

**Dalla buona fede nel rapporto tributario alla leale collaborazione interistituzionale: il caso della finanza agevolata**

*Good faith in tax law and loyal cooperation among administrations: the subsidized finance case*

di Tommaso Calculi - 20 ottobre 2021

**Abstract**

L'ambito della finanza agevolata permette di trascendere il rapporto tributario e i principi che lo governano, in quanto all'Agenzia delle Entrate si affiancano ulteriori attori pubblici. In tal modo, si configura una relazione trilaterale: se il dialogo con le Amministrazioni singolarmente intese può beneficiare del principio di buona fede, occorre interrogarsi sulle concrete implicazioni *de jure condito* del principio di leale collaborazione – che dovrebbe animare i rapporti interistituzionali – e sulla connessa tutela del contribuente-amministrato.

**Parole chiave:** buona fede, leale collaborazione, finanza agevolata, diritto amministrativo, sanzioni improprie, tutela processuale

**Abstract**

*Subsidized finance consists in a specific field which allows to examine tax law, administrative law and Authorities as well. In particular, good faith is the main principle when it comes to these triangular administrative relationships. The present work aims to analyse the practical implications of an alternative principle, i.e. the principle of loyal cooperation, from the perspective of subsidized taxpayers.*

**Keywords:** *good faith, loyal cooperation, subsidized finance, administrative law, fines and trial*

**SOMMARIO:** **1.** Osservazioni preliminari. - **2.** Il diritto tributario amministrativo e gli aiuti di Stato. - **3.** La finanza agevolata come terreno pluriamministrato. Il riparto sostanziale di competenze accertative e sanzionatorie. - **4.** Le ripercussioni sul contribuente. Cenni alla tutela giurisdizionale a fronte di doppia contestazione. - **5.** Applicazioni di buona fede e leale collaborazione allo stato dell'arte. - **6.** La trasposizione dei principi amministrativistici e della cultura organizzativa in ambito tributario.

**1.** Il diritto tributario, a distanza di anni dal conseguimento di una certa autonomia disciplinare rispetto alle scienze dell'amministrazione, ne mutua tuttora alcuni principi ispiratori. Siffatta osmosi è ancora più intensa quando si avvii – d'ufficio o

su istanza di parte – un procedimento amministrativo il cui provvedimento conclusivo possa costituire presupposto o elemento fattuale rilevante nell’ambito del procedimento tributario (e viceversa).

Ne discende che sussistono fattispecie in cui il contribuente si trova a dialogare contestualmente con diverse Amministrazioni in merito allo stesso oggetto, instaurando un rapporto trilatero, plausibilmente su differenti livelli di governo: se è stata sostenuta l’invocabilità di taluni principi garantisti nei confronti di ciascun Ente, non è stato indagato l’ambito delle relazioni tra le Amministrazioni stesse, le cui disfunzioni non dovrebbero pregiudicare – neanche indirettamente – il contribuente-amministrato.

Esclusa la trasversale ammissibilità dei tradizionali moduli di semplificazione procedimentale, il presente saggio si propone di applicare tali coordinate in un ambito collocato notoriamente all’intersezione tra diritto tributario e diritto amministrativo, quale quello della finanza agevolata (regionale) su progetti di investimento già oggetto di incentivi fiscali.

**2.** In un ordinamento moderno non risulta giustificabile l’assunto per cui l’esito di un procedimento sia vincolato *sic et simpliciter* dalla mera anteriorità temporale di un atto emesso da diversa Amministrazione. Dunque, mette conto di comprendere i meccanismi e i principi pertinenti e rilevanti rispetto al coordinamento tra i procedimenti tributari e quelli strettamente amministrativi, atteso che le peculiarità della materia fiscale rendono ardua la previsione di un istituto funzionale all’accentramento dell’istruttoria (*e.g.* conferenza di servizi). Allo stesso modo, la soluzione radicale di escludere a priori interferenze sul piano sostanziale non appare sostenibile: tale circostanza si appalesa nitidamente nella cospicua letteratura sugli aiuti di Stato e sui relativi punti di contatto con il diritto tributario. Basti far riferimento ad un’ipotetica preclusione di incentivi fiscali su beni altrimenti agevolati, la quale depotenzierebbe tanto i piani di *start-up* – ove i beni strumentali risultano essenziali – quanto i noti programmi di riqualificazione del decoro urbano (vedasi bonus facciate) e di efficientamento energetico.

Detti profili di comunanza sono oggetto di un filone di studi, ben noto come “*diritto amministrativo dei tributi*” (R. LUPI): nell’ambito di tale dibattito, direttrici comuni risultano sicuramente il legittimo affidamento e la buona fede, che – nelle varie declinazioni – paiono essersi riversati dal diritto civile a quello tributario, per poi passare “indenni” al diritto amministrativo per via pretoria e normativa. Resta ferma, però, la previsione di due competenze giurisdizionali diverse a fronte dei provvedimenti adottabili dall’Agenzia delle Entrate e dalla Regione, con sensibilità e norme speciali non sempre ben coordinate.

Tali intuizioni saranno oggetto di applicazione al contesto della finanza agevolata, nella quale agli aiuti di Stato si assommano benefici fiscali che rifuggono a tale qualificazione, in quanto denotati dal carattere della “generalità” (*arg. ex art. 107 TFUE*).

**3.** Gli aiuti di Stato vengono in particolare rilievo nel campo della finanza agevolata, categoria non strettamente giuridica che comprende una serie di misure di matrice unionale e regionale, volte a far affluire a vario titolo risorse alle imprese e ai professionisti.

Dette finalità comportano l'avvio necessario di un procedimento amministrativo, teso alla concessione dell'aiuto, da calcolarsi in ragione di una certa percentuale della c.d. "spesa ammissibile". Senonché, negli ultimi anni, sono state introdotte spese fiscali che hanno riguardato con sempre maggiore intensità e flessibilità beni contemplati in piani agevolati, con il precipitato che il contribuente si ritrova esposto all'azione accertatrice da parte del Fisco per un determinato numero di anni. Conseguentemente, il tema risulta degno di approfondimento soprattutto in virtù dei recenti meccanismi applicativi delle detrazioni, idonei a ridurre la spesa ammissibile (c.d. "costo non scontato") degli *asset* inclusi nei piani di finanza agevolata, con notevoli incertezze sulle basi di calcolo e i prospetti riepilogativi dei progetti in parola.

Pertanto, l'*iter* procedimentale principale – gestito per la quasi totalità a livello regionale – si svolge contestualmente alla "classica" opera accertatrice dell'Agenzia delle Entrate in merito alla corretta fruizione delle detrazioni. Di talché, restando paralleli i procedimenti, permangono forti dubbi in ordine alle ripercussioni dell'accertamento delle violazioni in materia di finanza agevolata regionale sul concorrente diritto alla detrazione, comunque goduto, e viceversa.

In primo luogo, con riferimento alle imposte dirette, all'indebita fruizione di detrazioni fanno da presidio sanzioni non trascurabili, posto che esporre un importo maggiore rispetto a quello spettante si risolve (quantomeno) in una dichiarazione infedele. Competente a porre rimedio a tali irregolarità risulta sempre l'Amministrazione finanziaria, munita dello strumentario scolpito nei noti decreti su accertamento e riscossione.

Fin qui nulla di nuovo. La vicenda si complica nel momento in cui subentra un secondo potenziale soggetto accertatore, ossia l'Ente territoriale che indice il bando di finanza agevolata. Costui sarà certamente sprovvisto del potere di accertare e riscuotere il tributo erariale, ma non di quello di irrogare una sanzione impropria: tale lemma indica appunto un trattamento peggiore riservato a soggetti che non si conformino alle regole dell'avviso pubblico e – molto spesso – alle lente istruzioni recate dalle FAQ, peraltro rese da personale non sempre specializzato. Siffatto sistema non solo risulta tutt'altro che vincolante per l'Amministrazione, ma è carente degli effetti conformativi e normativi tipici degli interpelli statutari.

Ragionare per principi – sicuramente corretto a livello sistematico – rischia di condurre alla mancata approvazione del piano o alla ripetizione delle somme ricevute per via di contestazioni fiscali, senza un previo accertamento dell'Agenzia preposta. A tal riguardo, ben si potrebbe ipotizzare il caso di un consulente scrupoloso che proponga istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate per comprendere se – ad esempio – un soggetto possa accedere ai vari bonus secondo le note modalità di cui all'art. 121, D.L. n. 34/2020 (c.d. "decreto Rilancio"). Orbene, se su quello stesso bene dovesse insistere una qualsiasi forma di spesa diretta regionale, difficilmente la

risposta ad interpello sortirebbe un “perfetto” effetto dirimente dell’incertezza. Difatti, la sanzione impropria della mancata approvazione del piano o della revoca del beneficio (e.g. per sovrafinanziamento o dichiarazione non conforme alla modulistica regionale) non potrà esser preclusa dalla sola risposta “statale” favorevole.

La moltiplicazione delle professionalità richieste e la pluralità dei procedimenti potenzialmente coesistenti non deve distogliere da una possibile soluzione di diritto sostanziale, quale una lista unica dei soggetti beneficiari e dei beni agevolati, idonea a recidere in nuce il tema del sovrafinanziamento e degli abusi. L’idea di costruire un *database* unico delle agevolazioni statali e regionali (incluso tutte le spese fiscali per ciascun soggetto d’imposta) abbisogna logicamente di una buona quantità e qualità di dati. Al riguardo, da circa quattro anni (vedasi la L. n. 124/2017) l’ordinamento non è scevro di disposizioni che prevedano obblighi informativi in merito ai contributi pubblici nel contesto della nota integrativa (residuando invero lacune normative circa i cc.dd. “bilanci semplificati” e per i professionisti).

In relazione alle spese fiscali e agli aiuti diretti regionali, informatizzando e presidiando tale obbligo, si potrebbe ottenere un *database* di chi usufruisce dei ridetti benefici, con il fine di prevenire indebiti sovrafinanziamenti. Non si ignorano gli indubbi aggravii sulla posizione del contribuente, che si vedrebbe onerato di ulteriori adempimenti ed esposto a criticità riguardanti i propri dati personali; d’altro canto, un siffatto sistema potrebbe garantire una discreta sicurezza nella cessione delle agevolazioni e un miglior grado di certezza del diritto in senso lato. Parimenti soddisfatte apparirebbero le esigenze di contrasto mirato all’evasione.

**4.** Nell’ottica del privato, è tangibile il rischio di non disporre di opportuni rimedi in presenza di vizi contenuti negli atti revocatori o denegatori adottati dall’Ente territoriale per ragioni tributarie (e.g. contestazioni sul regime fiscale applicabile mosse dagli uffici regionali). Vale la pena di rammentare come i due procedimenti siano in realtà mal sincronizzati, nonostante le coincidenze sotto il profilo del termine di decadenza dall’impugnazione, giacché si riscontra la presenza di un esercizio postumo dell’accertamento (spesso di circa cinque anni) da parte dell’Amministrazione finanziaria. E con ciò non si esaurisce il novero delle divergenze: l’oggetto e la natura dei giudizi sono notevolmente diversi, non essendo spesso rinvenibile nel sistema della giustizia amministrativa una così diffusa applicazione del concetto di c.d. “impugnazione-merito”.

Come noto, un avviso di accertamento per dichiarazione infedele – o un atto comunque volto alla *recapture* del bonus goduto – va impugnato dinanzi al giudice tributario. Diversamente, la revoca dell’agevolazione o la mancata concessione *ab origine* potrebbe legittimare l’utente ad adire il giudice amministrativo, indubbiamente specializzato, ma non sempre in materia tributaria.

La terza casistica – invero la più interessante – consiste in due procedimenti paralleli, con tematiche di sospensione e pregiudizialità che assumono un elevatissimo grado di complessità e interessano professionisti diversi. Proprio questa terza via assurge al massimo rilievo in virtù delle nuove modalità di godimento di talune detrazioni: in

uno scenario tradizionale (*ante* art. 121 Decreto Rilancio), infatti, l'importo dell'aiuto regionale avrebbe ridotto l'onere a carico del contribuente, con corrispondente decremento della detrazione in dichiarazione. Nel panorama attuale, diversamente, l'agevolazione viene goduta in altra forma prima della concessione del contributo regionale e andrebbe in qualche modo rettificata a seguito del riconoscimento dello stesso. Tanto si riflette sul piano della tutela giurisdizionale, atteso che, nel caso non infrequente di contestazione "bilaterale" contemporanea, il giudizio tributario difficilmente potrà concludersi sull'*an* e soprattutto sul *quantum* del recupero della detrazione goduta *ex* art. 121 senza attendere l'esito del giudizio amministrativo sulla concessione del beneficio. Tale provvedimento potrà incidere indirettamente sul peso economico dell'investimento rimasto a carico al ricorrente e, quindi, sulla rimanente quota di detrazione. Da un punto di vista processuale, sembra dunque preferibile sostenere che ci si trovi al cospetto di una possibile causa di sospensione *ex* art. 295 c.p.c. per ragioni di pregiudizialità-dipendenza del giudizio tributario rispetto a quello amministrativo. Si discorre evidentemente di una vicenda processuale gravosa e complessa, da bilanciarsi con il ricorso alle ADR.

**5.** Le soluzioni *de jure condendo* non sempre soddisfano le esigenze del contribuente, spesso imprenditore, la cui priorità è mitigare *ex ante* il rischio di recupero degli aiuti concessi. Pertanto, in ottica garantistica, allo stato dell'arte è d'uopo rimarcare come l'Agenzia delle Entrate, seppure esercitante una funzione peculiare e autonoma, si caratterizza pur sempre come Amministrazione pubblica e, come tale, risulta vincolata da buona parte dei principi elaborati dalla scienza del diritto amministrativo.

*In primis*, emerge la rilevanza del principio di buona fede, da circa un anno trasposto anche nel settore amministrativistico (cfr. art. 1, comma 2-*bis*, L. n. 241/1990, recante lo stesso *wording* dell'art. 10, L. n. 212/2000), il quale anima il rapporto tra soggetto privato e Amministrazione pubblica. Singolarmente considerato, tuttavia, lo stesso non risolve in alcun modo la duplicazione delle "posizioni" del contribuente-amministrato di fronte al mancato coordinamento e dalla potenziale contraddittorietà dell'azione amministrativa.

In tale ottica andrebbe allora valorizzato il portato di una recente pronuncia della Consulta in materia di c.d. "leale collaborazione" tra livelli di governo differenti (cfr. Corte Cost., sent. n. 251/2016). Per quanto l'arresto si concentri sulla tematica della Conferenza Stato-Regioni, è pacifico che il principio di leale collaborazione – non differente dal principio di leale cooperazione "comunitaria" – involga la posizione di tutte le Amministrazioni pubbliche, nei rapporti reciproci (cfr. Corte Cost., sent. n. 31/2006): di fatto si è giunti a confermare la natura di "principio immanente di sistema", già sostenuta dai Giudici amministrativi di Palazzo Spada (cfr. Cons. Stato, sent. n. 1059/2014). Si tratta, infatti, di un percorso evolutivo intrapreso nel 1992 (cfr. Corte Cost., sent. n. 679/1992; da ultimo Corte Cost., sent. n. 242/2019), quando si declinò tale *standard* in relazione ai poteri dello Stato e alla correttezza nei rapporti (costituzionali) reciproci, prescrivendo un *agere* "*secondo comportamenti coerenti e non contraddittori (...)*. *Le parti, inoltre, non possono dar luogo ad atteggiamenti*

*dilatatori, pretestuosi, ambigui, incongrui o insufficientemente motivati, di modo che il confronto possa avvenire su basi di correttezza e di apertura alle altrui posizioni”.*

Ad oggi, si pone dunque un problema di *enforcement* privato: nel caso della finanza agevolata, se è vero che Agenzia delle Entrate ed Ente regionale devono coordinarsi nell’esercizio delle proprie potestà nella maniera più efficiente, efficace ed economica possibile, ciò non sembra interessare direttamente e immediatamente la posizione del contribuente, quale soggetto estraneo al rapporto intersoggettivo pubblicistico.

La buona fede, come principio che presiede al rapporto Amministrazione-utente, risulta sinergica rispetto al principio di leale collaborazione: nella sua variante c.d. “integrativa”, la clausola generale *de qua* ben potrebbe fondare ulteriori obblighi di dialogo qualificato in capo alle Amministrazioni, giustiziabili dal contribuente-amministrato. Esemplificando, nel contesto della finanza agevolata, le detrazioni devono essere conteggiate sull’importo già agevolato (*i.e.* quota di spese rimasta a carico); al contrario, l’aiuto regionale può vertere sull’intera spesa o sulla parte “non detratta”, in base al bando regionale che viene in rilievo. Orbene, il contribuente potrebbe rivolgere un’istanza di sospensione motivata dei provvedimenti emessi dalle Autorità in parola (come in materia di riscossione), con l’invito ad aprire una forma rafforzata di confronto (istituzionale o procedimentale): il privato – raggiunto da due pretese accertative e revocatorie – dovrebbe poter indicare all’Amministrazione procedente che è in corso un secondo procedimento sulla medesima base, sollecitando gli Enti ad un confronto o quantomeno ad attendere che talune contestazioni vengano formalizzate.

In tal modo, si preverrebbe anche la criticità del doppio binario di tutela giurisdizionale, ponendosi però alcuni dubbi sulla corretta azionabilità della posizione soggettiva del privato a fronte della lesione del principio di buona fede, *sub specie* di mancata attivazione dei meccanismi di leale collaborazione istituzionale. Il profilo più “critico” – come spesso accade in materia di buona fede – afferisce ai rimedi previsti in ipotesi di violazione dei canoni (*rectius* obblighi) derivanti dalla clausola generale in questione. L’area è stata indagata con differente intensità nelle varie discipline in cui il principio risulta invocabile: dal diritto civile (ove si oscilla tra nullità e risarcimento del danno) al diritto amministrativo (nel quale si attendono le prime pronunce sul “nuovo” art. 1, comma 2-*bis*, L. n. 241/1990). Anche in materia tributaria è stata sostenuta – invero timidamente in giurisprudenza – l’annullabilità dell’atto emanato in violazione degli standard “integrativi” dettati dalla buona fede (cfr. Cass., sent. n. 20461/2011). Costituisce del pari assunto tratizio quello per cui la contraddittorietà della complessiva azione amministrativa costituisca vizio dell’atto che ne concretizza gli effetti, nonostante la sussistenza di una pluralità di enti pubblici coinvolti; resta fermo, in ogni caso, il rimedio rappresentato dalle norme fiscali in tema di disapplicazione delle sanzioni amministrative per condotte perpetrate in condizioni di “incertezza normativa oggettiva”.

D’altro canto, in relazione al caso esaminato, potrebbe risultare utile richiamare quanto statuito dal massimo organo nomofilattico (cfr. Cass., SS.UU., sent. n. 24823/2015) in tema di contraddittorio endoprocedimentale: il difetto dell’attivazione

di un simile spazio di dialogo – astrattamente trasponibile anche in sede interistituzionale – potrebbe non inficiare la validità dell’atto finale, atteso che dall’istanza motivata del privato dovrebbe emergere la fondatezza delle ragioni poste a fondamento della stessa richiesta. Costituisce difatti *jus receptum* la tesi secondo cui il principio in disamina opera in senso bidirezionale: anche al contribuente è preclusa la possibilità di tenere un contegno contrario a buona fede (*melius* abusivo), tanto sul piano sostanziale dell’illegittimo risparmio d’imposta, quanto su quello impeditivo dell’azione accertatrice. In tale ipotesi, non è remota la configurabilità di un’attenuazione dell’onere probatorio a carico dell’Amministrazione, se non proprio la legittimazione all’utilizzo di specifici moduli accertativi di carattere induttivo.

**6.** Le considerazioni svolte depongono a favore di una rivitalizzazione di una visione per principi del diritto tributario, sulla scorta degli insegnamenti amministrativistici, che possano risolvere in maniera agevole criticità in procedimenti soggettivamente complessi. Ad esempio, ad aggiornamento della risalente letteratura sul punto, si potrebbero indicare come ulteriori potenziali applicazioni i rinnovati principi “comunitari” di non aggravamento, proporzionalità e tutela del legittimo affidamento. Detti principi, le cui implicazioni sono tuttora da indagare, formalmente reggono la dinamica procedimentale, ma ancor prima si apprezzano per la loro connotazione organizzativa: come nel diritto amministrativo (si pensi alla prossima fase attuativa del PNRR), l’attenzione dovrebbe forse (ri)traslare dal procedimento alla revisione dei profili solo apparentemente statici. E il contesto organizzativo della funzione di prelievo fiscale non è di certo sprovvisto di principi di rango costituzionale: efficienza, efficacia ed economicità lasciano propendere per le soluzioni proposte, nella misura in cui permettono a ciascuna Amministrazione di vagliare compiutamente gli aspetti rientranti tra le proprie specifiche attribuzioni. In definitiva, l’ermeneutica per principi rappresenta ancora una chiave di lettura valida per il sistema del diritto finanziario, nel quale il procedimento non deve essere fonte di pregiudizio per l’utente, ma mezzo di corretto esercizio del potere pubblico latamente inteso e, pertanto, istituto estraneo ad un asettico inquadramento per ambiti disciplinari.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AULENTA M., *Tax expenditures nelle imposte erariali*, in URICCHIO A.F. - AULENTA M. - SELICATO G. (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Bari, 2015  
BABORO R. - BURLA P. - COLPINTO F. - FRACCASTORO G., *L’applicabilità della L. 241/90 al procedimento tributario*, Milano, 2008  
BIN R., *Il principio di leale cooperazione nella giurisprudenza costituzionale più recente*, in *Conferenza delle Regioni e delle Province autonome*, Roma, 6 aprile 2017

- CONSOLO G., *La disapplicazione degli “aiuti di stato” da parte dell’amministrazione finanziaria*, in questa Rivista, 30 luglio 2021
- CONTRINO A., *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e “protezione dei dati personali”: quali diritti e tutele per i contribuenti?*, in questa Rivista, 29 maggio 2019
- CORTE COSTITUZIONALE, *Relazione annuale sull’attività del 2019*, Roma, 28 aprile 2020
- DEL FEDERICO L., *Le controversie sul recupero degli aiuti di stato nella giustizia tributaria italiana: profili critici, orientamenti giurisprudenziali e linee evolutive*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 3, 591 ss.
- DI FALCO G., *Finanza agevolata*, in DALLOCCHIO M. - SALVI A. (a cura di), *Finanza aziendale 2*, Milano, 2011
- GALLO F., *I limiti del regionalismo differenziato*, in *Rass. trib.*, 2019, 2, 239 ss.
- LA ROSA S., *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XIII, Roma, 1989
- LUPI R., *Il diritto amministrativo dei tributi*, Roma, 2017
- MARCHESELLI A., *Buona fede del contribuente, obblighi di cooperazione nella fase amministrativa e diritto al silenzio: tempesta in arrivo dalle Corti internazionali*, in questa Rivista, 24 marzo 2021
- MASTROMATTEO A., *Superbonus, cessioni dei crediti e correlate responsabilità, in il fisco*, 2020, 27, 2621 ss.
- PAPARELLA F., *L’autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell’ordinamento tra ponderazione dei valori, crisi del diritto e tendenze alla semplificazione dei saperi giuridici*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 6, I, 587 ss.
- QUATTROCCHI A., *Gli aiuti di Stato nel diritto tributario*, Milano, 2020
- RIVOSECCHI G., *Sulla riorganizzazione della P.A. la leale collaborazione viene “imposta” nella delegazione legislativa (con indicazione dei possibili rimedi)*, in *Quaderni costituzionali*, 2017, 1, 125 ss.
- SALVINI L., *Procedimento amministrativo (Dir. Trib.)*, in *Dizionario di Diritto Pubblico*, vol. V, Milano, 2006
- TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009
- ZARDINI D., *La partecipazione del contribuente all’attività di accertamento, d’irrogazione delle sanzioni e d’iscrizione a ruolo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 1, 145 ss.