

La prassi amministrativa negli Stati membri: il suo ruolo e i suoi rapporti con il diritto comunitario

Philippe Marchessou¹

1. Il fenomeno della prassi amministrativa è una realtà difficile da circoscrivere

E' infatti incerta la sua collocazione all'interno dello Stato di diritto. Tale fenomeno è stato stigmatizzato con forza da parte dei Costituenti francesi del 1789 che, in reazione agli eccessi dei Parlamenti dell'*ancien régime* monarchico *ante* Rivoluzione, ritenevano che non vi fosse spazio per una interpretazione degli organi giudiziari, e quindi, *a fortiori*, nemmeno dell'amministrazione.

Probabilmente la negazione della possibilità di una prassi amministrativa viene riscontrata in misura ancora maggiore nella materia fiscale, a causa dell'antica diffidenza nutrita verso il carattere "depredatorio" delle imposte.

1.1. Negli Stati moderni, caratterizzati dalla complessità dei sistemi economici e sociali, le disposizioni fiscali restano sostanzialmente normative

Questo è propriamente il fondamento storico del regime rappresentativo. La declinazione delle norme fiscali in disposizioni operative avviene attraverso lo strumento normativo.

L'attuazione invece lascia spazio all'azione dell'amministrazione fiscale.

¹ L'autore è Professore di diritto tributario presso l'Università di Strasburgo. Traduzione italiana a cura di Paolo Barabino, dottorando di ricerca in Diritto Tributario Europeo presso l'Università di Bologna – Alma Mater Studiorum.

1.2. L'interpretazione amministrativa appare obiettivamente come una necessità

L'interpretazione amministrativa ha una doppia valenza: prima di tutto, consente ai funzionari dell'amministrazione una conoscenza esaustiva della norma fiscale fino agli aspetti di dettaglio permettendo loro di affrontare efficacemente tutte le singole situazioni; inoltre, garantisce un'applicazione uniforme delle norme fiscali su tutto il territorio di applicazione, con il rispetto effettivo del principio di uguaglianza nella tassazione.

L'interpretazione amministrativa persegue così un'ambizione pedagogica e la sua utilità è innegabile, ma può tuttavia essere accusata di arbitrarietà e d'illegalità nel caso in cui l'interpretazione pretenda di attribuire ulteriori significati alla norma interpretata, nonostante l'amministrazione dalla quale proviene non sia titolare di un potere normativo proprio – i testi elaborati dall'amministrazione sono infatti vincolanti soltanto verso i suoi funzionari in applicazione del principio gerarchico.

La Francia ha da molto tempo individuato questo problema e ha apportato delle soluzioni di relativa qualità.

1.3. Lo scenario francese

La ricerca di soluzioni è apparsa funzionale al contesto molto particolare nel quale si colloca la prassi amministrativa in materia fiscale.

La situazione classica è quella in cui la prassi amministrativa vada oltre il significato della norma. L'esito è stato oggetto della decisione plenaria adottata dal Consiglio di Stato in materia amministrativa generale²: una circolare che non si limiti a interpretare il testo in vigore, ma introduca sostanzialmente nuove disposizioni "assume, in queste disposizioni, un carattere regolamentare" e può, per questa ragione, essere oggetto di un ricorso per annullamento. In occasione della contestazione del suo debito tributario, il contribuente può anche iniziare un contenzioso fiscale basando

² Consiglio di Stato, Ass., 29 gennaio 1954, *Institution Notre-Dame du Kreisker*.

il proprio ricorso sulla presunta illegittimità della circolare che l'amministrazione pretende di applicargli.

In ambito fiscale, più nello specifico, la situazione creata dalla prassi amministrativa è molto più pericolosa: ci sono casi in cui il contribuente non ha altre possibilità, per difendere la propria posizione, se non invocare la prassi amministrativa; il paradosso creato da quest'affermazione è solo apparente.

Due norme, entrambe contenute nel Codice delle procedure fiscali, disciplinano le modalità di questa tutela. La loro costituzionalità, tuttavia, è dubbia e la loro efficacia limitata.

1.3.1. L'articolo L. 80 A del Codice delle procedure fiscali codifica nei suoi due commi due disposizioni che hanno una comune origine parlamentare, in quanto tratte, rispettivamente, dalle leggi del 18 dicembre 1959 e del 9 luglio 1970. Esse intendono tutelare il contribuente che ha definito la propria posizione fiscale confidando in un'interpretazione della norma tributaria data dall'amministrazione ma oggettivamente illegittima, in quanto pretende di trarre dalla norma interpretata un significato differente da quello consentito dal semplice dato letterale. Se l'amministrazione dovesse cambiare successivamente la propria interpretazione - per esempio in occasione di un controllo - le conseguenze di questo cambiamento sarebbero catastrofiche per il contribuente: la conseguente rettifica inciderebbe infatti sui periodi d'imposta non prescritti e il contribuente non potrebbe sostenere la sua buona fede davanti al giudice, in quanto quest'ultimo non attribuirebbe rilevanza giuridica ad un'interpretazione amministrativa da ritenersi illegittima perché va al di là del significato della norma che essa vuole interpretare.

Per evitare le conseguenze di un simile cambiamento, il primo comma introduce la seguente tutela: "Non si procederà a nessuna rettifica dell'imposizione originaria se la rideterminazione che l'amministrazione è vuole compiere è causata da una divergenza con l'interpretazione della norma fiscale data dal contribuente in buona fede, e se è dimostrato che l'interpretazione sulla quale è fondata l'originaria imposizione era stata, all'epoca, formalmente ammessa dall'amministrazione".

In altre parole, in presenza di un'imposizione iniziale e di un contribuente in buona fede – anche se la buona fede si presume - l'amministrazione non può procedere alla rettifica, se il contribuente riesce a dimostrare che ha adottato soluzioni fiscali conformi ad un'interpretazione amministrativa da ritenersi illegittima perché più favorevole. Per essere "formalmente ammessa", questa interpretazione dovrà essere contenuta in un atto, un documento amministrativo accessibile al pubblico, come una circolare, un commentario amministrativo di giurisprudenza, ma anche una risposta ministeriale o una lettera personalizzata proveniente da un responsabile dell'amministrazione. Questa tutela originariamente prevista solo per il diritto tributario sostanziale è stata estesa dalla legge generale del bilancio correttiva per il 2008, del 30 dicembre 2008, con l'articolo 47, alla riscossione delle imposte e all'irrogazione delle sanzioni fiscali. In questa prospettiva, a partire dal primo maggio 2009, le circolari e le istruzioni dei Ministri vengono pubblicate sul sito ufficiale del Primo Ministro. Questa pubblicità si aggiunge ad altre modalità di pubblicazione, quale quella del Bollettino ufficiale delle imposte (BOI). Il contribuente dovrebbe potersi avvalere di un'istruzione fiscale che sia stata pubblicata regolarmente, anche se non risulti nel sito.

Il secondo comma chiarisce, senza essere articolato alla perfezione sul precedente: "Se il contribuente ha applicato una norma fiscale secondo l'interpretazione fornita dall'amministrazione con istruzioni o circolari pubblicate e non ancora revocate al momento delle operazioni considerate, l'amministrazione stessa non può effettuare alcuna rideterminazione dell'imposta basandosi su un'interpretazione differente." Sono anche opponibili all'amministrazione, alle stesse condizioni, le istruzioni o le circolari pubblicate sulla riscossione delle imposte e sull'irrogazione sanzioni fiscali.

In altri termini, la tutela accordata al contribuente da tale norma opera anche in assenza di un'imposizione all'origine, sempre che il contribuente possa fare affidamento su atti amministrativi formali e pertanto su una tipologia di atti più circoscritta, dentro la quale tuttavia il giudice consente

che si possano includere le risposte ministeriali³. Questa tutela si applica solo nei casi d'applicazione complessiva della prassi amministrativa, anche risultanti da successive circolari ovvero anche qualora il legislatore abbia in seguito parzialmente modificato la legge (Consiglio di Stato, parere del 20 Ottobre 2000, Bertoni, RJF 1 / 2001, n. 67, concl. G. Bachelor).

1.3.2. L'articolo L. 80 B ha esteso, dal 1987, la garanzia prevista nel primo comma dall'articolo L 80 A alla valutazione effettuata dall'amministrazione in merito ad una norma fiscale. Si tratta in questo caso della prassi dell'amministrazione fiscale che qualifichi la posizione del contribuente. Il percorso logico è qui opposto rispetto quello interpretativo: mentre l'interpretazione parte da una norma giuridica e deduce le implicazioni pratiche che possono derivare dal suo significato, la tutela qui verte sulla qualificazione attribuita dall'amministrazione alle situazioni di fatto; in altre parole, l'approccio delineato dal legislatore è induttivo.

Ad esempio, un contribuente in buona fede non subirà una rettifica della sua precedente imposizione se la sua posizione era conforme alla qualificazione che l'amministrazione – pur erroneamente – aveva fornito⁴ (Corte d'Appello di Metz, 6 Gennaio 2004, Zidoun, RJF 12/04, n. 1288).

Nella misura in cui il contribuente può sollecitare una tale presa di posizione dell'amministrazione sulla propria situazione fiscale, questa procedura è simile al *ruling* anglosassone, ovvero sia ad un servizio di consultazione dell'amministrazione le cui risposte impegnano quest'ultima e valgono in qualche misura come assicurazione per il contribuente.

Il secondo comma estende il beneficio di questa protezione "quando l'amministrazione non ha risposto entro tre mesi ad un contribuente in buona fede" che ha chiesto di beneficiare dell'esenzione delle nuove imprese o dei regimi di ammortamento eccezionali. Questo accordo tacito è presunto allo scadere del termine di sei mesi per il contribuente che abbia consultato l'amministrazione sul beneficio del credito d'imposta per la ricerca (par. 3), di quattro mesi per il richiedente della qualifica di giovane azienda

³ Consiglio di Stato, plen., 29 aprile 1977, n. 00275.

⁴ Consiglio di Stato, 8 settembre 1999, *Madej, Dr. fisc.* 2000, n° 40, comm. 746, concl. G. Goulard.

innovativa (par. 4) o dell'esenzione degli utili in ragione della partecipazione a un progetto di ricerca e sviluppo (par. 5); allo scadere di tre mesi per l'esistenza di una stabile organizzazione in Francia (par. 6), per la portata di un accordo in materia di prezzi di trasferimento (par. 7), o per la qualificazione del reddito professionale (BIC o BNC) e la tassazione di una società civile (imposta sul reddito, IR o imposta sulle società IS, efficace dal primo luglio 2009 (par. 8)).

La norma subordina la validità dell'impegno dell'amministrazione alla presentazione di "una dichiarazione scritta, precisa e completa della situazione di fatto". L'articolo L. 80 CB del CPF consente ai contribuenti di sollecitare, dopo la risposta da parte dell'amministrazione, un ulteriore esame della loro richiesta se ritengono che l'amministrazione non abbia correttamente interpretato la loro situazione. Tale richiesta deve essere presentata nel termine di due mesi dal giorno della risposta dell'amministrazione al quesito iniziale. La commissione che decide su tale domanda, entro lo stesso termine applicabile al quesito iniziale, emette un parere che apre al contribuente la possibilità di effettuare un ricorso per annullamento.

1.4. Nel contesto francese, queste due norme sono chiaramente incostituzionali

Il legislatore ha infatti consentito all'amministrazione una delega di competenza per modificare la portata della norma, investendola, in tal modo, di un potere normativo. Questa delega interviene in un ambito che l'articolo 34 della Costituzione riserva integralmente alla legge. Dunque, il legislatore riconosce al suo delegato il potere di interpretazione senza limiti, e nel solo caso in cui l'interpretazione venga mutata in un senso più rispettoso dello spirito della norma, si attiverà un meccanismo di tutela del contribuente contro le pretese rettificative dell'amministrazione. In altri termini, il legislatore è stato costretto, per assicurare la tutela del contribuente contro i cambiamenti della prassi dell'amministrazione, a riconoscere l'esistenza giuridica di questa prassi. Senza dubbio c'era

qualche ipocrisia nel non voler vedere l'invasione dell'ordinamento fiscale ad opera degli atti dell'amministrazione, tuttavia la soluzione adottata sconvolge la gerarchia delle norme. Richiesto dal Primo Ministro sulla conformità di tali disposizioni alla Costituzione, il Consiglio Costituzionale ha rifiutato di rispondere, sostenendo che non è sua competenza pronunciarsi sulla costituzionalità di una legge già promulgata (L. 113 del 14 maggio 1980).

Questo dispositivo ha un'efficacia limitata.

1.5. Di norma il giudice tributario assume un atteggiamento di diffidenza verso questa norma

La norma infatti obbliga il giudice a far prevalere una prassi amministrativa – benché illegittima – sul puro significato della norma! La giurisprudenza pertanto accede ad un'interpretazione molto ristretta dell'articolo L. 80 A, senza ridurre le imperfezioni del testo né l'insufficiente coordinamento tra i due commi. Questa politica giurisprudenziale è evidentemente poco favorevole alle domande del contribuente. Più precisamente, il giudice esige:

- che la domanda di tutela del contribuente riguardi espressamente l'atto amministrativo invocato⁵;
- che tale atto riguardi un prelievo fiscale, o parafiscale⁶; anche quello riscosso dalla amministrazione delle dogane (Comm. 8 Luglio 2003, n. 1265);
- che la controversia si inserisca in un contenzioso tributario, escludendo un ricorso per eccesso di potere⁷;
- che la controversia verta sulla determinazione della materia imponibile, sulla base imponibile sia nel merito, sia nelle sanzioni (CE, 20 dicembre 1985, N. 19519, RJF 3/85, N. 275), sulla riscossione di imposte e sulle sanzioni fiscali;

⁵ Consiglio di Stato, 5 ottobre 1988, no 59.028, RJF 11/88 : n° 1196.

⁶ Consiglio di Stato, 25 luglio 1980, no 93.760, Dr. fisc. 1982, n° 13, concl. Rivière.

⁷ Consiglio di Stato, 4 luglio 1986, plen., no 50.789, RJF 10/86, n° 895.

- che l'atto amministrativo contenga una vera e propria interpretazione – erronea perché più permissiva – del testo di legge⁸, o una qualificazione chiara, nell'ipotesi dell'articolo L. 80 B;

- che quest'interpretazione sia formalmente accettata dall'amministrazione fiscale in senso stretto: ad esempio, una risposta da parte della Direzione generale delle finanze pubbliche o della Direzione della legislazione fiscale ad una richiesta di informazioni del contribuente, o una presa di posizione amministrativa esposta nella documentazione di base⁹, o un'istruzione pubblicata (ai fini del secondo comma dell'art. L. 80-A), o una risposta ministeriale¹⁰. Tuttavia, il giudice non prende in considerazione gli atti emanati da un altro Ministero¹¹, le istruzioni pubblicate nella parte non pubblica del Bollettino ufficiale delle imposte¹², nonché le opere divulgative del diritto tributario¹³. Il giudice ha anche avuto cura di precisare che il Ministro è legittimato, senza per questo venir meno ai principi di certezza giuridica e di legittimo affidamento, a riconsiderare la concessione di un vantaggio fiscale, non previsto dalla legge ma accordato dall'amministrazione come misura di tolleranza¹⁴.

Complessivamente, sono poche le decisioni positive: l'impatto delle due norme è quindi limitato, fatta salva, forse, la loro valenza dissuasiva.

1.6. La richiesta d'interpello si è sviluppata perché corrisponde a una necessità ineludibile

L'interesse a ricorrere all'interpretazione amministrativa con interpello non è solo del contribuente, alla ricerca di certezza giuridica, ma anche dell'amministrazione, che vuole far conoscere la propria visione sulle condizioni di applicazione della normativa fiscale. La legge ne ha via via

⁸ Consiglio di Stato, 7 ottobre 1985, no 52.012, *RJF* 12/85, n° 1509.

⁹ Consiglio di Stato, 19 giugno 2002, *SA Média Shopping*, *RJF* 10/02, n° 1071.

¹⁰ Consiglio di Stato, 5 febbraio 2009, n° 303425, *M. et Mme Dozorme*.

¹¹ Consiglio di Stato, 30 settembre 1987, no 48.444, *RJF* 11/87, n° 1105.

¹² Consiglio di Stato, 5 luglio 1991, no 107.258.

¹³ Consiglio di Stato, 1 marzo 2004, n° 25.4081, *Synd. national des professions du tourisme*.

¹⁴ Consiglio di Stato, 25 giugno 2003, *Sté Nestlé France*, *Dr. fisc.* 2004, comm. 103.

moltiplicato le ipotesi – come la domanda di interpello sull'art. L. 18 del CPF nel caso di donazione d'azienda – ma il suo campo d'applicazione è divenuto generale in quanto ora ogni contribuente può interrogare l'amministrazione fiscale su una situazione di fatto rispetto ad una norma fiscale, al fine di ottenere una presa di posizione ufficiale. Il contribuente può anche consultare le risposte già formulate dall'amministrazione sulle questioni particolari a cui possa assimilare la propria situazione. Quest'ampia diffusione assicura il rispetto dell'uguaglianza di tutti davanti agli uffici pubblici, dal momento che ogni contribuente beneficia del medesimo accesso alla prassi amministrativa, e quest'ultima è allora concepita per tutti; detto altrimenti, è scongiurato il rischio di risultati arbitrari risultanti da singole risposte. L'amministrazione ha anche pubblicato diversi modelli di domanda di interpello, così come le soluzioni che ha fornito in risposta alle richieste. Lo sviluppo di questo sistema, soprattutto grazie a internet, è impressionante. Va notato che la riforma costituzionale del 2010¹⁵ non ha, ad oggi, apportato modifiche a questa palese incostituzionalità, ma la questione si pone anche per quanto riguarda gli impegni internazionali e specialmente comunitari della Francia, come sarà illustrato di seguito.

2. A livello europeo, il problema si pone in termini molto più vari

La Commissione europea ha rivolto la propria attenzione al comportamento di alcune amministrazioni nazionali, le cui esigenze talvolta impediscono l'applicazione di direttive e di regolamenti¹⁶. La questione ha assunto in generale un tono drammatico, potendosi prefigurare degli interrogativi che non mancheranno di porre delle questioni fiscali.

¹⁵ Istituzione della QPC tramite la legge costituzionale n° 2008-724 del 23 luglio 2008.

¹⁶ Il rapporto della Commissione Primarolo aveva già, nel marzo 2000, attirato l'attenzione sulla prassi del *Rulings* olandese.

2.1. In generale, le difficoltà variano a seconda dell'organizzazione dello Stato

Lo Stato unitario ha una sola amministrazione, completamente centralizzata e la cui attività non dovrebbe sollevare difficoltà nei confronti del diritto europeo. Tuttavia, se l'organizzazione dello Stato è federale o simile, e se la materia in questione è di competenza di un ente federato, è molto più probabile che l'amministrazione di questo ente si arroghi un margine di manovra importante nell'applicazione della normativa comunitaria, e lo Stato membro di riferimento abbia un'influenza limitata sul comportamento di quest'amministrazione locale. Ma poiché è comunque lo Stato membro in quanto tale, ad essere tenuto responsabile nei confronti dell'Unione Europea, la sua Costituzione sarà strutturata in modo tale che questo tipo di rischio non sopraggiunga, pena il rischio di assumere direttamente la relativa responsabilità.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia comprende anche un certo numero di decisioni, rese perlopiù a seguito di procedure d'infrazione avviate dalla Commissione.

2.1.1. Queste decisioni non sono molto numerose, raramente intervengono in materia fiscale, data la portata della competenza statale in questo settore. La Corte ha condannato la violazione provocata da una prassi amministrativa che violi il diritto comunitario, e ciò anche se la normativa nazionale applicabile sia, di per sé, compatibile con il diritto comunitario¹⁷. In altre parole, è l'azione delle amministrazioni nazionali che provoca allo Stato di riferimento la sua condanna con la procedura di infrazione¹⁸. Questa giurisprudenza ha le sue radici storiche nella necessità di lottare contro qualsiasi misura di effetto equivalente ad una restrizione: la Corte ha dichiarato in effetti che la violazione dello Stato membro può essere

¹⁷ Corte Giust., sentenza 26 giugno 2001, Commissione c. Italia, C-212/99, Rec. p. I-4923, punto 31.

¹⁸ Corte Giust., sentenza 12 maggio 2005, Commissione c. Italia, C-278/03.

constatata qualunque sia l'organo di tale Stato la cui azione o non azione sia all'origine della violazione¹⁹.

2.1.2. La Commissione deve assolvere all'onere della prova di ciò che sostiene, e la Corte è esigente nel voler essere convinta dell'importanza del caso che le viene sottoposto dalla Commissione. Quando quest'ultima rileva che l'amministrazione o richiede sistematicamente documenti contabili, ovvero ritiene che il calcolo delle imposte in questione sia sbagliato, dall'anno in cui sono versate, dato che sono anticipate al Tesoro imposte non dovute, ovvero ancora prova che quest'imposizione sia stata trasferita dal contribuente a terzi, la Corte pronuncia una condanna solo se la Commissione fornisce la prova del carattere generalizzato e sistematico del comportamento tenuto dall'amministrazione in questione²⁰. Per quanto riguarda la materia fiscale, la Corte ritiene spesso che la prova non sia fornita, o perché i casi citati appaiono troppo poco numerosi²¹, o perché la violazione si colloca al livello dell'irregolare trasposizione nella normativa stessa²².

L'interesse risiede qui nella estensione del controllo, che in tal modo finisce per dare visibilità alla prassi amministrativa.

2.2. La portata del riconoscimento della prassi nel settore fiscale

In materia fiscale, questo riconoscimento della prassi amministrativa - senza che tuttavia essa acquisisca valore legale - dà luogo a due prospettive di analisi, che è possibile ricondurre a sistema a partire dall'esperienza francese.

2.2.1. Prima di tutto, l'amministrazione fiscale deve rispettare la normativa

¹⁹ Corte Giust., sentenza 5 maggio 1970, Commissione c. Belgio, C-77/69, Rec. p. 237, punto 15.

²⁰ Corte Giust., sentenza 9 dicembre 2003, Commissione c. Italia, C-129/00.

²¹ Corte Giust., sentenza 27 aprile 2006, Commissione c. Repubblica Federale Tedesca, C-441/02.

²² Corte Giust., sentenza 7 giugno 2007, Commissione c. Repubblica Greca, C-156/04.

comunitaria per la sua stessa esistenza, ovverosia, anche se non sia stata ancora esattamente trasposta nell'ordinamento giuridico nazionale. La linea di demarcazione tra prassi amministrativa erronea nei confronti del contribuente e interpretazione amministrativa non corretta della norma in vigore è obiettivamente sottile, rispetto sia alle conseguenze per il contribuente sia all'irregolarità verso il diritto comunitario per la Commissione e per il giudice.

Un esempio ormai datato è fornito dalla sentenza del 1986 resa in materia di credito d'imposta²³, nella quale la Corte giudica la legge fiscale francese come discriminatoria nei confronti delle compagnie di assicurazione stabilite in un altro Stato membro. Il giudizio qui ha ad oggetto la legge che viola la normativa comunitaria. In casi giurisprudenziali successivi, sarà invece spesso il comportamento dell'amministrazione che sarà stigmatizzato, almeno indirettamente. Così, nel caso del 15 febbraio 2000²⁴ nel quale la Corte condanna il comportamento dell'amministrazione fiscale francese, che pretende di desumere dalla natura fiscale del contributo sociale generalizzato e dal rimborso di detto contributo sociale, il carattere d'imposta diretta e quindi di poter esigerlo da un contribuente residente frontaliero in Francia in applicazione della convenzione fiscale franco-tedesca che riserva allo Stato di residenza del frontaliero il diritto esclusivo di assoggettare a imposizione diretta questo contribuente. Nessuna disposizione del diritto positivo francese prevedeva espressamente una simile estensione della norma fiscale francese. Nella stessa ottica, il Consiglio di Stato francese ha sanzionato l'interpretazione dell'amministrazione fiscale francese che aveva pensato di poter ristabilire, sotto forma di circolare, l'esclusione del diritto a detrarre l'IVA sulle spese di alloggio, ricevimento, ristorazione e spettacolo, che la Corte di Giustizia aveva dichiarato incompatibile con la sesta Direttiva con la decisione del 19 settembre 2000²⁵. In altre parole, la Corte qui non fa che applicare la giurisprudenza tradizionale che ha sviluppato fin dall'inizio della sua

²³ Corte Giust., sentenza 28 gennaio 1986, Commissione c. Francia, C-270/83, Rec. p. 273.

²⁴ Corte Giust., sentenza 15 febbraio 2000, Commissione c. Francia, C-34/98, Rec. p. I-995 e C-169/98, Rec. p. I-1049.

²⁵ Corte Giust., sentenza 19 settembre 2000, Ampafrance SA e Sanofi Synthelabo, C-177/99 e C-181/99, Rec. p. I-7013.

esistenza per stigmatizzare le misure aventi effetto equivalente ai dazi doganali. La prassi amministrativa si trova quindi così riconosciuta nella materia fiscale, anche se con l'intenzione di dichiararla contraria al diritto comunitario, e non per riconoscerle un valore giuridico intrinseco. L'approccio della Corte qui non è diverso da quello del Consiglio di Stato francese dopo la sua giurisprudenza *Institution Notre Dame du Kreiske*²⁶.

2.2.2. Rispetto alla tutela del contribuente, le conseguenze di questa censura della prassi amministrativa non conforme al diritto europeo può essere paradossale. Nell'ordinamento giuridico francese, in effetti, la tutela accordata dagli articoli L. 80 A e L. 80 B del Codice delle procedure fiscali - quando l'interpretazione o prassi amministrativa è illegittima - obbliga a interrogarsi se un contribuente possa invocare il beneficio di tale prassi amministrativa quando sia manifestamente contraria al diritto comunitario. La posizione della giurisprudenza ad oggi è contrastata ed è in evoluzione. Infatti, in una sentenza del 26 Aprile 2005²⁷, la Corte amministrativa d'appello di Douai aveva negato al contribuente la possibilità di invocare la prassi amministrativa contenuta in una circolare contraria agli obiettivi definiti da una direttiva comunitaria, come "chiariti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee". In una decisione del 25 marzo 2010²⁸, la Corte amministrativa d'appello di Parigi ritiene che l'articolo L. 80 A assicuri nel diritto interno il rispetto del principio del legittimo affidamento riconosciuto nel diritto comunitario e, di conseguenza, il contribuente in buona fede dovrebbe essere in grado di sfruttare l'interpretazione data dall'amministrazione su una norma fiscale, anche se l'interpretazione fosse contraria ad una norma comunitaria. Il giudice ha concluso che "questa garanzia non impatta sull'obbligo degli Stati membri, a pena di incorrere in una procedura di infrazione, di adottare le misure necessarie per garantire la piena efficacia del diritto comunitario". Il giudice nazionale qui mostra un senso dell'umorismo nel ricordare l'estensione degli obblighi che pesano sullo Stato, anche attraverso la sua amministrazione

²⁶ Vedere *supra*, nota 2.

²⁷ Corte Amministrativa d'Appello di Douai, plen., 26 aprile 2005, *Sté Segafredo Zanetti*, n° 02DA00376.**

²⁸ Corte Amministrativa d'Appello di Parigi, plen., n° 08PA03658, *Sàrl à la Frégate*.

fiscale.

Tuttavia, la portata di questo testo deve essere qui ricondotta alla sua vera dimensione di assicurare al contribuente un supplemento di certezza giuridica, con una disposizione che non consente di sollevare né di risolvere alcuna questione di legalità. In ogni caso, le giurisdizioni reagiranno negativamente a questo sconvolgimento normativo, assicurandogli un'efficacia limitata.

3. Conclusioni

In conclusione, sembra che la prassi amministrativa all'interno degli Stati membri assuma una forma sempre più sistematica e, in uno Stato moderno, formale. Essa è più facile da comprendere, e il giudice europeo - sia nazionale che comunitario - ha piena competenza per qualificarla non conforme al diritto comunitario senza per questo elevarla al rango normativo. Lo sviluppo di questa giurisprudenza in materia fiscale è il segno della crescente maturità del diritto tributario comunitario. La comunicazione della Commissione del 20 dicembre 2010²⁹ mostra l'entità delle difficoltà incontrate dai contribuenti presso le amministrazioni fiscali nazionali di altri Stati membri. Il ruolo del giudice è anche quello di contribuire a convincere le amministrazioni che esse non possono astrarsi dalla normativa comunitaria.

²⁹ Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale europeo, *Eliminare gli ostacoli fiscali transfrontalieri per i cittadini dell'Unione europea*, COM/2010/769 e SEC/2010/1576.