



CONTENZIOSO

Il principio di tutela dell'affidamento e la disapplicazione delle sanzioni tributarie

di Stefano Rossetti

Convegno di aggiornamento

Accertamento e statuto del contribuente: novità e criticità della riforma

Scopri di più

L'[articolo 10, comma 2](#), primo periodo, L. 212/2000, sancisce il **principio di tutela dell'affidamento**.

In base a tale principio, “**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 seguito a fatti direttamente consequenti a ritardi, omissioni od errori** dell'amministrazione stessa”.

In sostanza, il **contribuente non risponde a titolo di sanzioni e interessi** ogniqualvolta:

- si sia attenuto alle **indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria in documenti di prassi** (anche successivamente modificati);
- il comportamento del contribuente è tenuto in conseguenza di **ritardi, omissioni od errori** dell'Amministrazione finanziaria.

Ai sensi dell'[articolo 10-sexies, L. 212/2000](#), gli atti con cui l'Amministrazione finanziaria fornisce **supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie** sono:

- le **circolari** interpretative e applicative;
- la **consulenza giuridica**;
- l'**interpello**;
- la **consultazione semplificata**.

Si sottolinea come il principio del legittimo affidamento sia stato esteso, a decorrere dallo scorso **18.1.2024**, anche ai **tributi unionali**; infatti, l'[articolo 10, comma 2, L. 212/2000](#), prevede che “**limitatamente ai tributi unionali, non sono altresì dovuti i tributi nel caso in cui gli orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria, conformi alla giurisprudenza unionale**”.



ovvero ad atti delle istituzioni unionali e che hanno indotto un **legittimo affidamento nel contribuente**, vengono successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti”.

Dal dato letterale della norma, emerge come il **principio di tutela dell'affidamento** relativo ai tributi unionali abbia una portata più ampia rispetto a quello sancito nel primo periodo; infatti, la norma prevede la **non debenza del tributo**, qualora l'Amministrazione finanziaria dovesse modificare il proprio orientamento (a seguito di un mutamento della giurisprudenza comunitaria) in relazione ad una fattispecie in cui si era precedentemente espressa e a cui il **contribuente si era conformato**.

La **disapplicazione delle sanzioni amministrazione** può avvenire, oltre che in base al principio di tutela dell'affidamento, anche in considerazione della **causa di non punibilità** prevista dal nuovo comma 5-ter, dell'[articolo 6, D.Lgs. 472/1997](#).

L'[articolo 6, comma 5-ter, D.Lgs. 472/1997](#), prevede, infatti, che “**non è punibile il contribuente che si adegua alle indicazioni rese dall'amministrazione** competente con i documenti di prassi riconducibili alle tipologie di cui all'articolo 10-sexies, comma 1, lettere a) e b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, provvedendo, entro i successivi sessanta giorni dalla data di pubblicazione delle stesse, alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta, **sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza** sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria”.

Quindi, secondo quanto previsto dalla predetta disposizione, la **causa di non imponibilità opera nel seguente modo:**

- il contribuente tiene un determinato comportamento fiscale in relazione ad una fattispecie caratterizzata da **obiettive condizioni di incertezza**;
- viene, successivamente, **emanata una circolare interpretativa** e applicativa o fornita una consulenza giuridica che indica un **comportamento fiscale difforme, rispetto a quello tenuto in precedenza dal contribuente**;
- nei 60 giorni successivi all'intervenuto chiarimento dell'Amministrazione finanziaria, il contribuente deve predisporre e inviare una **dichiarazione integrativa**, al fine di **recepire l'orientamento indicato dal documento di prassi e provvedere a versare le conseguenti imposte**.

La procedura prevista dal legislatore, oltre ad essere particolarmente articolata, si sovrappone alla **causa di non punibilità** prevista dall'[articolo 6, comma 2, D.Lgs. 472/1997](#), secondo cui “**non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza** sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da **indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento**”

Quindi, **non è chiaro come queste due disposizioni possano coesistere**. Infatti, per il sol fatto



che la fattispecie che riguarda il contribuente sia caratterizzata da obiettive condizioni di incertezza, opera la causa di non punibilità prevista dall'[articolo 6, comma 2, D.Lgs. 472/1997](#) senza porre in essere la procedura prevista dal comma 5-ter, del medesimo articolo 6.