

Nel dlgs sullo statuto passi avanti nella realizzazione del principio di tutela dell'affidamento

# Iva, ombrello sul contribuente

## Niente recupero per revisione dell'orientamento unionale

DI FRANCO RICCA

**S**i rafforza la tutela dell'affidamento del contribuente sui tributi armonizzati: Iva, accise e dazi non potranno essere recuperati in conseguenza del mutamento del parere dell'amministrazione finanziaria, scaturito dalla revisione dell'orientamento unionale. Questo, in sostanza, il contenuto di una delle modifiche apportate allo statuto dei diritti del contribuente dal decreto delegato varato dal governo in attuazione della legge delega di riforma fiscale. La novità rappresenta un passo in avanti verso la piena realizzazione del principio della tutela dell'affidamento, anche se suscitano qualche perplessità la portata concreta della disposizione e la sua formulazione letterale, su cui non è di aiuto la stringata relazione illustrativa.

Attualmente, l'articolo 10, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. statuto del contribuente), prevede 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".

All'epoca venne subito rilevato come, nelle suddette ipotesi, l'abbandono delle sanzioni e degli interessi moratori, ma non anche della pretesa tributaria, non bastasse a tutelare adeguatamente il contribuente che, adeguandosi all'orientamento dell'amministrazione, avesse omesso di ap-

plicare un tributo sui consumi quale l'Iva, che egli è chiamato a riscuotere per conto dell'erario e che deve gravare sul consumatore. Successivamente, l'introduzione del diritto ad esercitare sulla controparte negoziale la rivalsa dell'imposta accertata, previa definizione completa della pretesa dell'ufficio, ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 60 del dpr 26 ottobre 1972, n. 633, in ossequio al principio di neutralità dell'imposta, ha di fatto migliorato la situazione, limitatamente ai casi in cui la rivalsa postuma possa azionarsi con successo (non nei rapporti con privati consumatori, nei cui confronti, secondo l'opinabile parere dell'amministrazione finanziaria, tale rivalsa non è esercitabile).

Il decreto delegato provvede ora ad integrare il predetto comma 2, aggiungendovi la previsione secondo cui "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 legittimi affidamenti nel contribuente, vengono successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti."

Incidentalmente, è da osservare che, come rammenta la relazione di accompagnamento del decreto, la norma introdotta dalla legge n. 212/2000 non ha contenuto innovativo, poiché, come precisato dalla giurisprudenza di legittimità, è "espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima della legge n. 212/2000". Tornando alla novità, l'integrazione apportata

dal dlgs in esame segna certamente un'importante evoluzione del principio della tutela dell'affidamento, che viene esteso anche all'imposta, sia pure limitatamente ai tributi unionali e nelle condizioni delineate nella norma. In proposito, come accennato, il testo della disposizione solleva perplessità, essendo richiesto, per la sua applicazione, che sia l'orientamento che ha fondato il legittimo affidamento del contribuente, sia la successiva modifica di tale orientamento, siano conformi agli atti o alla giurisprudenza unionale. L'ipotesi sembrerebbe quindi non realizzarsi, paradossalmente, se l'orientamento abbandonato, sul quale il contribuente ha fondato il proprio affidamento, non fosse conforme agli atti o alla giurisprudenza unionale. Sembrerebbe pertanto, ad esempio, che se l'Agenzia delle entrate modificasse l'orientamento secondo cui le prestazioni di servizi di factoring sono esenti dall'Iva, le imprese che hanno fatto affidamento su tale orientamento, non conforme alla giurisprudenza unionale, resterebbero tenute al pagamento dell'imposta. Si deve peraltro rammentare che, secondo la Corte di giustizia Ue, il legittimo affidamento, principio generale del diritto dell'Ue, trova applicazione anche a favore del contribuente che, non assoggettando all'Iva le proprie operazioni, si è conformato ad una prassi amministrativa illegittima (sentenza 14 settembre 2006, C-181/04).

© Riproduzione riservata

