. al 18% di £.8.359.000. Nel processo verbale venivano, pertanto, accertate le violazioni agli artt.8 e 28 del d.P.R. n.633 del 1972 ed indicate le sanzioni pecuniarie irrogabili ai sensi degli artt.43 comma 2 e 46 comma 1 dello stesso decreto.

Su tale atto era impresso un timbro, recante la dicitura: "Sanatoria Art.21 D.L. 69/89".

La Società, in data 29 novembre 1989 versò la somma di £.1.000.000 per ciascuno degli anni 1986 e 1987 ai sensi dell'art.21 del d.l. n.69 del 1989, conv., con mod., nella legge n.154 del 1989, consegnando, altresì, il giorno successivo, all'Ufficio i.v.a. di Treviso la relativa istanza di definizione.

Con "provvedimento di archiviazione totale di processo verbale", emesso il 16 marzo 1990, il direttore dell'Ufficio i.v.a. di Treviso - tenuto conto delle deduzioni presentate dalla Società e della sanatoria dalla stessa effettuata - ordinò l'archiviazione totale del processo verbale n.1019/89 del 13 novembre 1989 per cessata materia del contendere.



1.2 Successivamente, con avviso n.812284/93 del 15 novembre 1993, notificato alla Società il 29 novembre 1993, l'Ufficio i.v.a. di Treviso - richiamati esplicitamente il processo verbale di constatazione n.1019/89 ed i rilievi in esso contenuti - rettificò la dichiarazione i.v.a. della Società relativa all'anno 1986, contestando alla stessa i medesimi rilievi, accertando un debito d'imposta di £.8.359.000, oltre interessi per £.5.050.000, ed irrogando pene pecuniarie per £.22.502.000.

Con ricorso del 28 gennaio 1994 alla Commissione tributaria di I° grado di Treviso, la Società impugnò detto avviso, chiedendone l'annullamento e deducendo, in particolare, che il rapporto tributario in questione doveva ritenersi definito sia perché ritenuto tale dall'Ufficio nel provvedimento di archiviazione del 1990, sia perché, comunque, "coperto" dall'intervenuto condono ai sensi dell'art.21 del d.l. n.69 del 1989.

In contraddittorio con l'Ufficio - il quale instò per la reiezione del ricorso - la Commissione adita, acquisito il predetto provvedimento di archiviazione, con decisione n.342/8/94 del 1° giugno 1995, accolse il ricorso.

1.3 A seguito di appello dell'Ufficio, ed in contumacia della Società contribuente, la Commissione tri-



butaria regionale di Venezia, con sentenza n.32/13/97 del 24 luglio 1997, respinse il gravame, confermando la decisione di primo grado.

In particolare, la Commissione - ripercorsa la vicenda procedimentale, dianzi riassunta (cfr., *supra*, n.1.1) - ha così, tra l'altro, testualmente motivato: "...6 - Non vi è dubbio che: - il detto provvedimento [di archiviazione] riguarda il processo verbale del 13.11.1989; - l'atto di rettifica 30.10.1993 n.812284 attiene alla stessa materia che già fu oggetto del processo verbale 13.11.1989 e del successivo provvedimento di archiviazione del 16.03.1990. 7 - L'Ufficio appellante 'rammenta' l'emissione, in data 28.11.1989 di un processo verbale di constatazione che, per una prima erronea interpretazione dell'art.21 DL n.° 69/89, fu archiviato con provvedimento privo di alcuna rilevanza esterna, in quanto mai portato a conoscenza della parte interessata. La circostanza non è controllabile. Vero è, invece, che nell'atto di rettifica il riferimento è ad un unico 'processo verbale di constatazione notificato in data 15.11.1989 da secondo reparto (numero del registro interno dell'Ufficio 1019/89) a norma dell'art.51 DPR 633/72 di cui una copia è in possesso della parte...'. Ora l'atto notificato il 15.11.1989 non può che essere, sul piano logico, il processo verbale



di constatazione del 13.11.1989, la cui rilevanza esterna è data dal versamento effettuato dalla contribuente a CASSAMARCA il 24.11.1989 la cui prova è stata allegata all'istanza di sanatoria che l'Ufficio ha protocollato il 30.11.1989 al numero 17.4810.83 cui ha fatto seguito il provvedimento di archiviazione del 16.03.1990 nel quale il processo verbale è richiamato, non con la data di erezione, ma con quella di notifica.

8 - L'Ufficio chiede la riforma dell'impugnata decisione e la conferma del proprio 'operato'. L'appello non è fondato e deve essere rigettato. La decisione [di primo grado] 27.10.1994 n.342 è sostanzialmente esatta: si riferisce, pur attraverso una inadeguata ricostruzione del procedimento, alla materia definita con l'archiviazione del 16.03.1990 che, a sua volta, chiudeva l'iter amministrativo di controllo iniziato con l'invito alla contribuente del 18.08.1989, proseguito col processo verbale di constatazione del 13.11.1989, poi con i versamenti del 24.11.1989 per concludersi con la presentazione dell'istanza di sanatoria del 30.11.1989 e, sul piano formale, con l'archiviazione del 16.03.1990. L' 'operato' dell'Ufficio non può essere confermato. Deve essere evidenziata l'inutilità dell'attività, amministrativa e giurisdizionale, successiva all'archiviazione, che poteva ben essere evita-



ta, ed invece ha provocato dispendio di energie, di mezzi, di costi ecc. ecc. con erronea promozione di giudizi tributari...".

1.4 Avverso tale sentenza il Ministro delle Finanze ha proposto ricorso per cassazione, deducendo un unico motivo di censura.

Resiste, con controricorso, la Marotto B. Cornici di Sossai Maria Grazia & C. S.a.s. (succeduta alla Marotto B. Cornici di Marotto B. e Sossai M. S.n.c.).

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

2.1 Con l'unico motivo (con cui deduce: "Violazione o falsa applicazione dell'art.21 del D.L. 2.3.89 n.69, convertito nella legge 27.4.89 n.154; degli artt.8, 28, 54 e 57 del D.P.R. n.633/72. Insufficiente e contraddittoria motivazione, in relazione all'art.360 n.3 e n.5 c.p.c."), il ricorrente critica la sentenza impugnata, anche relativamente alla sua motivazione, sostenendo che: a)- l'avviso di rettifica sarebbe stato tempestivamente adottato nell'esercizio legittimo del potere di autocontrollo da parte dell'Ufficio i.v.a. di Treviso; b)- all'esercizio di tale potere non osterebbe il provvedimento di archiviazione del 16 marzo 1990, in quanto questo costituirebbe atto meramente interno dell'Ufficio e non ufficialmente





comunicato alla contribuente; c)- nel merito, al rapporto tributario *de quo* non sarebbe applicabile il condono previsto dall'art.21 del d.l. n.69 del 1989.

Nel resistere al ricorso, la Società Marotto invoca più volte, tra gli altri argomenti difensivi, lo stato di legittimo affidamento in cui essa versava a seguito della indicazione, da parte dell'Ufficio impositore, della sanabilità della violazione contestata ai sensi dell'art.21 del d.l. n.69 del 1989 e del provvedimento di archiviazione del processo verbale di constatazione per cessata materia del contendere, adottato dallo stesso Ufficio: in particolare, e tra l'altro, laddove deduce che, *"confidando nell'archiviazione del processo verbale..."*, la contribuente si lasciò sfuggire ulteriori possibilità offerte dall'ordinamento per definire le violazioni contestate, ed in particolare il condono di cui agli artt.44 ss. legge 30.12.1991 n.413..." (cfr., Controricorso, pag.3); e, laddove chiede, sia pure in via ulteriormente subordinata, la non applicabilità delle sanzioni irrogate dall'Ufficio "per l'obiettivo incertezza dei dati normativi (*dimostrati dallo stesso comportamento ondivago della P.A.*), per l'incolpevole affidamento ingenerato nella contribuente dal comportamento iniziale dell'Ufficio circa la possibilità di accedere alla sanatoria di cui all'art.21 d.l. 69/89, per



la buona fede del contribuente mantenuta costantemente nel rapporto con la P.A..." (cfr., Controricorso, pag.12).

2.2 Il ricorso deve essere respinto, previa correzione della motivazione della sentenza impugnata - ai sensi del combinato disposto degli artt.62 comma 2 del d.lgs. n.546 del 1992 e 384 comma 2 cod.proc.civ. - essendo il suo dispositivo conforme al diritto.

La presente fattispecie - come emerge chiaramente dalla vicenda procedimentale dianzi riassunta, precedente alla notificazione dell'avviso di rettifica, impugnato con il ricorso introduttivo del presente giudizio, quale risulta compiutamente sia dalla motivazione della sentenza impugnata, sia dal contenuto del controricorso, non smentito, quanto alla ricostruzione della vicenda stessa, dalla controparte ricorrente (cfr., *supra*, nn.1.1 e 1.3) - è connotata dalle specifiche ed incontestate circostanze, secondo cui: a)- a seguito di richiesta di chiarimenti dell'Ufficio i.v.a di Treviso alla Società Marotto, in merito al ritenuto "sfondamento", per l'anno 1986, del *plafond* di acquisto di beni in sospensione d'imposta di cui all'art.8 comma 1 lett.c) del d.P.R. n.633 del 1972 e delle giustificazioni addotte in risposta dalla Società, l'Ufficio stesso notificò a quest'ultima, in data 16 dicembre



1989, processo verbale di constatazione n.1019/89 del 13 novembre 1989, nel quale venivano accertate le violazioni di cui agli artt.8 e 28 del decreto i.v.a.; b)- sul processo verbale di constatazione era impresso il timbro, recante la dicitura: "Sanatoria Art.21 D.L. n.69/89"; c)- la Società provvide tempestivamente, per gli anni 1986 (in contestazione) e 1987, agli adempimenti prescritti dall'art.21 comma 5 del d.l. n.69 del 1989, conv., con mod., nella legge n.154 del 1989: e cioè, al versamento delle somme previste dalla predetta disposizione di condono ed alla presentazione della relativa, apposita istanza; d)- l'Ufficio i.v.a. di Treviso, con provvedimento del 16 marzo 1990, preso atto dell'intervenuto condono, archiviò il succitato processo verbale di constatazione "per cessazione della materia del contendere"; e)- con avviso notificato alla Società il 29 novembre 1993, il medesimo Ufficio i.v.a. di Treviso, richiamando il predetto processo verbale di constatazione, rettificò la dichiarazione i.v.a. della contribuente relativa all'anno 1986.

Orbene, ciò premesso, la specifica questione, che, per la prima volta, viene sottoposta all'esame di questa Corte, consiste nello stabilire se, in una fattispecie siffatta - caratterizzata, cioè, dall'emanazione di un atto impositivo fondato su deter-



minati presupposti di fatto e di diritto (nella specie, processo verbale di constatazione di violazioni alla disciplina dell'i.v.a.); dall'indicazione al contribuente, contenuta nello stesso atto, da parte dell'ufficio impositore, della facoltà di tenere un determinato comportamento (nella specie, indicazione della facoltà di avvalersi di una disposizione di condono: art.21 del d.l. n.69 del 1989); da un susseguente comportamento del contribuente conforme alla indicazione ricevuta (nella specie, esercizio della predetta facoltà di avvalimento della disposizione di condono); e dalla adozione, da parte dello stesso ufficio, di un formale provvedimento di chiusura del procedimento impositivo (nella specie, provvedimento di archiviazione del processo verbale di constatazione per cessazione della materia del contendere) -, il medesimo ufficio impositore, nell'esercizio della potestà di "autotutela" (nella specie, *in malam partem* nei confronti del contribuente, per ritenuta inapplicabilità della predetta disposizione di condono), possa, o non, legittimamente emettere, nei confronti dello stesso contribuente, un provvedimento impositivo (nella specie, avviso di rettifica, impugnato con il ricorso introduttivo del presente giudizio) fondato sugli identici presupposti di fatto e di diritto del precedente at-



to di imposizione (nella specie, processo verbale di constatazione), che ha dato inizio al relativo procedimento e che ha cessato di avere efficacia in forza del provvedimento di chiusura del procedimento stesso.

La risposta negativa al quesito si impone per le considerazioni che seguono.

A)- L'art.10 della legge 27 luglio 2000 n.212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente) - che reca la rubrica: "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente" - dispone, al comma 1, che "i rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede".

Il suo secondo comma stabilisce, poi, che "non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa".

Tali disposizioni debbono essere interpretate ed applicate alla luce di quanto affermato nell'art.1



della stessa legge:

- "Le disposizioni della presente 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" (comma 1);

- "Le regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge in attuazione delle disposizioni in essa contenute" (comma 3 primo periodo);

- "Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono...ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge" (comma 3 secondo periodo);

- "Gli enti locali provvedono...ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge" (comma 4).

In particolare - come risulterà chiaramente dalle successive osservazioni - l'autoqualificazione delle disposizioni della legge come "principi generali dell'ordinamento tributario" trova puntuale rispondenza nella effettiva natura della maggior parte delle disposizioni stesse, quale si desume dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme della legisla-



zione e dell'ordinamento tributari, nonché dei relativi rapporti.

Questa Corte, nella sentenza n.4760 del 2001 - nell'affermare il principio, secondo cui l'art.44 del d.P.R. n.602 del 1973 deve essere interpretato nel senso che gli interessi sui crediti d'imposta decorrono fino alla data di emissione dell'ordinativo di pagamento, in quanto ritualmente e tempestivamente notificato - ha precisato che il significato della citata norma va desunto alla luce dell'art.6 comma 1 della legge n.212 del 2000, che sancisce il principio della "conoscenza degli atti"; ed ha aggiunto, sul piano più generale, che *"l'art.6..., inquadrato nella enunciazione di cui all'art.1 della medesima legge..., assume un inequivocabile valore interpretativo. Si tratta, cioè, di un principio che deve aiutare l'interprete a ricavare dalle norme il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali citati"*.

Siffatto orientamento deve essere confermato con gli svolgimenti e con gli approfondimenti qui di seguito argomentati.

Quale che possa essere l'incidenza dei quattro enunciati normativi contenuti nel primo comma dell'art.1 della legge n.212 del 2000 (e cioè: *autoqualificazione delle disposizioni dello Statuto come at-*



tuative delle norme costituzionali richiamate e come "principi generali dell'ordinamento tributario"; divieto di deroga o modifica delle disposizioni stesse in modo "tacito", ovvero mediante leggi speciali), complessivamente considerati, sull'efficacia delle disposizioni statutarie dal punto di vista del sistema costituzionale delle fonti (vale a dire, ad esempio, sul piano della loro "forza" "attiva" e "passiva", ovvero della loro attitudine ad essere qualificate quali possibili parametri, "integrativi" delle norme costituzionali "attuate", nel giudizio di costituzionalità delle leggi) - delicato e complesso problema, questo (relativo, in altri termini, alla possibilità ed alla efficacia di "norme sulla normazione" contenute in fonti pariordinate a quelle che si intendono disciplinare), che, in questa sede e con riferimento alla fattispecie, non rileva immediatamente - è certo, però, che alle specifiche "clausole rafforzative" di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come "principi generali dell'ordinamento tributario" deve essere attribuito un preciso valore normativo.

Infatti, quest'ultima espressione, in particolare, deve essere intesa come formulazione sintetica di quattro diversi e specifici significati: in primo luogo,



quello di *"principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento particolare tributari"* (artt. 3 e 5-19, che dettano disposizioni volte sia a disciplinare l'efficacia temporale delle norme tributarie, sia ad assicurare la "trasparenza" dell'attività stessa, sia, come è stato rilevato esattamente in dottrina, ad *"orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario"*); in secondo luogo, quello di *"principi fondamentali della legislazione tributaria"*, tesi a vincolare in vario modo l'attività del futuro legislatore tributario, statale e regionale, sia nella scelta della fonte di produzione (artt.1 comma 2 e 4) e del relativo oggetto (art.2 comma 2), sia nella tecnica di redazione delle leggi (art.2 commi 1, 3 e 4); in terzo luogo, quello di *"principi fondamentali della materia tributaria"*, in relazione all'esercizio della relativa potestà legislativa "concorrente" da parte delle Regioni (cfr. combinato disposto degli artt.1 comma 3 primo periodo della legge, 117, commi 2 lett.e quarto periodo e 3, e 119 commi 1 e 2 Cost., nei testi sostituiti, rispettivamente, dagli artt.3 e 5 della legge costituzionale n.3 del 2001); ed infine, quello di *"norme fondamentali di grande riforma economico sociale"*, in relazione all'esercizio della potestà legislativa "esclusiva" da



parte delle Regioni ad autonomia speciale e delle Province autonome di Trento e di Bolzano (cfr. artt.1 comma 3 secondo periodo della legge e 116 comma 1 Cost., nel testo sostituito dall'art.2 della legge costituzionale n.3 del 2001, nonché art.10 di quest'ultima legge), naturalmente laddove, in tutte o in alcune delle disposizioni statutarie, sia possibile individuare, secondo i criteri elaborati dalla Corte costituzionale, siffatta caratteristica.

Tanto premesso - e tenuto conto, da un lato, che, alla base delle predette quattro "clausole rafforzative" dell'efficacia delle disposizioni statutarie sta, comunque, l'esplicita intenzione del legislatore, affinché le disposizioni stesse (al di là di ogni eventuale ostacolo "formale" o sistematico) *magis valeant* nella legislazione tributaria; e, dall'altro, che è insita nella categoria dei "principi giuridici" la funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto (cfr., ad es., art.12 comma 2 secondo periodo delle disposizioni sulla legge in generale) - il tratto comune ai quattro, distinti significati della locuzione "principi generali dell'ordinamento tributario" è costituito, quantomeno, dalla "superiorità assiologica" dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni dello Statuto e, quindi,



dalla loro funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete: in altri termini, il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla legge n.212 del 2000, deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari.

Siffatta prospettiva appare ulteriormente confermata da quanto stabilito nell'art.16 comma 1 dello Statuto, laddove il Governo viene delegato *"ad emanare...uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni della presente legge"*.

E' noto che tale delega è stata esercitata dal Governo con l'adozione del (solo) d.lgs. 26 gennaio 2001 n.32.

Ma, al di là del concreto esercizio della delega, conta sottolineare la volontà esplicita del legislatore delegante - ovviamente consapevole della mole enorme "delle leggi tributarie vigenti" e, quindi, della inevitabilità di limitare la delega alla emanazione delle "disposizioni correttive strettamente necessarie a garantire la coerenza delle leggi tributarie vigenti con i principi statutari" (e cioè, alla emanazione di



quelle disposizioni relative alle "leggi tributarie vigenti" di più frequente applicazione: come è dimostrato dal contenuto, quantitativamente modesto, delle modificazioni apportate dal d.lgs. n.32 del 2001) - di riaffermare, in consonanza con l'art.1 comma 1, la necessità di "garantire la coerenza delle leggi tributarie vigenti [id est: di tutte le leggi tributarie vigenti] con i principi desumibili dalle disposizioni" dello Statuto.

In altre parole - se le "disposizioni correttive" del d.lgs. n.32 del 2001 , per definizione, "garantiscono la coerenza" delle (sole) leggi ivi considerate con i principi statutari - identica coerenza deve essere assicurata non soltanto nell'esercizio dell'attività del futuro legislatore tributario, ma anche nell'esercizio dell'attività dell'interprete, che tali principi è chiamato ad applicare anche con riferimento a leggi tributarie "non corrette" dal legislatore delegato, e cioè a "tutte le altre" leggi tributarie vigenti.

Il predetto valore ermeneutico dei principi statutari si fonda su un duplice rilievo. In primo luogo, su quello, secondo cui l'interpretazione conforme a Statuto si risolve, in definitiva, nell'interpretazione conforme alle norme costituzionali richiamate, che lo Sta-



tuto stesso dichiara esplicitamente di attuare nell'ordinamento tributario. In secondo luogo e conseguentemente, su quello, secondo cui (alcuni de) i principi posti dalla legge n.212 del 2000 - proprio in quanto esplicitazioni generali, nella materia tributaria, delle richiamate norme costituzionali - debbono ritenersi "immanenti" nell'ordinamento stesso già prima dell'entrata in vigore dello Statuto e, quindi, vincolanti l'interprete in forza del fondamentale canone ermeneutico della "interpretazione adeguatrice" a Costituzione: cioè, del dovere dell'interprete di preferire, nel dubbio, il significato e la portata della disposizione interpretata conformi a Costituzione.

Siffatto valore opera, tuttavia, nei limiti del più generale principio di irretroattività della legge.

Deve distinguersi, infatti, nell'ambito delle disposizioni statutarie, tra quelle espressive di principi già "immanenti" nel diritto o nell'ordinamento tributari e quelle che - pur dettate in attuazione delle richiamate norme costituzionali - presentano, invece, un contenuto totalmente o parzialmente innovativo rispetto allo stato della legislazione tributaria preesistente: quali esempi delle prime, possono indicarsi, alla luce della giurisprudenza (anche) di questa Corte, il primo periodo del primo comma dell'art.6



("conoscenza degli atti": cfr. Cass. n.4760 del 2001 cit.), alcune delle norme poste dai primi tre commi dell'art.7, in materia di "chiarezza e motivazione degli atti", ed i primi due commi del citato art.10; come criteri identificativi delle seconde - avuto riguardo al contenuto ed all'orientamento prevalentemente "garantistici" dello Statuto - possono indicarsi quelli della istituzione *ex novo*, in favore del contribuente, di garanzie o dell'ampliamento significativo di garanzie già esistenti (esempi emblematici ne sono le disposizioni in materia di interpello del contribuente, dettate dall'art.11, e, almeno in parte, quelle in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, dettate dall'art.12).

B)- Tenuto conto delle argomentazioni finora svolte, non può esservi dubbio che anche i principi della "collaborazione", della "buona fede" e dell' "affidamento" nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria, sanciti dai primi due commi dell'art.10 della legge n.212 del 2000, dianzi riprodotti (cfr., *supra*, lett.A) - anche perché immediatamente deducibili, rispettivamente, dai principi di "buon andamento" e di "imparzialità" dell'amministrazione, di "capacità contributiva" e di eguaglianza (*sub specie* del rispetto del canone della



ragionevolezza), garantiti dagli artt.97 comma 1, 53 comma 1 e 3 comma 1 Cost. - debbono essere annoverati tra quelli "immanenti" nel diritto e nell'ordinamento tributari già prima dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente (prima, cioè, del 1° agosto 2000: cfr. art.21 della legge n.212 del 2000).

Siffatto carattere "immanente" di detti principi si desume chiaramente, oltreché dalle prime pronunce di questa Corte in tema di Statuto del contribuente, anche dagli orientamenti giurisprudenziali elaborati dal Giudice delle leggi, dal Giudice comunitario e dal Giudice amministrativo.

Così, nell'affrontare il problema dei limiti alla efficacia retroattiva delle leggi interpretative, la Corte costituzionale, in alcune recenti pronunce (cfr. sentt. nn.211 del 1997, 416 del 1999 e 525 del 2000, peraltro già anticipate, tra altre, dalle sentt. nn.349 del 1985, 822 del 1988 e 390 del 1995), li ha individuati - oltreché in quello previsto esplicitamente per la materia penale (art.25 comma 2 Cost.) - in quelli *"che attengono alla salvaguardia di norme costituzionali, tra i quali i principi generali di ragionevolezza e di uguaglianza, quello della tutela dell'affidamento legittimamente posto nella certezza dell'ordinamento giuridico, e quello delle funzioni costituzionalmente*



riservate al potere giudiziario"; ed ha precisato, in particolare, che quello "sull'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica [è] principio che, quale elemento essenziale dello Stato di diritto, non può essere lesa da norme con effetto retroattivo che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti" (tali espressioni sono tratte dalla sentenza n.525 del 2000, n.2 del Considerato in diritto, con cui la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, per violazione dell'art.3 comma 1 Cost., dell'art.21 comma 1 della legge 13 maggio 1999 n.133, nella parte in cui estende anche al periodo anteriore alla sua entrata in vigore l'efficacia della interpretazione autentica, da essa dettata, dell'art.38 comma 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n.546, "poiché in questo modo è stato frustrato l'affidamento dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico, senza che vi fosse una ragionevole necessità di sacrificare tale affidamento nel bilanciamento con altri interessi costituzionali": cfr. n.3 del Considerato in diritto).

Anche la Corte di Giustizia delle Comunità europee ha da tempo e costantemente affermato che quelli della tutela del legittimo affidamento e della certezza del



diritto costituiscono principi generali del diritto e dell'ordinamento comunitari (cfr., e *pluribus*, sentt. 3 maggio 1978, in causa 112/77, e 21 settembre 1983 in cause riunite 205-215/82).

In particolare attuazione di tali principi, e con specifico riferimento alla fattispecie, la Corte comunitaria - sulla base della premessa, secondo cui il diritto di esigere la tutela del legittimo affidamento si estende a chiunque si trovi in una situazione dalla quale risulti che l'amministrazione comunitaria gli ha dato aspettative fondate (cfr. sent. 19 maggio 1983, in causa 289/81; nonché Tribunale di primo grado, sent. 17 dicembre 1998, in causa T-203/96) - ha stabilito, tra l'altro, che la revoca di un atto amministrativo favorevole è generalmente soggetto a condizioni molto rigorose; sicché - pur se è innegabile che ogni istituzione comunitaria, la quale accerta che un atto da essa emanato è viziato da illegittimità, ha il diritto di revocarlo entro un termine ragionevole con effetto retroattivo - tale diritto può essere limitato dalla necessità di rispettare il legittimo affidamento del destinatario dell'atto, che può aver fatto affidamento sulla legittimità dello stesso, allorquando nessun interesse di ordine pubblico prevale sull'interesse del destinatario a conservare una situazione che egli poteva considerare



stabile e nulla attesta che il destinatario abbia provocato l'atto mediante indicazioni false o incomplete; in proposito, la Corte ha precisato che il momento determinante per stabilire quando nasce il legittimo affidamento del destinatario di un atto amministrativo è la notifica dell'atto stesso e non la data della sua adozione o della sua revoca, e che, una volta acquisito, il legittimo affidamento nella legittimità di un atto amministrativo favorevole non può poi venire scalfato (cfr. sent. 17 aprile 1997, in causa C-90/95; cfr anche sentt. 26 febbraio 1987, in causa 15/85, e 20 giugno 1991, in causa C-248/89).

Del pari, il supremo Giudice amministrativo ha sempre considerato i principi della buona fede e del legittimo affidamento tra i canoni regolatori ultimi dei rapporti tra Pubblica Amministrazione ed amministrati nelle più diverse fattispecie (cfr. Cons. St., sez. V, sent. n.206 del 1981, sez. IV, sent. n.651 del 1986 e Ad. plen., sent. n.11 del 1993).

E così, il Consiglio di Stato (sez. IV, sent. n.1815 del 1998) ha stabilito che, nei procedimenti amministrativi, l'istruttoria è informata al principio dell'iniziativa d'ufficio e del potere-dovere del responsabile del procedimento di acquisire d'ufficio (nell'ottica della tutela della buona fede e



dell'affidamento del cittadino, nonché del rispetto del canone costituzionale dell'imparzialità della P.A.) ogni elemento utile e di invitare gli interessati a regolarizzare istanze e dichiarazioni incomplete, oppure esibire documenti mancanti, come prevede l'art.6 lett.b) della legge n.241 del 1990, il quale stabilisce, tra l'altro, che il responsabile del procedimento "adotta ogni misura per l'adeguato e sollecito svolgimento dell'istruttoria", "può chiedere il rilascio di dichiarazioni e la rettifica di dichiarazioni o istanze erronee o incomplete" e "può ordinare esibizioni documentali". Ancora, ad es., in numerose decisioni, è stato affermato il principio, secondo cui la determinazione di recupero di somme indebitamente pagate è un tipico provvedimento di annullamento d'ufficio, destinato ad eliminare gli atti in base ai quali l'indebito pagamento è stato effettuato, talché, alla stregua dei principi generali, essa può essere legittimamente adottata solo se il pubblico interesse perseguito non collide con situazioni giuridiche contrarie, quale quella conseguente, in base al principio dell'affidamento, alla percezione in buona fede, da parte dell'interessato, delle somme non dovute (cfr., e pluribus, Cons. St., sez. IV, decc. nn.320, 414 e 2090 del 1977; sez. VI, decc. n.160 del 1980, 77 e 559 del 1985). Più in gene-



rare, il Consiglio di Stato ha più volte ribadito che è conforme ai principi di giustizia e di buona amministrazione che il potere di autotutela sia esercitato nella ponderazione dell'interesse privato, che viene sacrificato, in comparazione con quello pubblico - ulteriore rispetto a quello generico al mero ripristino della legalità - avuto riguardo all'affidamento riposto nella legittimità dell'azione amministrativa (cfr., e pluribus, sez. IV, sentt. nn.9 del 1984, 704 del 1992, 399 del 1996); ed ha precisato, per un verso, che tale ponderazione - necessaria quando dall'annullamento d'ufficio derivi un danno per il privato - non lo è quando si tratti di rimuovere un ingiusto vantaggio dallo stesso conseguito, e, per l'altro, che il potere di annullamento d'ufficio può essere limitato, proprio sulla base del principio generale della tutela dell'affidamento del privato, dallo stesso trascorrere del tempo, che abbia consolidato la situazione giuridica di vantaggio acquisita dal privato medesimo (cfr., ad es., sez. VI, sent. n.520 del 1996, sez. V, sentt. nn.1253 del 1996 e 161 del 1998). Senza contare, poi, le più diverse fattispecie, nei vari settori del diritto amministrativo, nelle quali è stata data prevalenza al principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino di fronte all'azione della P.A. (ad es.,



nell'interpretazione ed applicazione dei bandi di concorso: cfr. Cons. St., sez. V, sent. n.582 del 1997; ovvero quale limite al potere discrezionale dell'autorità amministrativa, competente alla pianificazione urbanistica, di modificare, senza congrua motivazione, precedenti piani di lottizzazione, proprio in ragione dell'esigenza di tutelare l'affidamento che il cittadino fonda su tali piani: cfr. Cons. St., sez. IV, sent. n.1785 del 1999).

Nella prospettiva finora indicata si collocano anche le prime pronunce di questa Corte, che hanno fatto applicazione delle disposizioni statutarie. E così, oltre alla sentenza n.4760 del 2001, già menzionata (cfr., *supra*, lett.A), è stato escluso, in forza del principio *tempus regit actum*, che le norme di natura procedimentale dello Statuto possano essere applicate retroattivamente (nella specie decisa da Cass. n.12462 del 2001, l'art.6 comma 2, che statuisce, a carico dell'Amministrazione il dovere di previa informazione del contribuente nelle ipotesi di mancato riconoscimento di un credito o di irrogazione di una sanzione; e l'art.6 comma 5, che stabilisce il dovere di previo interpellato del contribuente nelle ipotesi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, ovvero di emersione della spettan-



za di un minore rimborso di imposta rispetto a quello richiesto, "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione": cfr. anche sent. n.16097 del 2000), proprio perché, tenuto conto dello stato della legislazione preesistente, le disposizioni di tale natura, in linea di massima, istituiscono nuove garanzie in favore del contribuente, o ampliano significativamente garanzie già previste in misura minore. Ancora, la disposizione di cui al primo periodo del comma 4 dell'art.6 - secondo cui "al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente" - è stata ritenuta espressiva del "principio di collaborazione" nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria (art.10 comma 1) ed operante non soltanto nel procedimento impositivo, ma anche nel processo, con conseguente sua incidenza sul regime della distribuzione dell'onere probatorio (cfr. sentt. nn.12284 e 14141 del 2001). Infine, con specifico riferimento al principio della tutela del legittimo affidamento, esso è stato applicato in fattispecie relative alle ipotesi prefigurate dall'art.10 comma 2 dello Statuto (cfr. sentt. nn.14782 del 2001 e 2133 del 2002): nella seconda sentenza, in particolare,



è stato affermato il principio, secondo cui le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti e di obblighi, per cui, qualora il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea data dall'amministrazione finanziaria in una circolare, successivamente modificata, è esclusa (soltanto) l'irrogazione delle relative sanzioni proprio in base al principio della tutela dell'affidamento espressamente sancito dall'art.10 comma 2 della legge n.212 del 2000.

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.

C)- L'art.10 comma 1 della legge n.212 del 2000 (cfr., *supra*, lett.A) stabilisce le regole generali di comportamento ("collaborazione" e "buona fede" in senso oggettivo, appunto) - che debbono sempre informare lo svolgimento delle attività di amministrazione finanziaria e contribuente nei loro reciproci rapporti. Se si tiene conto che tali attività sono, in linea di massima, disciplinate dalla legge (in senso materiale) e svolte mediante atti formali, risulta evidente la funzione di "integrazione" della disciplina legislativa -



relativamente a diritti ed obblighi reciproci da questa non espressamente considerati e fondati proprio sull'osservanza o sulla violazione dei detti canoni di comportamento - assegnata dal legislatore dello Statuto alle predette regole: le quali, perciò, debbono "improntare" tutti i rapporti giuridici tributari, e cioè tutte le attività mediante le quali essi si costituiscono, si svolgono e si esauriscono.

Sono note sia la difficoltà di dare una precisa definizione contenutistica a categorie giuridiche tanto generali, sia l'opportunità, comunemente avvertita, di affidarne la progressiva elaborazione, con l'ausilio delle "griglie" teoriche proprie della riflessione dottrinale, alla giurisprudenza di merito e di legittimità nel quotidiano confronto con le fattispecie concrete alle stesse sottoposte.

Tuttavia - anche sulla base del rilievo che l'art.10 comma 1 si riferisce ad un unico principio "della collaborazione e della buona fede", trattando i due diversi termini quasi come espressione di un'endiadi - può osservarsi, innanzitutto, che il termine "collaborazione" allude, per un verso, ai principi di "buon andamento", "efficienza" ed "imparzialità" dell'azione amministrativa tributaria di cui all'art.97 comma 1 Cost. (richiamato dall'art.1 comma 1 dello Sta-



tuto), e, per l'altro, a comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall'art.53 comma 1 Cost. (anch'esso richiamato dalla predetta disposizione statutaria) ed imposto a "tutti" i contribuenti, di "concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"; in secondo luogo, che il termine "buona fede", se riferito all'amministrazione finanziaria, coincide, almeno in gran parte, 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" (mutevoli nel tempo); ed infine, che il medesimo termine, se riferito al contribuente, presenta un'analogia, parziale coincidenza con quello di "collaborazione" ed allude ad un generale dovere di correttezza, volto ad evitare, ad es., comportamenti del contribuente capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da "abuso" di diritti e/o tesi ad "eludere" una "giusta" pretesa tributaria.

L'art.10 comma 2, a sua volta, esclude l'irrogazione di sanzioni e/o la richiesta di interessi moratori nei confronti del contribuente in due sole ipotesi: *"qualora [il contribuente] si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificati*



*dall'amministrazione stessa"; ovvero, "qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa".*

E' evidente che, alla base di siffatte ipotesi, sta la tutela - espressamente limitata alla esclusione della irrogazione di sanzioni e/o della richiesta di interessi moratori - dell'affidamento del contribuente, ingenerato in quest'ultimo o dalla conformazione del proprio comportamento ad indicazioni ricevute dalla stessa amministrazione finanziaria, ovvero da un comportamento immediatamente determinato da ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione medesima.

A ben vedere - ed alla luce delle considerazioni dianzi svolte, per delineare i contenuti dei principi di collaborazione e di buona fede - può osservarsi che il principio della tutela dell'affidamento del contribuente ne costituisce un mero svolgimento: infatti - se, in base ai principi della collaborazione e della buona fede, l'amministrazione finanziaria ha il dovere di esercitare la propria attività e di adottare le proprie decisioni, oltreché in modo legittimo (in base al generale principio di legalità dell'azione amministrativa), anche in maniera "coerente", nel senso prima indicato - qualsiasi comportamento dell'amministrazione



stessa non conforme a tali canoni può essere idoneo a costituire, secondo le circostanze del caso concreto, in capo al contribuente in buona fede (in senso oggettivo), cui non sia addebitabile alcun comportamento "scorretto" nel senso dianzi precisato, una situazione giuridica soggettiva di vantaggio, fondata proprio sul convincimento (buona fede in senso soggettivo) delle apparenti legittimità e coerenza dell'attività amministrativa tributaria: situazione, che, secondo le circostanze del caso concreto appunto, in forza del principio dell'affidamento, è considerata dal legislatore dello Statuto meritevole di tutela.

In sintesi, i presupposti, che integrano una situazione di legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria e che consentono al primo di invocarne la relativa tutela, possono così individuarsi: 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 ("buona fede" in senso oggettivo) - anteriore, contem-



poranea e successiva all'attività dell'amministrazione - 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 tali "circostanze" vanno annoverate, ad esempio, la situazione normativa astrattamente idonea a disciplinare la concreta fattispecie, nella quale si inseriscono le "condotte" dell'Amministrazione finanziaria e del contribuente e sulla (interpretazione ed applicazione della) quale potrebbe incidere il principio del legittimo affidamento; ovvero, lo stesso fluire del tempo, quale indice della "coerenza" dell'azione amministrativa tributaria e/o dell'affidamento del contribuente e/o del "consolidamento" della situazione giuridica soggettiva favorevole a quest'ultimo.

A tal ultimo riguardo, è indispensabile soggiungere che - se è certo che la violazione o la falsa applicazione del principio del legittimo affidamento, quale principio generale dell'ordinamento tributario nei sensi dianzi precisati (cfr., *supra*, lett.A), è sindacabile da questa Corte ai sensi dell'art.360 comma 1 n.3 cod.proc.civ., ove esista, come nella specie (cfr., in-



*fra, lett.E), un compiuto, esauriente e corretto accertamento dei predetti presupposti (accertamento compreso, a sua volta, quale tipico giudizio di fatto, nella attribuzioni proprie del giudice tributario di merito e sindacabile, come tale, in sede di giudizio di legittimità, ai sensi dell'art.360 comma 1 n.5 cod.proc.civ.) - nell'ipotesi in cui, quale quella di specie, un accertamento siffatto non possa prescindere dalla considerazione dello situazione normativa rilevante nel caso *sub judice* e sulla quale può influire, sul piano ermeneutico, l'applicazione del principio di affidamento, è evidente che il relativo controllo di legittimità di questa Corte si estende nuovamente, *in parte qua*, secondo i parametri indicati nell'art.360 comma 1 n.3 cod.proc.civ.*

Nella prospettiva finora seguita, deve essere, infine, sottolineato, in primo luogo, che nel principio di affidamento legittimo del contribuente - quale "naturale" svolgimento dei principi di collaborazione e di buona fede in senso oggettivo, espressamente sanciti dal primo comma dell'art.10 (come, del resto, attestano riflessioni dottrinali ed orientamenti giurisprudenziali anche anteriori allo Statuto); e certamente posto a fondamento delle ipotesi prefigurate dal secondo comma dello stesso articolo - è insita, in ragio-



ne sia della sua natura di "principio" appunto, sia del suo contenuto, una "capacità espansiva" non limitata alle fattispecie specificamente considerate dal secondo comma e, quindi, un'attitudine ad integrare la *regula juris* ultima di una serie indeterminata di casi concreti, nei quali sia possibile individuare, secondo le circostanze, i suoi tratti essenziali, quali prima delineati; sicché, le predette, esplicite ipotesi di cui all'art.10 comma 2 non possono che considerarsi meramente esemplificative, ovvero specifiche espressioni del principio stesso, relative a casi ritenuti dal legislatore maggiormente frequenti.

In secondo luogo, e conseguentemente, deve osservarsi che possono darsi appunto dei casi, quale quello di specie (cfr., *infra*, lett.E), in cui - accertata la sussistenza dei presupposti dell'affidamento del contribuente - ne consegua necessariamente, come rilevato esattamente da una parte della dottrina, non soltanto l'inapplicabilità di sanzioni e/o di interessi moratori, bensì l'inesigibilità *tout court* della prestazione tributaria.

D)- Come emerge chiaramente dalle circostanze di causa, incontestate tra le parti (cfr., *supra*, n.2.2), l'Ufficio i.v.a. di Treviso, nell'emettere l'avviso di rettifica impugnato - che richiama esplicitamente il



processo verbale di constatazione ed i rilievi in esso contenuti (cfr., *supra*, n.1.2) - ha (implicitamente) annullato d'ufficio, o revocato, il proprio precedente provvedimento di archiviazione del processo verbale stesso per cessazione della materia del contendere (in forza dell'intervenuto condono) e, quindi, anche il medesimo processo verbale, nella parte in cui indicava alla Società contribuente la "sanabilità" della violazione contestata ai sensi dell'art.21 del d.l. n.69 del 1989 (cfr., *supra*, n.1.1).

E', dunque, evidente che l'Ufficio, operando in tal modo, ha esercitato la propria potestà di autotutela, ritenendo - a torto o a ragione, in questa sede non rileva - che la violazione addebitata alla Società nel predetto processo verbale non fosse compresa tra le ipotesi di violazioni "definibili", di cui all'art.21 comma 1 dello stesso decreto.

Parimenti irrilevante è la questione se l'atto espressivo di tale potestà - l'avviso di rettifica, appunto - sia, o non, legittimo con riferimento alla disciplina dei presupposti e delle condizioni, anche di natura procedimentale, dettata, per l'esercizio dell'autotutela, in materia tributaria, dall'art.2-  
quater del d.l. n.564 del 1994, conv., con mod., nella legge n.656 del 1994 (il quale dispone, nel suo primo



periodo, che "con decreti del Ministro delle Finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza del giudizio o in caso di non impugnabilità degli atti illegittimi o infondati"), e dal relativo "regolamento ministeriale" adottato con Decreto del Ministro delle Finanze l'11 febbraio 1997 n.37.

La questione che, invece, rileva - come già accennato (cfr., *supra*, n.2.2) - è quella relativa alla legittimità, o non, dell'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 con la natura e le caratteristiche dianzi delineate.

La risposta negativa è agevole proprio sulla base delle considerazioni finora argomentate.

Deve premettersi, in proposito, che non costituisce ostacolo all'orientamento fin qui seguito la sentenza della Corte costituzionale n.75 del 2000, con la quale - nel dichiarare non fondata, con riferimento agli artt.3, 5, 24, 97 e 128 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art.6 comma 17 della legge 15



maggio 1997 n.127 (Misure urgenti per lo snellimento dell'attività amministrativa e dei procedimenti di decisione e di controllo), nella parte in cui prevede che gli enti locali "sono tenuti ad annullare i provvedimenti di inquadramento del personale adottati in modo difforme dalle disposizioni del d.P.R. 25 giugno 1983 n.347 e successive modificazioni ed integrazioni, e a bandire contestualmente i concorsi per la copertura dei posti resisi disponibili per effetto dell'annullamento" - il Giudice delle leggi ha affermato che "occorre considerare che, in via di principio, il momento discrezionale del potere della pubblica amministrazione di annullare i propri provvedimenti non gode in sé di una copertura costituzionale"; e che "lo strumento di autotutela deve sempre essere valutato nel quadro dei principi di imparzialità, di efficienza e, soprattutto, di legalità dell'azione amministrativa espressi dall'art.97 Cost."; sicché, [nella specie] "la previsione di un potere-dovere di annullamento dei provvedimenti che avevano disposto gli inquadramenti illegittimi...si configura...quale elemento fondante dell'azione amministrativa (in quanto corollario del principio di legalità), tra i cui fini deve intendersi compreso quello di evitare il consolidarsi di situazioni costitutesi contra legem..." (nn.2.2. e 2.3. del Considerato



in diritto).

E' stato, infatti, giustamente osservato da autorevole dottrina che tale pronuncia, strettamente vincolata al caso di specie, non può essere intesa come una ricostruzione, avente portata generale, degli istituti dell'autotutela e dell'annullamento d'ufficio e non elimina la tradizionale concezione dell'una e dell'altro - costantemente seguita anche dalla giurisprudenza amministrativa - secondo cui entrambi gli istituti sono permeati di discrezionalità e finalizzati non tanto al ripristino della legalità violata, quanto piuttosto alla cura di interessi pubblici concreti ed attuali al tempo della loro applicazione; che proprio l'affermazione della mancanza di copertura costituzionale del "momento discrezionale" dell'annullamento d'ufficio dimostra che non si è inteso distruggere la predetta concezione tradizionale, ma, semmai, affermare la coesistenza nell'ordinamento positivo - accanto all'annullamento d'ufficio "discrezionale", finalizzato alla cura di interessi pubblici - di un annullamento d'ufficio "doveroso", imposto dalla legge al solo scopo del ripristino della legalità; e che un annullamento siffatto, proprio perché imposto *ab externo* dalla legge, sia pure in conformità all'art.97 Cost., non è qualificabile come espressivo del generale istituto



dell'autotutela amministrativa.

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.



Infatti - posto che 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 - il fatto che sia garantito, nell'ordinamento particolare tributario, un principio "generale" di tutela dell'affidamento legittimo e della buona fede inserisce appieno, ed esplicitamente, anche l'attività amministrativa tributaria nella cornice di garanzie predisposte dal legislatore in favore di tutti gli amministrati.

Ne discende che - affermata in generale l'esistenza di un limite siffatto anche nell'ordinamento particolare tributario - l'accertamento della sua violazione da parte dell'Amministrazione finanziaria nel concreto rapporto tributario determina l'illegittimità del provvedimento espressivo di autotutela.

**E)**- Sulla base di tutte le considerazioni dianzi



svolte, nella specie deve affermarsi (conformemente a quanto dedotto dalla Società controricorrente - cfr., supra, n.2.2 - e come soltanto "intuito" dai Giudici a quibus, onde la necessità di correggere, nei sensi precisati, la motivazione della presente sentenza: cfr., supra, n.1.3) che l'avviso di rettifica n.812284 del 15 novembre 1993, notificato alla Società Marotto in data 29 novembre 1993 (meramente riproduttivo del processo verbale di constatazione n.1019/89 del 13 novembre 1989, notificato alla Società il 16 dicembre 1989), impugnato con il ricorso introduttivo del presente giudizio (cfr., supra, nn.1.1 e 1.2), è stato emesso dall'Ufficio i.v.a. di Treviso in manifesta violazione del principio di affidamento legittimo.

Al riguardo, va premesso che l'art.21 comma 5 primo periodo del d.l. n.69 del 1989, conv., con mod., nella legge n.159 del 1989, dispone, tra l'altro, che "per ciascuno dei periodi d'imposta a cui si riferiscono le violazioni indicate al comma 1 del presente articolo è dovuta, con la loro estinzione ad ogni effetto, la somma di lire un milione che deve essere versata entro la stessa data di presentazione dell'istanza...".

E', dunque, palese l'intenzione del legislatore di considerare irretrattabilmente definite, con il pagamento della somma di condono da parte del contribuente,



le obbligazioni tributarie nascenti dalle violazioni di cui al primo comma dell'art.21.

Ed è anche indubbio che, conformemente ai principi di diritto in questa sede affermati (cfr., *supra*, lett.A-C), il quinto comma dell'art.21, quale "legge tributaria vigente", deve essere interpretato (anche) in coerenza con i principi di collaborazione, buona fede ed affidamento, sanciti dall'art.10 comma 1 della legge n.212 del 2000.

Orbene, come è stato già rilevato (cfr., *supra*, n.2.2), la presente fattispecie è caratterizzata, tra le altre, dalle specifiche ed incontestate circostanze, secondo cui sul predetto processo verbale di constatazione dell'Ufficio i.v.a. di Treviso era impresso il timbro, recante la dicitura: "Sanatoria Art.21 D.L. n.69/89"; e secondo cui la Società Marotto provvide tempestivamente, per gli anni 1986 (in contestazione) e 1987, agli adempimenti prescritti dall'art.21 comma 5 del d.l. n.69 del 1989: e cioè, al versamento delle somme previste dalla predetta disposizione di condono ed alla presentazione della relativa, apposita istanza.

In particolare, l'espressa e formale indicazione, da parte dell'Ufficio impositore, della possibilità di "sanare" la violazione contestata nel processo verbale di constatazione - a prescindere dalla legittimità del-



la indicazione stessa: vale a dire dalla sua conformità alle condizioni richieste dall'art.21 comma 1 per la "definibilità" delle violazioni ivi previste - nel contesto delle altre circostanze precedenti e successive (cfr., supra, n.2.2, lett.a, c, d), parimenti incontestate tra le parti ed attestanti la buona fede (in senso oggettivo) della Società contribuente, integra atto idoneo a determinare, nella Società stessa, il convincimento (buona fede in senso soggettivo) che la violazione contestata fosse "condonabile" e, quindi, a costituire in capo alla medesima Società, con l'esecuzione del relativo pagamento e con la contestuale presentazione dell'apposita istanza, una situazione giuridica soggettiva di vantaggio ad efficacia predefinita dalla legge (art.21 comma 5 primo periodo cit.) - *l'estinzione della violazione ad ogni effetto*, appunto - protetta dal principio della tutela dell'affidamento legittimo.

Infatti, le giustificazioni fornite della Società alla richiesta di chiarimenti formulata dall'Ufficio, in primo luogo; la successiva indicazione della "sanabilità" delle violazioni da parte dello stesso Ufficio, in secondo luogo; il provvedimento di archiviazione adottato da quest'ultimo per cessata materia del contendere, in terzo luogo; ed infine, il notevole las-



so di tempo trascorso tra l'emissione di tale provvedimento di chiusura del procedimento impositivo (16 marzo 1990) e la notificazione dell'avviso di rettifica (29 novembre 1993) costituiscono altrettante circostanze - *ex ante* ed *ex post* - che, da un lato, attestano la correttezza del comportamento della contribuente (buona fede in senso oggettivo), e, dall'altro, confermano sia la legittimità del convincimento della stessa circa la legittimità della "definizione" del rapporto, sia il "consolidamento", in ragione del lungo tempo trascorso, della situazione giuridica soggettiva di vantaggio acquisita dalla Società Marotto e tutelata dal principio di affidamento.

In questo senso, non rileva - contrariamente a quanto opinato dall'Avvocatura dello Stato - che il predetto provvedimento di archiviazione del processo verbale di constatazione non sia stato, in ipotesi, notificato alla Società e sia rimasto atto meramente "interno" all'Ufficio i.v.a. di Treviso, per la decisiva ragione che gli atti centrali e determinanti per la nascita dell'affidamento della contribuente sono costituiti, come già sottolineato, dalla indicazione della "sanabilità" della violazione nel processo verbale di constatazione e dal successivo comportamento della Società conforme alla indicazione ricevuta.



Che non si tratti, pertanto, nella specie, di una delle ipotesi prefigurate dall'art.10 comma 2 della legge n.212 del 2000 - con conseguente, limitata efficacia del principio di affidamento alla non irrogabilità delle sanzioni e/o alla inapplicabilità di interessi moratori - è dimostrato dal rilievo che, tra le predette circostanze del caso concreto, deve tenersi conto anche della disciplina legislativa dettata dall'art.21 comma 5 primo periodo del d.l. n.69 del 989, laddove esso collega inequivocabilmente al pagamento della somma di condono, da parte del contribuente, l'estinzione della violazione "ad ogni effetto" e preclude, quindi, alla Amministrazione finanziaria l'esercizio di qualsiasi attività impositiva per il medesimo titolo.

Da quanto finora osservato discende che il provvedimento impositivo impugnato - avviso di rettifica - in quanto emesso in violazione del principio di affidamento e, quindi, illegittimo - è stato correttamente annullato dai Giudici di merito.

**2.3** La novità delle questioni trattate integra giusto motivo, per dichiarare compensate per intero, tra le parti, le spese della presente fase del giudizio.

**P.Q.M.**

Rigetta il ricorso e compensa le spese.



Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Tributaria, il 12 febbraio 2002

Il rel. ed est.

Salvatore Di Palma

Il presidente,  
Aldo Finocchiaro

ESENTE DA REGISTRAZIONE  
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986  
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5  
MATERIA TRIBUTARIA

IL CANCELLIERE C1  
Oswaldo Ascanio

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

Oggi 10 DIC. 2002

IL CANCELLIERE C1  
Oswaldo Ascanio