

SPUNTI DI RIFLESSIONE IN TEMA DI TUTELA DEL LEGITTIMO  
AFFIDAMENTO DEL CONTRIBUENTE. PROFILI NAZIONALI ED  
EUROPEI

**Abstract:** *The protection of trust and good faith are fundamental principles that are, however, not always adequately protected under national law. In the European context, however, these principles are better guaranteed. The essay dwells on the evolution of the protection of taxpayers' reliance, taking its cue from some recent case law rulings that allow us to glimpse openings towards a more extensive protection in our system as well.*

**Abstract:** Il legittimo affidamento è un principio generale dell'ordinamento europeo nazionale che non sempre però trova in ambito interno un'adeguata tutela. Il presente saggio si sofferma sull'evoluzione della tutela dell'affidamento del contribuente attraverso una lettura ragionata di alcune recenti pronunce giurisprudenziali che consentono di intravedere delle aperture verso una più estesa tutela anche nel nostro ordinamento. Dalla disamina emerge che il principio della tutela del legittimo affidamento, quale corollario della buona fede e della certezza del diritto, dovrebbe trovare una più ampia attuazione attraverso l'individuazione di presupposti comuni e condivisi in ambito nazionale ed europeo.

SOMMARIO: 1. Cenni introduttivi – 2. Lo “stato dell’arte” in tema di tutela del legittimo affidamento del contribuente: una breve ricostruzione – 3. Alcune incerte e altalenanti aperture verso una tutela piena: a) l’interpello ordinario e i casi sovrapponibili; b) l’efficacia dell’accertamento con adesione sulle successive annualità – 4. La tutela dell'affidamento in sede eurounitaria: l'evoluzione giurisprudenziale – 5. Osservazioni conclusive.

1. - *Cenni introduttivi*

Il presente contributo si propone di offrire qualche spunto di riflessione in relazione all'evoluzione del principio della tutela del legittimo affidamento del contribuente, attraverso la disamina di alcune recenti pronunce della giurisprudenza nazionale ed europea. Senza alcuna pretesa di esaustività su un tema così dibattuto e oggetto di ampia riflessione da parte della dottrina, l'analisi volge ad evidenziare le criticità che emergono in alcuni casi specifici, al fine di sottolineare come tale principio generale sia ancora alla ricerca dei propri confini applicativi. Sotto un profilo metodologico si cercherà, quindi, di individuare possibili ed ulteriori ambiti di tutela dell'affidamento attraverso una più ampia chiave ermeneutica.

I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria nell'ordinamento nazionale sono, come noto, improntati al principio di collaborazione e buona fede nel rispetto dei valori costituzionali quali il buon

andamento e l'imparzialità della pubblica amministrazione *ex art. 97 Cost.*, la capacità contributiva *ex art. 53 Cost.* e l'uguaglianza *ex art. 3 Cost.*, non sempre però detta prospettiva collaborativa, costituzionalmente garantita, ha trovato una concreta attuazione e sovente la dottrina e la giurisprudenza hanno assunto differenti posizioni interpretative in merito all'effettivo riconoscimento della tutela del legittimo affidamento e della buona fede. L'attuazione dei principi in parola ha pertanto trovato ampi contrasti interpretativi ed applicativi, mancando spesso di assicurare al contribuente l'effettiva certezza del diritto e la corrispondente tutela dell'affidamento.

L'obiettivo del presente lavoro è quindi cercare di individuare quali possono essere i presupposti e i confini dell'agire dell'amministrazione e del contribuente tali da ingenerare una legittima aspettativa per quest'ultimo.

La disamina che segue s'incentrerà in particolare sugli atti e i comportamenti dell'amministrazione finanziaria, evidenziando le possibili aperture interpretative al fine di individuare un più ampio riconoscimento dell'affidamento del contribuente e garantirne la relativa tutela.

## 2. - *Lo "stato dell'arte" in tema di tutela del legittimo affidamento del contribuente: una breve ricostruzione*

Il legittimo affidamento è un principio generale dell'ordinamento comunitario e nazionale considerato tra gli elementi fondamentali dello Stato di diritto nonché corollario del principio di collaborazione e buona fede e della certezza del diritto. La sua applicazione si estende, pertanto, sia per gli atti legislativi, che per quelli amministrativi producendo i suoi effetti anche per l'amministrazione finanziaria che è tenuta a garantire il rispetto non solo della normativa nazionale, ma anche di quella comunitaria come meglio verrà chiarito nei paragrafi che seguono.

Occorre sin da subito evidenziare che la vastità del tema impone di delimitare l'indagine che s'incentrerà sulla tutela del principio del legittimo affidamento.

In ambito europeo il principio di buona fede<sup>1</sup>, quale regola generale di comportamento che impone lealtà e correttezza nei rapporti tra le parti, ha trovato inizialmente applicazione soprattutto in materia di dazi doganali<sup>2</sup> o

---

<sup>1</sup> Sul punto per ulteriori spunti di riflessione v. M. Trivellin, *Il principio di buona fede oggettiva*, in *I principi europei del diritto tributario* (a cura di) A. Di Pietro e T. Tassani, Cedam, Milano, 2013, 59 ss.

<sup>2</sup> Reg. n. 1430 del 2 luglio 1979, in GUCE, L 197 del 3 agosto 1979, 1; Reg. n. 1697 del 24 luglio 1979 in GUCE L 197 del 3 agosto 1979, 1. Detti regolamenti tutelavano l'affidamento dell'operatore a fronte di richieste di pagamento da parte dell'amministrazione di oneri doganali.

di partecipazione in frodi carosello, consentendo in tal modo di tutelare l'operatore incolpevole fino a riconoscere la non debenza del tributo. In particolare, se in materia doganale l'esistenza di un comportamento attivo da parte dell'amministrazione finanziaria consente di escludere la contabilizzazione di operazioni che l'operatore ha ommesso di registrare poiché tratto in inganno involontariamente, in materia di fatturazione per operazioni inesistenti la Corte di giustizia è andata oltre, rafforzando la tutela del contribuente, attraverso l'attribuzione dell'onere della prova in capo all'amministrazione finanziaria e la garanzia della presunzione dell'operatività secondo buona fede del contribuente.

In ambito interno il principio di collaborazione e buona fede ha trovato inizialmente ingresso nel nostro ordinamento ai sensi dell'art. 97 Cost. come canone di condotta tra le parti: l'amministrazione finanziaria deve agire con correttezza e lealtà nei confronti dei contribuenti, tenendo un comportamento coerente e non contraddittorio e il contribuente, a sua volta, deve tenere una condotta corretta ed improntata alla buona fede, evitando l'aggiramento di norme o la realizzazione di operazioni elusive<sup>3</sup>. Nel nostro ordinamento, collaborazione e buona fede, costituiscono una sorta di endiadi rafforzativa sancita nella Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente); al contribuente viene riconosciuta la tutela della propria posizione soggettiva quando si affida all'interpretazione dell'amministrazione finanziaria. In particolare con l'art. 10, co. 1 dello Statuto il legislatore tributario ha espressamente previsto la tutela della buona fede quale principio generale cui devono ispirarsi i rapporti fra fisco e contribuente e al comma 2 ha introdotto una scusante, limitatamente a sanzioni ed interessi, per il contribuente che si sia adeguato a specifiche indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria successivamente modificati o in caso di ritardi, omissioni od errori causati da indicazioni dell'Amministrazione.

---

<sup>3</sup> In tema di collaborazione e buona fede si rinvia per ulteriori approfondimenti ai numerosi contributi della dottrina v. AA.VV., *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, a cura di M. Pierro, Milano, 2019; A. Colli Vignarelli, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 669; G. Marongiu, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, Torino, 2008, 133; E. Della Valle, *La tutela dell'affidamento*, in *Rass. trib.*, 2002, 459 ss.; M. Logozzo, *Legittimo affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione*, relazione al convegno tenutosi presso l'Università Luiss Guido Carli di Roma, 19 dicembre 2012; M. Trivellin, *Il principio di collaborazione e buona fede nel rapporto tributario*, Padova, 2013, 7 ss.; A. Contrino, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, (a cura di) A. Bodrito e A. Marcheselli, Torino, 2012, 85; D. Peruzza, *Affidamento legittimo ed esigibilità del tributo*, in *Rass. trib.*, 2014, 273; F. Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018, 51; N. Sartori, *Il principio di buona fede e collaborazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Giur. it.*, 2018, 763 ss.

In detto contesto normativo s'intende pertanto, al di là dei casi predefiniti in sede legislativa, delineare quando, e se si verificano le condizioni idonee a far insorgere il legittimo affidamento del contribuente e la conseguente necessità di garantirne un'adeguata tutela.

Se in ambito nazionale al centro del dibattito si pone la verifica della sussistenza della tutela piena (inesigibilità del tributo) o parziale (inesigibilità di sanzioni e interessi), ciò che s'intende evidenziare è invece, la particolare attenzione che pone la giurisprudenza eurounitaria verso un più ampio riconoscimento della tutela dell'affidamento del contribuente sotto il profilo sostanziale e procedurale.

Come verrà di seguito chiarito il principio del legittimo affidamento, costituisce un principio dinamico che deve essere verificato caso per caso non potendo essere "imbrigliato" in categorie precostituite; l'indagine volgerà pertanto ad individuare i presupposti della cd. base affidante e i relativi confini applicativi al fine di garantire una maggiore tutela del contribuente.

In particolare, al di là dei casi in cui la risposta dell'amministrazione sia vincolante (pena la nullità dell'atto emesso in contrasto ad un atto formale) ed è quindi garantita l'inesigibilità del tributo, nonché delle sanzioni ed interessi, occorre verificare altre ipotesi ove, in presenza di indicazioni o comportamenti dell'amministrazione, sia invece possibile ravvisare il legittimo affidamento e garantirne la relativa tutela.

Ai fini di un inquadramento sistematico del legittimo affidamento è necessario soffermarsi preliminarmente sugli orientamenti dottrinari, di seguito sinteticamente riportati, che tuttavia non sembrano aver fornito un'interpretazione univoca e condivisa in relazione alla relativa tutela.

Secondo taluni autori è proprio il principio di buona fede di cui al primo comma dell'art. 10 dello Statuto che impone all'amministrazione in caso *revirement in malam partem*, di mantenere un comportamento coerente con la precedente interpretazione valorizzando il carattere prevalente del suddetto principio<sup>4</sup>. In tal senso la buona fede prevarrà anche sull'indisponibilità dell'obbligazione tributaria<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Al contribuente che abbia realizzato operazioni confidando nell'interpretazione dell'amministrazione finanziaria, successivamente modificata, deve essere riconosciuta la tutela del legittimo affidamento, da ricomprendersi nell'ambito della buona fede oggettiva, sul punto cfr. M. Logozzo, *I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela "piena o parziale"?*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 6, 2325 ss.

Secondo l'autore l'affidamento si distingue dalla buona fede in senso soggettivo sotto il profilo dell'oggetto su cui ricade la fiducia da parte del contribuente: infatti nella buona fede soggettiva, la fiducia investe il comportamento di chi la invoca, mentre nell'affidamento la fiducia viene riposta nella apparente correttezza del comportamento dell'Amministrazione finanziaria. La tutela si fonda sul dato oggettivo che diviene legittimo in quanto riposto in at-

In particolare la possibilità di estendere la tutela del legittimo affidamento all'inesigibilità del tributo oltre che delle sanzioni e degli interessi si basa sull'interpretazione dei primi due commi dell'art. 10 dello Statuto<sup>6</sup>.

L'interpretazione letterale del co. 2 dell'art. 10, invece, circoscrive l'affidamento alle sole sanzioni ed interessi, facendo prevalere i principi di legalità ed indisponibilità dell'obbligazione<sup>7</sup>. L'assenza nel dettato normativo di una esplicita previsione in merito alla inesigibilità del tributo, secondo detta interpretazione, ne avvalorava l'esclusione. La scusante di cui alla previsione del co. 2, dell'art. 10, costituisce pertanto il bilanciamento tra l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e l'esigenza di tutelare l'affidamento e la buona fede.

Detto orientamento individua, quale limite all'affidamento del contribuente, l'impossibilità di equiparare l'attività ermeneutica posta in essere dall'amministrazione a quella di un potere normativo evidenziando il contrasto con il principio della riserva di legge. Una differente lettura attribuirebbe rilevanza normativa agli atti interpretativi dell'amministrazione finanziaria determinando, nel caso in cui vi siano le condizioni per invocare l'affidamento, un diverso trattamento a fronte della medesima capacità contributiva.

A detti orientamenti ermeneutici si aggiunge anche la tesi che sostiene la possibilità di richiedere il risarcimento del danno *ex art. 2043 c.c.* sulla base dell'erronea diffusione di informazioni da parte dell'amministrazione finanziaria<sup>8</sup>. Detta interpretazione, sebbene rispettosa del vincolo di indi-

---

ti interpretativi a carattere generale o in atti formali provenienti dall'autorità amministrativa e indirizzati al singolo contribuente e non su dati soggettivi come avviene nelle diverse ipotesi di buona fede in senso soggettivo (di assenza di colpevolezza o di ignoranza inevitabile della legge).

<sup>5</sup> Cfr. E. Della Valle, *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, cit., 178; M. Nussi, *Mutamenti interpretativi e affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, 1379; A. Colli Vignarelli, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 686.

<sup>6</sup> Cfr. G. Marongiu, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, cit., 194; L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 281; E. Della Valle, *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, cit., 175.

<sup>7</sup> Il riconoscimento del principio della tutela del legittimo affidamento nell'ambito tributario ha trovato numerosi ostacoli fra i quali spiccano i principi della vincolatezza della funzione di imposizione, dell'irrinunciabilità del diritto all'imposta, dell'inderogabilità delle norme fiscali. Il verificarsi del presupposto dell'obbligazione tributaria impone, in detta prospettiva, l'obbligo di accertare e riscuotere dette obbligazioni, prescindendo dalla legittimità o meno dell'affidamento. In merito cfr. G. Falsitta, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, 58.

<sup>8</sup> Cfr. E. Della Valle, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, cit., 172 ss.; A. Turchi, *La tutela dell'affidamento del contribuente a fronte dei mutamenti interpretativi della finanza*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 769 ss.; D. Stevanato, *Tutela dell'affidamento e limiti*

sponibilità dell'obbligazione tributaria<sup>9</sup> e dell'art. 10, co. 2, non sembra essere di facile attuazione, considerato che appare estremamente complessa la dimostrazione dell'elemento soggettivo della colpevolezza dell'amministrazione finanziaria<sup>10</sup>.

Volendo ripercorrere per grandi linee il dibattito giurisprudenziale, rispetto ad una prima interpretazione più garantista, negli ultimi anni sembra essersene affermata una più restrittiva.

Originariamente, infatti, la ben nota sentenza della Cassazione n. 17576/2002<sup>11</sup> annullando un avviso di accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria in contrasto con il contenuto di un processo verbale di constatazione posto alla base della maggiore pretesa, assicurava la prevalenza del principio di buona fede. La sentenza chiariva che la sussistenza di un atto formale conferiva un elevato grado di affidamento del contribuente tale da giustificare, in caso di mutamento di orientamento dell'amministrazione, l'inesigibilità del tributo oltre che delle sanzioni o interessi. La Corte di Cassazione evidenziava che in determinate e concrete circostanze, idonee a garantire un grado particolarmente intenso di affidamento rispetto alla generalità dei casi, doveva quindi essere riconosciuta una tutela piena. Diversamente, l'art. 10, co. 2 trova applicazione in pre-

---

*all'accertamento del tributo*, in *Rass. trib.*, 2003, 795 ss.; A. Meloncelli, *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in A. Fantozzi e A. Fedele, *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 559; per ulteriori approfondimenti sul tema v. P. Marongiu, *L'amministrazione fiscale tra poteri e responsabilità*, Torino, 2016, 87 ss.

<sup>9</sup> Cfr. M. Versiglioni, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, 261.

<sup>10</sup> In merito alla ricostruzione più ampiamente v. M. Logozzo, *I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela "piena o parziale"?*, cit., 2325 ss.; F. Bonetta, *L'affidamento nel diritto amministrativo dei tributi*, Milano, 2021 177 ss.

<sup>11</sup> Cfr. Cass., sent., 10 dicembre 2002, n. 17576 secondo cui il principio di tutela del legittimo affidamento sancito in materia tributaria dall'art. 10, comma 1, della Legge n. 212/2000 trova origine nella Costituzione, e precisamente negli artt. 3, 23, 53 e 97, come espressamente richiamati dall'art. 1 dello stesso Statuto, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa; il dettato del citato art. 10 contiene quindi principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima dell'entrata in vigore della Legge n. 212/2000 e pertanto vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, risultando così applicabile sia ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore (Cass. n. 7080/2004,) sia ai rapporti fra contribuente ed ente impositore diverso dall'Amministrazione finanziaria dello Stato, sia ad elementi dell'imposizione diversi da sanzioni ed interessi, giacché i casi di tutela espressamente enunciati dal comma 2 del citato art. 10 (attinenti all'area dell'irrogazione di sanzioni e della richiesta di interessi), riguardano situazioni meramente esemplificative, legate ad ipotesi maggiormente frequenti, ma non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti".

senza di fattispecie generali ed astratte con il mero riconoscimento di una tutela parziale<sup>12</sup>.

Detta interpretazione basata sulla buona fede ritiene che possa ricorrere l'inesigibilità del tributo quando l'amministrazione si sia pronunciata in via interpretativa su un caso concreto e personale, mentre, nel caso in cui sia stata resa una mera consulenza su fattispecie astratte e generiche, l'affidamento sarà limitato all'annullamento delle sanzioni e degli interessi<sup>13</sup>.

La Corte di Cassazione, secondo un primo orientamento, ha valorizzato il principio di leale collaborazione e di buona fede in presenza di circostanze concrete e specifiche che determinino un grado intenso di affidamento, riconoscendo quindi una tutela piena mentre successivamente, sulla base di un'interpretazione letterale, ha invece circoscritto la tutela alle sole sanzioni ed agli interessi moratori dando rilievo alla inderogabilità delle

---

<sup>12</sup> Nel nostro ordinamento l'art. 10, co. 2 suddivide in due categorie le ipotesi in cui sarà applicabile la scusante, le opinioni interpretative contenute in atti amministrativi (circolari, risoluzioni, note, comunicati, ecc.), oppure situazioni di fatto consistenti in ritardi, omissioni ed errori. Le circolari contengono indicazioni e direttive in merito all'interpretazione delle norme e sebbene abbiano una mera rilevanza interna per l'amministrazione finanziaria, trovano una loro rilevanza anche esterna nei confronti dei contribuenti che potranno venire preventivamente, a conoscenza dell'interpretazione del fisco. In tal modo, anche gli atti interpretativi costituiscono pur sempre valide indicazioni per il contribuente che potrà adeguarsi all'orientamento dell'amministrazione al fine di evitare possibili future controversie.

L'amministrazione finanziaria svolge la propria attività interpretativa anche attraverso atti annoverabili nell'ambito della consulenza giuridica: tra questi vi possono essere istanze di interpello presentate dai singoli contribuenti, oppure con riferimento a questioni generali, istanze presentate dagli uffici periferici, dalle associazioni sindacali o di categoria o da ordini professionali, ecc. In relazione a ritardi omissioni od errori, la situazione appare più complessa, considerato che l'affidamento viene riposto non in un atto formale bensì in una situazione di fatto a cui deve essere riconducibile il comportamento del contribuente; l'inattività dell'amministrazione in questi casi potrebbe ingenerare nel contribuente la presunzione che un determinato comportamento sia da ritenere legittimo.

<sup>13</sup> Cfr. Cass., sent., 6 ottobre 2006, n. 21513, in banca dati *Onefiscale*, secondo la quale gli accordi fra contribuente ed ente impositore in merito all'applicazione delle imposte assumono valore vincolante in virtù del principio del legittimo affidamento risposto dal contribuente in atti e comportamenti della pubblica amministrazione e non in base ai principi di libertà negoziale. In tal senso cfr. Cass., sent., n. 18218 del 5 giugno 2007, in banca dati *Onefiscale*, ove viene chiarito che ai fini dell'applicazione del principio dell'affidamento occorre una valutazione caso per caso del comportamento realizzato dai soggetti del rapporto tributario nel contesto normativo di riferimento; Cass., sent., 13 maggio 2009, n. 10982, nella quale la Corte ha confermato la sussistenza dell'affidamento del contribuente in un provvedimento formale emesso dall'Amministrazione finanziaria in relazione al caso specifico; Cass., ord., 14 gennaio 2015, n. 537, in banca dati *Onefiscale*, ove viene nuovamente ribadito che i casi di tutela espressamente enunciati dall'art. 10, 2° comma, Legge n. 212 del 2000, concernono situazioni esemplificative e connesse ipotesi frequenti, senza limitare la portata generale della norma; pertanto nei casi in cui, si siano verificati i presupposti per l'affidamento del contribuente oltre a sanzioni e interessi, ne consegue anche l'inesigibilità dell'imposta.

norme tributarie, all'indisponibilità dell'obbligazione e alla vincolatezza dell'azione amministrativa<sup>14</sup>.

Come evidenziato dalla più attenta dottrina<sup>15</sup> il cambio di passo nell'orientamento della Cassazione<sup>16</sup>, sta nel sottolineare quando ricorrano i presupposti per il riconoscimento della tutela piena, come prevista nei casi di interpello ai sensi dell'art. 11 dello Statuto<sup>17</sup> e quando, invece, debba essere riconosciuta la tutela parziale così come disciplinata dall'art. 10, co. 2 dello Statuto<sup>18</sup>.

Lo "stato dell'arte", invece, evidenzia un passo indietro da parte della giurisprudenza interna, rispetto al riconoscimento della tutela dell'affidamento; tuttavia un'attenta analisi consente di rinvenire delle possibili aperture nei casi in cui, ad esempio, al contribuente siano state rilasciate risposte univoche, concrete e circostanziate rese anche al di fuori del

---

<sup>14</sup> Cfr. Cass., ord., 21 giugno 2021, n. 17588, in banca dati *Onefiscale*.

<sup>15</sup> Cfr. M. Logozzo, *Non sanzionato il contribuente per affidamento legittimo su atti interpretativi del fisco - il principio del legittimo affidamento: confermata dalla cassazione la tutela "parziale" del contribuente*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2019, 7, 622 ss. La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 370/2019, conferma l'orientamento in base al quale, nell'ipotesi di affidamento legittimo riposto dal contribuente in atti interpretativi dell'Amministrazione finanziaria, non sono dovute, ai sensi dell'art. 10, comma 2, Legge n. 212/2000, le sanzioni amministrative e gli interessi moratori. Secondo l'autore tale orientamento, che assicura al contribuente una tutela parziale è condivisibile quando riguarda una prassi amministrativa generica dell'Amministrazione (circolari, risoluzioni, note, comunicati stampa, ecc.) mentre appare dubbia nel caso in cui siano state rilasciate risposte univoche, concrete e circostanziate rese al di fuori del procedimento formale di interpello. In tali casi dovrebbe essere assicurata al contribuente la tutela piena, nel senso dell'inesigibilità anche dell'imposta.

<sup>16</sup> Cfr. Cass., sent., 10 settembre 2009, n. 19479; Cass., sent., 13 ottobre 2011, n. 21070; Cass., sent., 12 settembre 2012, n. 15224; Cass., sez. trib., sent., 17 aprile 2013, n. 9282, in banca dati *Onefiscale*.

<sup>17</sup> Ai sensi dell'art. 11, Legge n. 212/2000 la risposta fornita dall'amministrazione finanziaria scritta e motivata vincola l'amministrazione a alla questione oggetto dell'istanza di interpello pena la nullità di qualsiasi atto impositivo e sanzionatorio reso in difformità della risposta medesima. Per ulteriori approfondimenti cfr. M.T. Moscatelli, *L'interpello del contribuente*, in A. Fantozzi, - A. Fedele, (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 633; F. Pistolesi, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, 45; A. Viotto, *Tutela dell'affidamento, consulenza giuridica e interpello*, in *Riv. dir. trib.*, 6/2017, 691; M.G. Committeri e G. Scifoni, *Revisione degli interpelli: migliorano dialogo e collaborazione tra fisco e contribuente?* in *Corr. trib.*, 2015, 4193; L. Del Federico, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, 155; M. Versiglioni, *L'interpello nel diritto tributario*, Perugia, 2005, 26; F. Pistolesi, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, 45; G. Marongiu, *Riflessioni sul diritto d'interpello*, in *Corr. trib.*, 2002, 1408; G. Fransoni, *Il diritto potestativo d'interpello*, Pisa, 2020, 18 ss.; F. Farri, *Le (in)certezze nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2021, 720.

<sup>18</sup> Cfr. Cass., sez. trib. sent., 8 febbraio 2017, n. 12635; Cass., sez. trib., sent., 22 luglio 2020, n. 15597; Cass., ord., 9 marzo 2022, n. 7626; Cass., ord., 9 marzo 2022, n. 7626; Cass., sez. trib., sent., 14 febbraio 2022, n. 4599, in banca dati *Onefiscale*.



procedimento formale di interpello, come meglio sarà esaminato di seguito.

### 3. - *Alcune incerte e altalenanti aperture verso una tutela piena*

Dall'analisi della giurisprudenza più recente è possibile rinvenire alcuni interessanti casi in cui la Suprema Corte ha mostrato un atteggiamento di maggior *favor* nei confronti del contribuente.

Si tratta di ipotesi relative ad atti formali (tipici e atipici) su casi concreti e personali contenenti determinazioni dell'amministrazione finanziaria che producono effetti esterni o reiterati negli anni.

Le fattispecie di seguito descritte evidenziano come nel caso in cui l'amministrazione abbia emesso un atto specifico idoneo ad ingenerare nel contribuente la tutela della buona fede e del legittimo affidamento fornendo un'informazione qualificata<sup>19</sup>, sussistano margini per il riconoscimento dell'inesigibilità del tributo oltre che delle sanzioni e degli interessi moratori.

La giurisprudenza, di recente, ha fornito un'apertura, riconoscendo la *vis expansiva* della risposta ad un interpello ai sensi dell'art. 11, co. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, anche nei confronti di altri soggetti, oltre che al proponente dell'istanza.

#### a) *L'interpello ordinario e i casi sovrapponibili*

Nel caso esaminato con l'ordinanza n. 8740/2021<sup>20</sup> la Suprema Corte ha infatti ampliato l'efficacia soggettiva dell'affidamento ad alcune risposte ad interpello, in presenza di una situazione corrispondente<sup>21</sup>.

La Corte evidenzia che l'interpello<sup>22</sup>, anche se non trova applicazione in generale con riferimento a casi simili relativi a soggetti diversi

---

<sup>19</sup> Cfr. R. Schiavolin, *Il dovere di informazione nello Statuto del contribuente*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del Contribuente. Studi in onore del prof. G. Marongiu*, 2012, 319; M. Pierro, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, 43.

<sup>20</sup> Cfr. Cass., sez. trib., sent., 30 marzo 2021, n. 8740, in banca dati *Onefiscale*.

<sup>21</sup> In tema di interpello per ulteriori approfondimenti v. M.T. Moscatelli, *L'interpello del contribuente*, in A. Fantozzi e A. Fedele, (a cura di), *Statuto Dei Diritti Del Contribuente*, Milano, 2005, 633; F. Pistolesi, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, 45; A. Viotto, *Tutela dell'affidamento, consulenza giuridica e interpello*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 6, 691; M.G. Committeri e G. Scifoni, *Revisione degli interpelli: migliorano dialogo e collaborazione tra fisco e contribuente?*, in *Corr. trib.*, 2015, 4193; L. Del Federico, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, 155; M. Versiglioni, *L'interpello nel diritto tributario*, Perugia, 2005; G. Marongiu, *Riflessioni sul diritto d'interpello*, in *Corr. trib.*, 2002, 1408; G. Fransoni, *Il diritto potestativo d'interpello*, Pisa, 2020, 18 ss.; F. Farri, *Le (in)certezze nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 2, 720.

dall'interpellante, "può" tuttavia estendersi a soggetti diversi se la struttura della fattispecie impositiva ed i relativi obblighi sono "indissolubilmente legati alla questione investita dall'interpello (e della relativa risoluzione o circolare dell'Amministrazione)<sup>23</sup>". Quanto ai presupposti necessari ai fini di una applicazione più estesa appare necessaria un'identità di natura "oggettiva" tra la questione sottoposta dal contribuente con un'istanza di interpello ed un'altra fattispecie imputabile ad un diverso contribuente (nel caso esaminato la questione s'incentrava sull'applicazione dell'aliquota iva agevolata su pannelli fotovoltaici e sui relativi obblighi contabili).

Nel caso specifico l'individuazione della corretta aliquota iva, in risposta ad altri interPELLI, non consente una diversa valutazione del dato nei confronti dell'altro contraente. La sostanziale "sovrapponibilità" delle questioni esaminate deve pertanto garantire la tutela del legittimo affidamento per tutti i contribuenti che si trovino in una situazione corrispondente. A sostegno di questa tesi vi è anche l'impossibilità da parte del contribuente di proporre una nuova istanza di interpello non sussistendo concretamente le condizioni di obiettiva incertezza della norma così come previsto dall'art. 11, co. 4 dello Statuto; infatti, nel caso in cui l'amministrazione abbia fornito soluzioni a fattispecie corrispondenti a quella delineata dal contribuente, con atti pubblicati ai sensi dell'art. 5, co. 2, dello Statuto, una differente interpretazione che non vincoli l'Amministrazione con riferimento ad un'interpretazione già fornita per fattispecie corrispondenti e sovrapponibili, sarebbe palesemente in contrasto con il dettato normativo. In questa circostanza anche in mancanza di una risposta esplicita destinata al contribuente, in situazioni del tutto analoghe, gli atti emessi in difformità all'interpello reso per fattispecie speculari dovrebbero essere nulli ingenerando in capo al contribuente la medesima situazione di legittimo affida-

---

<sup>22</sup> Il terzo comma dell'art. 11 dello Statuto del contribuente prevede che la risposta ad interpello debba essere scritta e motivata vincolando l'amministrazione con riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente. La disposizione prevede che gli atti difformi dalla risposta sono nulli e che detta nullità si estende anche ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili all'interpello. La rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'amministrazione avrà efficacia esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri del contribuente. La norma, in sintesi, dispone che la risposta fornita dall'Agenzia è vincolante solo per l'amministrazione (con riferimento al caso concreto e nei confronti del contribuente istante e non per il contribuente).

<sup>23</sup> Cfr. art. 11, Legge n. 212/200, comma 6: "L'amministrazione provvede alla pubblicazione mediante la forma di circolare o di risoluzione delle risposte rese nei casi in cui un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro, nei casi in cui il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali, nei casi in cui siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici, nonché in ogni altro caso in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito. Resta ferma, in ogni caso, la comunicazione della risposta ai singoli istanti".

mento. Occorre infatti evidenziare che in alcuni casi le risposte agli interpellati vengono rese pubbliche attraverso risoluzioni e circolari come previsto dall'art. 11, comma 6 dello Statuto dei diritti del contribuente.

La risposta ad un interpello fornita da fonte autorevole quale è l'amministrazione finanziaria, che sia sovrapponibile ad altro caso già oggetto di interpretazione può quindi costituire la cd. base affidante su cui il contribuente potrà fondare il proprio legittimo affidamento. In tale ipotesi al contribuente dovrà essere riconosciuta la stessa tutela prevista per il soggetto destinatario dell'interpello, quindi, la tutela piena<sup>24</sup>; diversamente si verificherebbe una disparità di trattamento nei confronti di un contribuente al quale sarebbe sostanzialmente preclusa la proposizione di un'istanza di interpello su un caso già oggetto di chiarimento da parte dell'amministrazione finanziaria. Un'interpretazione sistematica delle disposizioni dello Statuto consente quindi il riconoscimento di una tutela piena anche in casi analoghi e speculari sebbene non rientranti "direttamente" nel procedimento formale di interpello.

#### b) *L'efficacia dell'accertamento con adesione sulle successive annualità*

Il riconoscimento di una tutela più ampia e non solo parziale, emerge dalla disamina delle sentenze della Suprema Corte n. 12372/2021<sup>25</sup> e n. 12453/2021<sup>26</sup> in tema di accertamento con adesione.

---

<sup>24</sup> Per i procedimenti di interpello vi è la deroga al principio generale d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, poiché l'amministrazione è espressamente vincolata alla risposta data all'istanza del contribuente anche in relazione al tributo cfr. Cass., sent., 10 settembre 2009, n. 19479, cit.

<sup>25</sup> Cfr. Cass., sez. trib., sent., 11 maggio 2021, n. 12372, in banca dati *Onefiscale*. In merito più dettagliatamente v. C. Attardi, *Accertamento con adesione: natura ed efficacia (esterna) alla luce delle previsioni dello Statuto*, in *Fisco*, 2022, 31, 3007; G. Antico, *L'atto di adesione non vincola l'Ufficio per le annualità successive*, in *Fisco*, 2022, 26, 2581; V. Ficari, *Gli "interessi" pretensivi del contribuente: dagli "strumenti" di collaborazione e partecipazione alle "definizioni consensuali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 1, 71 ss. In merito si veda il precedente orientamento della Cass., SS.UU., sent., 25 settembre 2020, n. 20200 che ha distinto la riduzione di imponibile ottenuto dalla società con sentenza favorevole passata in giudicato e quella, invece, conseguita "mediante una procedura stragiudiziale di accertamento con adesione sostenendo che l'ordinamento non ha previsto l'automatica estensione degli effetti dell'accertamento con adesione concordato dalla società in favore dei suoi soci, né si potrebbe giungere ad un obbligo conformativo attraverso il principio della collaborazione e della buona fede ex art. 10 della Legge n. 212/2000 in quanto lo Statuto non prevede una sanzione per la sua violazione".

<sup>26</sup> Cfr. Cass., sez. trib., sent., 21 maggio 2021, n. 12453, in banca dati *Onefiscale*, secondo cui l'accertamento con adesione si perfeziona con il pagamento della prima rata e scaturisce da un accordo tra le parti. Dopo una serie di incontri, e dopo aver se del caso vagliato e condiviso le prospettazioni del contribuente, è esclusiva competenza dell'Ufficio formulare una proposta al contribuente. Il principio del legittimo affidamento, che va considerato caso

Entrambe le pronunce si soffermano sulla natura e sull'efficacia dell'accordo contenuto nel processo verbale nell'ambito dell'adesione, atto interno alla procedura e sui presupposti, le condizioni e gli effetti del legittimo affidamento. Le pronunce sostanzialmente analoghe, compiono un'ampia disamina in relazione all'accertamento con adesione<sup>27</sup> chiarendo, che sebbene sia l'atto sottoscritto per ciascuna annualità a definire i singoli anni d'imposta, il verbale di contraddittorio (atto endoprocedimentale) contiene tuttavia l'accordo per definire l'intera pretesa impositiva con riferimento a tutte le annualità. L'effetto dell'accordo di adesione non può esaurirsi in relazione alle sole annualità per cui era stato stipulato, poiché il riferimento nel verbale del contraddittorio a più annualità genera delle legittime aspettative nei confronti del contribuente accorto e diligente. Un'adesione avente oggetto più di un periodo d'imposta, sebbene definita solo limitatamente ad alcune annualità, produce quindi effetti anche per le annualità successive; pertanto, se l'amministrazione non tiene conto della rideterminazione dell'imposta accertando maggiori imponibili lede la sua stessa affidabilità. Secondo la Corte la condotta dell'Ufficio che, dopo aver emesso in base alla proposta accettata dal contribuente, gli atti di accertamento con adesione per alcune annualità di imposta, "*proceda repentinamente senza motivazione e nonostante il tempestivo e regolare adempimento degli atti già emanati, all'emissione per le restanti annualità*" è lesiva del principio di buona fede e del legittimo affidamento<sup>28</sup>. La Corte, nei casi

---

per caso, impone di affermare che l'effetto dell'accordo di adesione, in costanza dei requisiti di fatto, non esaurisca il proprio effetto per l'annualità in cui è stipulato. Pertanto, se viene perfezionata l'adesione in relazione ad un anno e la situazione non muta, non è legittima la condotta dell'Agenzia delle Entrate che, per gli anni successivi, aumenti la pretesa con riferimento ai pregressi accertamenti poi definiti in adesione. In una tale evenienza, gli accertamenti sono parzialmente nulli, e la pretesa va ricondotta nell'entità derivante dall'accordo di adesione dei pregressi anni. Cfr. M. Trivellin, *L'impronta della buona fede (in alcune recenti decisioni della Suprema Corte di Cassazione)*, in (a cura di) A. Carinci, T. Tassani, *I diritti del contribuente, principi, tutele e modelli di difesa*, 2021, 179 ss. L'autore esamina la sentenza n. 12453/21 sottolineando il ruolo della buona fede nella risoluzione della controversia.

<sup>27</sup> Cfr. In tema di accertamento con adesione più ampiamente v. F. Batistoni Ferrara, *Accertamento con adesione* (Dir. trib.), in *Enc. Dir. Agg.*, Milano, 1988, II, 27 ss.; F. Gallo, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 433; E. Marello, *Accertamento con adesione*, Torino, 2000, 173 ss. e 223 ss.; M. Versiglioni *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001, 580; L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio dalla prospettiva italiana*, Milano, 2010, 69 ss.; C. Califano, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione nella teoria degli accordi*, in *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, a cura di A. Guidara, Pisa, 2020, 245 ss. In merito alla partecipazione del contribuente al contraddittorio v. G. Ragucci, *Partecipazione e contraddittorio nei procedimenti tributari*, in *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, (a cura di) A. Guidara, Pisa, 2020, 33 ss.

<sup>28</sup> Cfr. Cass., sez. trib., sent., 24 maggio 2022, n. 16675 in banca dati banca dati *Onefile*.

esaminati ammette la sola esigibilità della differenza fra l'imposta definita e l'imposta accertata riconoscendo quindi una tutela piena al contribuente in relazione all'inesigibilità della maggiore imposta accertata, sempre che ovviamente, restino immutati gli elementi di fatto e di diritto.

Dall'interpretazione della Corte emerge che il nuovo accertamento, che non tenga conto della precedente adesione perfezionata, potrà essere considerato illegittimo per violazione dell'art. 10, co. 2 dello Statuto conferendo alla disposizione una portata precettiva che va oltre il dettato letterale.

A dette sentenze, la cui coerenza e ragionevolezza appare evidente ha, però, fatto seguito una più recente pronuncia della Suprema Corte, sempre in tema di efficacia esterna dell'adesione, che ha fornito un'interpretazione più restrittiva.

Si tratta della sentenza la n. 16675 del 24 maggio 2022 con la quale i giudici sembrano aver compiuto un passo indietro rispetto ai precedenti orientamenti negando qualsiasi rilevanza esterna all'adesione definita per una sola annualità, ma con evidenti ricadute per gli anni d'imposta successivi.

La questione involge, anche in questo caso, il più ampio tema della natura giuridica dell'accertamento con adesione e l'indisponibilità del credito tributario. Senza entrare nel merito della complessa e dibattuta questione, che richiederebbe un ulteriore approfondimento sull'istituto, ci si limiterà in questa sede ad evidenziare il punto di vista della Corte secondo la quale l'adesione *“configura un accordo di diritto pubblico, il quale in ragione di ciò, non è soggetto alle disposizioni del codice civile in tema di transazione ma alla speciale disciplina contenuta nel d.lgs. n. 218/1997 relativa all'obbligazione tributaria, ai suoi presupposti e alla base imponibile”*<sup>29</sup>. Ed è proprio la natura di accordo, sottolineano gli Ermellini, a limitare l'efficacia dell'accertamento in merito al contenuto ed ai profili temporali nel periodo d'imposta oggetto dell'adesione e non oltre.

Volendo però considerare i precedenti della Corte del 2021, al fine di comprendere la diversa interpretazione resa con la sentenza in parola, occorre sottolineare che dalla pronuncia non emerge con chiarezza se nella fase endoprocedimentale del verbale di contraddittorio vi siano stati riferimenti alla riqualificazione ed agli effetti della stessa anche in merito alle annualità successive, presupposti che, come chiarito, potevano in qualche modo in-

---

<sup>29</sup> La sentenza si sofferma sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione che non essendo un atto di diritto privato non ha natura di atto amministrativo unilaterale, né di contratto di transazione, considerata la disparità delle parti e l'assenza di discrezionalità in merito alla pretesa tributaria e configurandosi quindi come un accordo di diritto pubblico, non soggetto alle regole civilistiche in tema di transazione.

fluire anche, sulla formazione della cd. base affidante e definire il recupero di imposta anche per gli anni successivi. Dalla sentenza si evince, però, che l'amministrazione aveva comunque accertato un disegno elusivo realizzato attraverso una serie di operazioni iniziate nel 2004, e dirette a collocare in una *holding* le partecipazioni detenute dalla società “*utilizzando l'istituto della cessione di azioni, al posto della più lineare operazione di conferimento, al solo scopo di far emergere sul piano giuridico, in luogo della effettiva distribuzione di dividendi per gli anni 2005 -2008 il ripianamento di debiti sottraendosi così ai corrispondenti obblighi tributari*”. L'adesione veniva poi perfezionata con riferimento al solo anno 2004, mentre il successivo accertamento (oggetto della sentenza) concerneva l'anno 2007. I giudici, nel rispetto del dettato normativo, sostengono che l'accordo oggetto di definizione attraverso l'adesione ha un'efficacia limitata ai presupposti e al relativo periodo d'imposta e che per i successivi periodi d'imposta l'accordo, tenuto conto dei presupposti di fatto posti a fondamento dell'accertamento, non abbia carattere vincolante per le parti non potendo essere equiparato a un giudicato e ad i suoi effetti. Detta interpretazione limita quindi l'efficacia dell'accertamento con adesione entro i confini del solo periodo d'imposta in oggetto, omettendo però di considerare l'elemento di certezza e stabilità che lo strumento deflattivo dovrebbe comunque assicurare a tutela del contribuente.

L'accertamento con adesione contenente detta nuova determinazione costituisce certamente un atto definitivo proveniente da fonte autorevole ed idoneo pertanto ad ingenerare delle legittime aspettative in capo al contribuente, anche in merito alla definizione degli anni successivi.

L'autonomia dei periodi d'imposta non può, infatti, sempre rappresentare una giustificazione tale da consentire che le vicende degli anni precedenti non producano effetti sugli anni successivi, come ampiamente evidenziato dall'interpretazione dottrina e giurisprudenziale sul giudicato esterno<sup>30</sup>. Sebbene non sia possibile comparare un giudicato di annullamento, atto giudiziale, con un atto di adesione che invece è un mero atto amministrativo, occorre però sottolineare come entrambi rendono la pretesa impositiva definitiva: il giudicato è intangibile ai sensi dell'art. 2909 c.c.

---

<sup>30</sup> Cfr. Per ulteriori approfondimenti in tema di giudicato tra i numerosi contributi della dottrina e senza pretesa di esaustività v. D. Corrado, *L'efficacia ultra litem del giudicato tributario tra vecchi modelli e nuove teorizzazioni: il lungo cammino della corte di cassazione nel segno di una costante incertezza sistematica*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 6, 2547; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario trent'anni dopo*, in M. Basilavecchia, A. Comelli (a cura di), *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, Milano, 2020, 368 ss.; G. Fransoni, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001.

e l'adesione è immodificabile ai sensi dell'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 218 del 1997.

In tal senso le riqualificazioni e le determinazioni oggetto dell'atto di adesione, debitamente perfezionato, dovrebbero poter produrre effetti esterni nei confronti del contribuente istante anche con riferimento alle successive annualità.

Appare peraltro poco chiaro il passo della sentenza in cui i giudici giustificano l'efficacia dell'accertamento con adesione alla sola annualità definita (e non alle successive) avendo ad oggetto "esclusivamente il *quantum debeatur*" considerato che l'anno 2004 aveva ad oggetto la plusvalenza derivante dalla cessione. È infatti evidente che la riqualificazione effettuata dall'amministrazione era stata effettuata in vista di una presunta operazione elusiva con conseguenti effetti anche sulle successive annualità<sup>31</sup>.

La sentenza sembrerebbe soffermarsi, sul mero "profilo dell'accordo", tuttavia la certezza del diritto<sup>32</sup> impone coerenza nelle fattispecie replicabili o che influenzino annualità successive<sup>33</sup>. È evidente che anche in questo caso la riqualificazione dell'atto e i relativi effetti trovano spiegazione anche per le annualità seguenti costituendo una base affidante per il contribuente degna di adeguata tutela.

Il principio di buona fede impone all'amministrazione finanziaria il rispetto di un canone di correttezza che non dovrebbe quindi discostarsi da precedenti determinazioni concordate e recepite dal contribuente senza contestazioni. La tutela del legittimo affidamento è quindi ravvisabile anche nel caso di provvedimenti formali atipici, anche nelle ipotesi di riqualificazione di un'operazione in relazione ad una o più annualità.

Come chiarito, agli orientamenti della Suprema Corte che sembravano aver ampliato il riconoscimento della tutela del legittimo affidamento, ha fatto invece seguito un'interpretazione di segno contrario. Dalle prime pronunce è emerso che, in assenza di comportamenti lesivi dei doveri di correttezza da parte del contribuente, non trova giustificazione il comporta-

---

<sup>31</sup> Per approfondimenti sul tema *ex multis* vedasi S. Fiorentino, *Interpretazione della legge d'imposta e qualificazione negoziale: il necessario equilibrio tra «giusta imposizione» e «legalità del tributo»*, in *Dir. e Proc.*, 2021, 1, 1 e G. Corasaniti, *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*, Milano, 2008.

<sup>32</sup> Più ampiamente cfr. F. Farri, *Le (in)certezze nel diritto tributario*, cit., 720.

<sup>33</sup> Cfr. A. Contrino, G. Corasaniti, E. Della Valle, A. Marcheselli, E. Marrello, G. Marini, S.M. Messina, M. Trivellin, *Fondamenti di diritto tributario*, Milano, 2022, 365 ove viene riportato tra i possibili esempi quello in cui il contribuente abbia adeguato il suo comportamento ai rilievi contenuti in un avviso di accertamento, cercando evitare in tal modo eventuali future controversie. Nel caso in cui l'amministrazione per le annualità successive non tenga conto della riqualificazione effettuata nel precedente accertamento, base del legittimo affidamento del contribuente, bisognerebbe escludere sanzioni e interessi.

mento contraddittorio dell'Amministrazione finanziaria che mina la credibilità e l'affidabilità dell'amministrazione finanziaria, mentre dalla recentissima pronuncia del 2022 (che si auspica resti isolata) la Corte sembra invece mutare orientamento in relazione all'efficacia esterna dell'atto di adesione assumendo una posizione rigida e formalistica ed escludendo il riconoscimento del principio di legittimo affidamento per le successive annualità. La questione quindi, resta ancora aperta.

Non è comunque escluso che l'amministrazione potrebbe, sulla base di differenti presupposti, individuare nuove motivazioni a sostegno di eventuali ulteriori accertamenti per le annualità per le quali non sia stato ancora perfezionato l'accertamento con adesione. Nonostante le possibili aperture emerge ancora, talvolta in modo anche contraddittorio, l'interpretazione altalenante della giurisprudenza interna, spesso troppo restrittiva.

Diverso è invece l'orientamento in sede eurounitaria, da cui si evince una costante attenzione verso la tutela piena del legittimo affidamento del contribuente<sup>34</sup>.

#### *4. - La tutela dell'affidamento in sede eurounitaria: l'evoluzione giurisprudenziale*

In ambito eurounitario, anche in mancanza di un principio generale che preveda la disapplicazione dei tributi dovuti e delle sanzioni per ignoranza o errore incolpevole nell'applicazione della legislazione, il principio di buona fede e legittimo affidamento trova ampio riconoscimento.

L'affidamento, quale corollario della certezza del diritto, rappresenta per la Corte uno strumento concettuale che non deve essere visto isolatamente, ma nell'ambito di un contesto interpretativo da valutare nel suo insieme, e non astrattamente, esaminando le concrete circostanze nelle quali hanno operato i soggetti interessati. Detto principio deve essere quindi inteso non in senso assoluto, ma come potenzialmente meritevole di tutela, a seconda delle circostanze in cui viene in rilievo. Occorre in merito sottolineare che la Corte di giustizia e il legislatore europeo, non utilizzano i due principi in chiave meramente formalistica, ma ne fanno un uso tendente ad assicurare la giustizia in senso sostanziale. La tutela del legittimo affidamento deve essere quindi valutata sotto il profilo concreto e tenendo conto del comportamento dell'amministrazione finanziaria e del contribuente.

---

<sup>34</sup> Cfr. M. Logozzo, *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e nuova codificazione*, in *Boll. Trib.*, 132; Id., *Non sanzionato il contribuente per affidamento legittimo su atti interpretativi del fisco - il principio del legittimo affidamento: confermata dalla cassazione la tutela "parziale" del contribuente*, cit., 622.



In tal senso nel corso degli anni la giurisprudenza della Corte di giustizia ha spesso affrontato il tema della tutela della certezza del diritto e del legittimo affidamento individuando i presupposti essenziali<sup>35</sup>. Secondo i giudici detto principio fa parte dell'ordinamento giuridico eurounitario costituendo il corollario del principio della certezza del diritto, che esige la prevedibilità delle situazioni e dei rapporti giuridici<sup>36</sup>. Per tale motivo le norme devono essere redatte in modo chiaro e preciso<sup>37</sup>.

Detta condizione, ha sottolineato la Corte di giustizia nella sentenza *Salomie e Oltean*<sup>38</sup>, si impone nella particolare situazione in cui le norme possano determinare conseguenze finanziarie, al fine di consentire agli interessati di conoscere i propri diritti e obblighi in modo chiaro e preciso e ai giudici nazionali di consentirne il rispetto<sup>39</sup>. La Corte di giustizia ha

---

<sup>35</sup> Cfr. Corte di giustizia, sent., 29 aprile 2004, procedimenti riuniti cause C-487/01 e C-7/02, *Gemeente Leusden e Holin Groep.*, 57; sent. 26 aprile 2005, causa C-376/02, *Goed Wonen*, p. 32.

<sup>36</sup> Secondo la Corte di giustizia al contribuente deve essere riconosciuta la tutela piena se l'amministrazione ha reso informazioni precise, incondizionate e concordanti a prescindere dalla forma con cui vengono comunicate al singolo contribuente. I requisiti riconosciuti dalla Corte ai fini della tutela piena sono: un atto o un comportamento dell'a.f. che generi delle aspettative: (cd. base dell'affidamento), le aspettative ingenerate devono essere certe e prevedibili, che l'affidamento sia legittimo, che il contribuente sia accorto e diligente nel senso (non avrebbe potuto presumere un diverso comportamento dell'a.f.). In merito alla certezza e prevedibilità la Corte ha sottolineato che tale principio deve trovare riconoscimento quando si tratti di una normativa idonea a comportare oneri finanziari al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che impone cfr. Corte di giustizia, sent., 26 aprile 2005, causa C-376/02, 32, *Goed Wonen*; Corte di giustizia, sent., 14 maggio 1975, causa C-74/74, CNTA/Commissione; Corte di giustizia, sent., 15 febbraio 1996, causa C-63/93, *Duff*.

<sup>37</sup> Si veda anche Corte di giustizia, sent., 21 giugno 1988, causa C-257/88, Commissione/Italia, 12, secondo la quale la normativa degli Stati membri deve essere formulata in modo non equivoco in modo da consentire ai cittadini di conoscere diritti ed obblighi in maniera chiara e precisa ed ai giudici nazionali di garantirne l'osservanza. Secondo costante giurisprudenza della Corte, il principio della certezza del diritto, che ha come corollario quello della tutela del legittimo affidamento, impone, da un lato, che le norme di diritto siano chiare e precise e, dall'altro, che la loro applicazione sia prevedibile per i soggetti dell'ordinamento, in particolare quando possono avere conseguenze sfavorevoli sugli individui e sulle imprese. In particolare, detto principio impone che una normativa consenta agli interessati di conoscere con esattezza la portata degli obblighi che essa impone loro e che questi ultimi possano conoscere senza ambiguità i loro diritti e i loro obblighi e regolarsi di conseguenza, cfr. Corte di giustizia, sent., 15 aprile 2021, C-798/18 e C-799/18, Federazione nazionale delle imprese elettrotecniche ed elettroniche (Anie) e a., p. 41; sent. 11 luglio 2019, cause C-180/18, C-286/18 e C-287/18, *Agrenergy e Fusignano Due*, p. 28; sent., 1° luglio 2014, causa C-573/12, *Ålands Vindkraft*, p. 128.

<sup>38</sup> Cfr. Corte di giustizia, sent., 9 luglio 2015, causa C-183/14, *Salomie*, par. 31 e 32; Corte di giustizia, sent., 21 giugno 1988, causa C-257/88, Commissione/Italia cit.

<sup>39</sup> "La normativa comunitaria dev'essere certa e la sua applicazione prevedibile per gli amministrati. Questa esigenza di certezza del diritto è tanto più tassativa qualora si tratti di una normativa che può avere delle conseguenze finanziarie, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'entità degli obblighi che essa impone loro", Corte di giustizia, sent., 15 dicembre 1987, C-325/85, *Irlanda vs. Commissione*, p. 18.

chiarito che, per poter invocare una tutela piena, occorrerà verificare la legittimità di tali aspettative (base affidante) ovvero di un atto o di un comportamento della amministrazione pubblica che generi tale affidamento. Detto orientamento ha trovato costante riconoscimento da parte della Corte di giustizia nella sentenza *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*<sup>40</sup>, ove è stato ribadito il riconoscimento di una tutela piena. Secondo i giudici europolitani non può essere richiesto il pagamento dell'imposta se la prassi dell'Amministrazione finanziaria abbia ingenerato un ragionevole affidamento in relazione alla non applicazione della stessa in un operatore prudente ed accorto.

Sempre nell'ottica di adottare un'interpretazione sostanziale del principio, la Corte ritiene necessario considerare le caratteristiche specifiche e le competenze reali del contribuente coinvolto; in più di un'occasione, infatti, ha escluso che le aspettative del contribuente possano dirsi lese allorché si tratti di un soggetto avveduto<sup>41</sup>.

Dalla giurisprudenza europolitica emerge che le competenze specifiche del soggetto operante dovrebbero consentirgli di comprendere le conseguenze economico-finanziarie derivanti dall'applicazione di una legge<sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup> Cfr. Corte di giustizia, sent., 9 luglio 2015, causa C-144/14, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*. secondo cui "i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento non ostano a che un'Amministrazione tributaria nazionale decida che servizi medico veterinari siano soggetti a iva in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, qualora tale decisione si fondi su norme chiare e la prassi di tale Amministrazione non sia stata atta a creare, in capo a un operatore economico prudente e accorto, un ragionevole affidamento nell'inapplicabilità di tale imposta a servizi di questo tipo".

<sup>41</sup> Cfr. Corte di giustizia, sent., 14 settembre 2006, cause riunite C-181/04 a C-183/04, *Elmeke* p. 32; Cfr. Corte di giustizia, sent., 9 luglio 2015, causa C-183/14, *Salomie*, cit. ove viene chiarito che: "i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento non ostano, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, a che un'Amministrazione tributaria nazionale decida, in esito a un controllo fiscale, di assoggettare alcune operazioni all'imposta sul valore aggiunto e imponga il pagamento di maggiorazioni, a condizione che tale decisione si fondi su norme chiare e precise e che la prassi di tale Amministrazione non sia stata idonea a ingenerare, in capo ad un operatore economico prudente e accorto, un ragionevole affidamento sulla non applicazione di tale imposta a operazioni del genere".

<sup>42</sup> La nozione di operatore economico prudente e accorto è contenuta all'interno delle Direttive in materia di appalti e fa riferimento ad ogni "persona fisica o giuridica o un ente pubblico o un raggruppamento di tali persone e/o enti che offra sul mercato, rispettivamente, la realizzazione di lavori/opere, prodotti o servizi" direttiva 2004/18/CE. La Corte di giustizia tende ad interpretare tale nozione in maniera estensiva, v. Corte di giustizia, sent., 23 dicembre 2009, causa C-305/08, *CoNISMA*. Il possesso di conoscenze e di esperienza negli affari potrebbe, tuttavia, costituire un ostacolo rispetto alla possibilità di invocare la lesione dell'affidamento in tutti quei casi in cui lo stesso soggetto sia stato in grado di prevedere l'adozione di misure più rigorose, in tal senso, sentenze 10 dicembre 1975, cause riunite da 95/74 a 98/74, 15/75 e 100/75, *Union nationale des coopératives agricoles de céréales a./Commissione e Consiglio*, p. 43-45, e 1° febbraio 1978, causa 78/77, *Lühns*, p. 6.

In tal senso si è espressa la Corte di giustizia nella sentenza *Elmenka* che costituisce un *leading case* in tema di buona fede e legittimo affidamento<sup>43</sup>. La vicenda concerneva l'applicazione dell'iva per un periodo pregresso, a fronte di un mutamento di opinione dell'amministrazione finanziaria che aveva originariamente fornito un chiarimento in merito alla non applicazione dell'imposta. Detta interpretazione era stata successivamente oggetto di un *revirement* da parte della stessa amministrazione perché ritenuta erronea. La Corte, con la sentenza in parola, ha affermato un importante principio di diritto: l'affidamento si deve ritenere legittimamente prodotto se l'atto che l'ha ingenerato promani dall'Autorità competente e se abbia legittimamente determinato delle aspettative in un operatore attento ed accorto<sup>44</sup>.

Ciò che occorre sottolineare che in presenza di informazioni precise, incondizionate e concordanti gli elementi formali diventano irrilevanti: pertanto a prescindere dalla natura degli atti (generica o caso concreto) secondo l'orientamento della Corte di giustizia al contribuente deve essere riconosciuta una tutela piena.

Nel caso specifico, inoltre, la mancata applicazione dell'imposta<sup>45</sup> assumeva particolare rilievo poiché l'operatore economico, a distanza di tempo, si sarebbe potuto trovare nella condizione di non poter riscuotere l'iva in via di rivalsa dai propri clienti, rimanendone quindi indebitamente inciso<sup>46</sup>.

---

<sup>43</sup> Cfr. Corte di giustizia, sent., 14 settembre 2006, cause riunite da C-181/04 a C-183/04, *Elmenka* cit. in merito v. M. Logozzo, *I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela "piena o parziale"?*, cit., 2325 ss.; P. Maspes, *Legittimo affidamento: fidarsi è bene, ma non fidarsi è meglio?*, in *Corr. Trib.*, 2021, 1, 91; S. Annibaro Pérez, *Il principio di tutela del legittimo affidamento in I principi europei del diritto tributario* (a cura di) A. di Pietro, T. Tassani, Cedam, Milano, 2013, 109.

<sup>44</sup> Cfr. Corte di giustizia, 21 febbraio 2018, causa C-628/16, *Kreuzmayer GmbH*, nella quale la Corte sottolinea che il principio di tutela del legittimo affidamento è rinvenibile unicamente tra gli atti della autorità finanziaria e non può basarsi su atti provenienti da un privato (es. la fattura emessa dal fornitore di beni).

<sup>45</sup> Dette proposta è stata confermata dalla Corte di giustizia che ha in tal modo superato la posizione del Governo italiano, intervenuto nella trattazione del caso *Elmeka*, secondo cui "il giusto equilibrio tra la salvaguardia dei principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, da un lato, e l'esigenza di rispettare la normativa comunitaria in materia di iva, dall'altro, deve avere come conseguenza che lo Stato ellenico possa certamente procedere al recupero dell'imposta, ma non infliggere una multa o esigere il pagamento di interessi.

<sup>46</sup> Corte di giustizia, sent., 14 giugno 2017, causa C-26/16, *Santogal*, ove è escluso un successivo recupero dell'iva poiché l'amministrazione, in relazione ad una determinata operazione, aveva in precedenza riconosciuto il diritto all'esenzione dall'imposta. Per ulteriori approfondimenti in tema di iva v. P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2020, 316 ss.; F. Amatucci, *Frodi carosello e "consapevolezza" del cessionario Iva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 1, 3 ss.

Come noto mentre il processo di armonizzazione sotto il profilo sostanziale ha trovato ampio riconoscimento nella giurisprudenza della Corte di giustizia, sotto il profilo procedurale invece, sebbene vi sia stato un rafforzamento dei poteri di accertamento e di riscossione del tributo, sembra prevalere ancora la competenza esclusiva degli Stati membri<sup>47</sup>.

A tal proposito merita un particolare cenno la pronuncia della Corte di giustizia del 18 giugno 2020, C-276/18, *Krakvet*.

In questa sentenza i giudici europei si sono soffermati sugli strumenti offerti dal diritto dell'Unione per contrastare i fenomeni di doppia imposizione che si possono verificare quando una medesima operazione iva viene qualificata diversamente da parte delle amministrazioni finanziarie di due o più Paesi membri<sup>48</sup>. Nel caso specifico, la Corte si è soffermata su alcuni aspetti concernenti la corretta applicazione dell'iva in relazione alla cessione di beni, a mezzo spedizione del fornitore o per suo conto, tra due diversi Stati membri ribadendo la necessità di rispettare gli obiettivi di neutralità sanciti dalla Direttiva iva<sup>49</sup>. In mancanza di un'interpretazione eurounitaria condivisa, gli Stati membri possono infatti qualificare le operazioni in mo-

---

<sup>47</sup> Cfr. S.M. Ronco, *Cooperazione tra Stati membri e doppia imposizione iva: un percorso ancora irto di ostacoli*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 3, 1413.

<sup>48</sup> Cfr. Corte di giustizia, sent., 18 giugno 2020, causa C-108/19, *Krakvet* p. da 46 a 49 ove testualmente la Corte chiarisce: "Il regolamento n. 904/2010 consente quindi l'istituzione di un sistema comune di cooperazione mediante il quale l'amministrazione tributaria di uno Stato membro può presentare una richiesta all'autorità tributaria di un altro Stato membro, in particolare qualora, alla luce del dovere di cooperare per assicurare l'accertamento corretto dell'iva, enunciato al considerando 7 di tale regolamento, una siffatta richiesta può essere opportuna, se non necessaria (v., in tal senso, sentenza del 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, p. 57. Ciò può verificarsi, in particolare, quando l'amministrazione tributaria di uno Stato membro sa o deve ragionevolmente sapere che l'amministrazione tributaria di un altro Stato membro dispone di informazioni che siano utili, se non indispensabili, per accertare se l'iva sia esigibile nel primo Stato membro (sentenza del 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, p. 58. Tuttavia, è necessario constatare che il regolamento n. 904/2010 si limita a consentire una cooperazione amministrativa ai fini dello scambio delle informazioni che possono essere necessarie alle autorità finanziarie degli Stati membri. Tale regolamento non disciplina quindi la competenza di tali autorità a procedere, alla luce di simili informazioni, alla qualificazione delle operazioni interessate in considerazione della direttiva 2006/112 (v., per analogia, sentenza del 27 gennaio 2009, *Persche*, C-318/07, p. 62 e 63 e giurisprudenza ivi citata). Ne consegue che il regolamento n. 904/2010 non stabilisce né un obbligo che imponga alle amministrazioni finanziarie di due Stati membri di cooperare al fine di pervenire ad una soluzione comune quanto al trattamento di un'operazione ai fini iva, né un requisito in forza del quale le autorità finanziarie di uno Stato membro sarebbero vincolate dalla qualificazione attribuita a tale operazione dall'amministrazione finanziaria di un altro Stato membro".

<sup>49</sup> Cfr. Corte di giustizia C-276/18, *Krakvet*, cit., p. 50 ove richiama i suoi precedenti sentenza del 26 luglio 2017, *Toridas*, C-386/16, p. 43 e la sentenza del 5 luglio 2018, *Marcandi*, C-544/16, p. 65 chiarendo che l'applicazione corretta della direttiva 2006/112 consente di evitare la doppia imposizione e di garantire la neutralità fiscale. L'esistenza, in uno o più Stati membri, di approcci diversi da quello vigente nello Stato membro considerato non può comunque condurre a un'applicazione erronea della direttiva.

do diverso determinando una differente applicazione dell'iva con un conseguente pregiudizio del principio di neutralità. Secondo la costante giurisprudenza della Corte, il contribuente avrà il diritto di ottenere il rimborso delle imposte riscosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione. La ripetizione dell'indebito consente di neutralizzare l'onere economico sopportato indebitamente dall'operatore economico evitando fenomeni di doppia imposizione iva<sup>50</sup>.

Per quanto di specifico interesse in questa sede, tralasciando gli aspetti sostanziali esaminati nella sentenza, desta particolare interesse la posizione del contribuente che ha scelto di adeguarsi, rispettando le indicazioni fornite dall'amministrazione finanziaria di un Paese membro (Polonia), in merito alla qualificazione dell'operazione ai fini iva, orientamento poi sconosciuto dall'altro Stato membro (Ungheria), sulla base di una diversa interpretazione della disciplina iva. Il contribuente aveva infatti ottenuto assicurazioni dall'amministrazione finanziaria del proprio Stato (Polonia) in relazione all'assolvimento dell'imposta solo ed unicamente in detto Stato<sup>51</sup>.

La sentenza non esamina espressamente il profilo della tutela del legittimo affidamento del contribuente tuttavia, l'avvocato generale nelle sue conclusioni del 6 febbraio 2020<sup>52</sup> si sofferma su tale specifico aspetto con delle interessanti osservazioni. Secondo l'avv. *Sharpston* sarebbe nettamente contrario al principio del legittimo affidamento consentire alle autorità competenti in un altro Stato membro di applicare oltre alle eventuali modifiche dell'iva dovuta e dei relativi interessi, anche le sanzioni per abuso di diritto a fronte di un comportamento espressamente approvato come legittimo a seguito di una valutazione giuridicamente vincolante effettuata dall'amministrazione dello Stato membro in cui il contribuente era registrato ai fini iva<sup>53</sup>.

Emerge dalle conclusioni che la tutela del legittimo affidamento “*si estende a ogni individuo in capo al quale un'autorità amministrativa abbia*

---

<sup>50</sup> Corte di giustizia, sent., 18 giugno 2020, causa C-276/18, *KrakVet*, cit., p. 52 e sent. del 14 giugno 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, p. 29 e 30.

<sup>51</sup> Corte di giustizia, C-276/18, *KrakVet*, cit., p. 30: “La *KrakVet*, nutrendo dubbi quanto all'individuazione dello Stato membro competente per la riscossione dell'iva relativa alle sue attività, ha adito l'amministrazione finanziaria della sua sede affinché quest'ultima si pronunciasse al riguardo. Con la risposta all'interpello, l'amministrazione finanziaria polacca ha ritenuto che il luogo di esecuzione delle operazioni della *KrakVet* si trovasse in Polonia e che tale società dovesse versare l'iva in tale Stato membro”.

<sup>52</sup> Cfr. Conclusioni dell'avvocato generale *Sharpston* del 6 febbraio 2020, causa C-276/18, p.122.

<sup>53</sup> L'avvocato generale nelle sue conclusioni esprime dei dubbi in relazione all'applicazione delle sanzioni: “Né, inoltre, seri dubbi sulla compatibilità di un simile risultato con il principio del legittimo affidamento” p. 122-123.

*fatto sorgere fondate speranze a causa di assicurazioni precise che essa gli avrebbe fornito*<sup>54</sup>. Nel caso specifico non vi è dubbio che una risposta ad un interpello, atto proveniente dall'amministrazione finanziaria, sia un atto idoneo ad ingenerare delle aspettative in capo al contribuente e sebbene la differenza delle aliquote iva (8% in Polonia e 27% in Ungheria) abbia determinato un sensibile vantaggio fiscale per la *Krakvet* è evidente che è stato commesso un errore in sede di interpretazione della normativa da parte delle autorità polacche, il che giustifica il legittimo affidamento della società istante. È pur vero che *KrakVet*, non avrebbe potuto riporre un legittimo affidamento nella risposta al suo interpello (data dalle autorità polacche responsabili dell'iva) considerato che vi era comunque la possibilità che le autorità competenti dell'Ungheria avrebbero potuto qualificare diversamente l'operazione e che la questione potesse essere oggetto di un contenzioso dinanzi ai giudici nazionali ed europei, ciò nonostante è innegabile che la *KrakVet* ha tenuto un comportamento prudente ed accorto, conformandosi alla risposta di interpello. Il comportamento della società denota correttezza e buona fede, pertanto la società non può essere esposta al rischio di irrogazione di elevate sanzioni per abuso di diritto, anche se la risposta all'interpello sia da considerare successivamente errata sotto un profilo giuridico. Il descritto caso *KraKvet*, si pone nel solco del consolidato orientamento della Corte evidenziando come in mancanza di soluzioni condivise tra gli Stati, sia necessario comunque tutelare il legittimo affidamento del contribuente rispetto ad atti resi dall'autorità giudiziaria. La risposta ad un interpello di uno Stato membro, anche in una fattispecie transnazionale, è comunque un atto idoneo a far sorgere il legittimo affidamento e il riconoscimento della più ampia tutela in capo ad un operatore economico accorto.

##### 5. - Osservazioni conclusive

Il principio del legittimo affidamento, come chiarito, non è espressamente contemplato nei Trattati dell'Unione Europea, ma viene riconosciuto come principio cardine del diritto europeo attraverso l'attività interpretativa della Corte di Giustizia che ha svolto negli anni un importante lavoro di ricostruzione dei principi fondamentali per garantire al diritto europeo sistematicità e coerenza. Detto principio non è espressamente previsto neppure nella nostra Costituzione, tuttavia, in ambito interno dottrina e giurisprudenza hanno fatto riferimento alla buona fede, anch'essa non inserita

---

<sup>54</sup> Cfr. Conclusioni dell'avv. generale cit. 124 ove è richiamato anche un altro precedente della Corte causa C-628/16 *Kreuzmayr*, p. 46.

nel dettato costituzionale, trovando un'iniziale riconoscimento del principio in quello di solidarietà sociale sancito dall'art. 2 Cost.; in seguito con l'affermazione dell'affidamento a livello comunitario ed alla sua espansione al diritto pubblico anche in ambito interno, il principio di buona fede ha trovato ingresso attraverso i principi di legalità, di certezza del diritto e di uguaglianza, principi comuni a tutti i moderni Stati di diritto. Detto principio è quindi tradizionalmente radicato nell'ordinamento italiano anche se in ambito tributario la sua affermazione è relativamente recente.

La Corte di Cassazione ha svolto un ruolo cardine affrontando, inizialmente, casi in cui la tutela del legittimo affidamento emergeva a seguito di mutamenti di orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria comunicati mediante circolari e risoluzioni. Successivamente con l'entrata in vigore dell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente il legittimo affidamento è stato introdotto nel nostro ordinamento e posto quale limite all'attività amministrativa e tributaria e con la nota sentenza n. 17576 del 2002 riconosciuto quale principio immanente nel nostro ordinamento.

Con l'art. 10 dello Statuto detto principio diviene, quindi, parte integrante della disciplina tributaria sebbene la sua tutela non sia ancorata a schemi specifici e precostituiti, né tantomeno corrisponda a modelli formali di validità o invalidità delle operazioni, richiedendo una disamina caso per caso delle singole fattispecie. Si tratta quindi di un principio dinamico la cui perimetrazione risulta difficile anche per il legislatore ordinario. Infatti, il legittimo affidamento si presenta come un principio a geometria variabile che troverà il suo bilanciamento attraverso l'esame casistico; ciò nonostante detto principio deve comunque essere inteso come principio unitario, anche se dovrà essere esaminato nelle sue specifiche declinazioni. Anche lo sforzo ermeneutico condotto dalla dottrina e dalla giurisprudenza in ambito interno non ha consentito di circoscrivere con chiarezza i presupposti e i limiti dell'affidamento, sebbene emergano dalla giurisprudenza più recente alcune aperture che consentono di individuare la base affidante che legittimi l'aspettativa del contribuente e la relativa tutela piena e/o parziale. Infatti, come innanzi descritto, in ambito nazionale nei casi di interpellato relativi a fattispecie speculari e in alcune ipotesi di atti atipici (accertamenti con adesione relativi a più annualità) possono ravvedersi i presupposti necessari alla configurazione della base affidante e del legittimo affidamento del contribuente. In entrambi i casi a seguito di un provvedimento formalmente emesso dall'autorità giudiziaria, di un comportamento replicabile, o di un mero atto endoprocedimentale, è emersa la necessità di riconoscere l'inesigibilità del tributo (o del maggior tributo) oltre che delle

sanzioni e degli interessi; l'amministrazione finanziaria, infatti, dovrebbe essere tenuta a mantenere un comportamento coerente con il precedente orientamento ed eventuali *revirement* dovrebbero trovare applicazione solo per il futuro.

Il principio dell'affidamento rappresenta quindi una regola di comportamento sia in caso di applicazione di una norma di natura tributaria, sia in caso di accordi tra il contribuente e il fisco, pertanto i principi di collaborazione e buona fede, così come espressamente enunciati dalla legge n. 212/2000, all'art. 10, devono essere intesi in senso oggettivo: non è solo il contribuente che deve collaborare, ma anche l'amministrazione finanziaria sarà tenuta a tenere una condotta ispirata alla effettiva e leale cooperazione. Emerge pertanto con evidenza l'esigenza di garantire coerenza all'agire dell'amministrazione finanziaria a tutela del contribuente e a tal fine occorre quindi accertare la buona fede sia dell'amministrazione, sia del contribuente attraverso la verifica della mancanza di comportamenti in violazione del dovere di correttezza.

Nel nostro ordinamento il legittimo affidamento si configura come una specificazione del principio di buona fede, mentre in Europa viene considerato come un corollario del principio della certezza del diritto. La certezza del diritto rappresenta, al pari della buona fede, un valore da tutelare nell'ambito di un sistema multilivello e intesa come prevedibilità delle conseguenze giuridiche delle azioni dell'interessato, risulta indispensabile al fine di garantire adeguate garanzie per il contribuente.

In entrambi i casi, comunque, in un contesto di condivisione di valori comuni, il principio in parola rappresenta un importante strumento di interpretazione attraverso cui analizzare i comportamenti e le scelte degli Stati membri e quello dei destinatari delle norme.

Il processo di recepimento della tutela del legittimo affidamento attraverso l'interpretazione della Corte di giustizia dei diversi profili tratti dagli ordinamenti degli Stati membri, potrà agevolare una sempre più ampia applicazione anche in ambito nazionale. I giudici europei attraverso numerose pronunce hanno infatti individuato i presupposti del legittimo affidamento, nel diritto che spetta a qualsiasi amministrato, nel quale un'istituzione dell'Unione abbia ingenerato fondate aspettative fornendogli precise assicurazioni ovvero vengano fornite informazioni precise, incondizionate e concordanti, a prescindere dalla forma in cui queste vengono comunicate<sup>55</sup>; sotto l'aspetto della affidabilità le suddette assicurazioni devono provenire

---

<sup>55</sup> Cfr. Corte di giustizia, sent., 16 dicembre 2010, C-537/08, *Kahla Thüringen Porzellan/Commissione*, p. 63.



da fonti autorizzate ed essere conformi alle norme applicabili<sup>56</sup>; sotto il profilo soggettivo il beneficio della tutela del legittimo affidamento non potrà essere invocato qualora un operatore economico, prudente ed accorto, sia in grado di prevedere l'adozione di un provvedimento dell'Unione idoneo a ledere i suoi interessi<sup>57</sup>. La Corte, inoltre, ha individuato un limite all'applicazione del suddetto beneficio nel caso in cui sussista un interesse pubblico che prevalga sugli interessi privati oggetto di legittimo affidamento<sup>58</sup>.

Ciò che emerge dall'analisi della giurisprudenza europea è che, in presenza dei presupposti indicati, il costante orientamento volge a concedere il più ampio riconoscimento all'affidamento a prescindere dalla forma degli atti o dei comportamenti, purché sussista una base affidante e sempre che l'atto promani da fonte affidabile. Pertanto, in presenza di atti o di comportamenti dell'amministrazione finanziaria che ingenerino delle legittime aspettative in capo all'operatore prudente ed accorto la Corte, tende a riconoscere al contribuente, purché non sussistano interessi pubblici da tutelare, non solo la tutela parziale (sanzioni ed interessi) ma anche la tutela piena (inesigibilità del tributo).

Anche in ambito interno il lungo cammino giurisprudenziale ha consentito di specificare alcuni dei presupposti per stabilire la sussistenza del legittimo affidamento del contribuente che possono essere così individuati: un'attività dell'amministrazione finanziaria idonea a determinare una situazione di apparente legittimità e coerenza dell'attività stessa in senso favorevole al contribuente, la buona fede del contribuente alla situazione giuridica apparente, nel contesto di una condotta connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del generale dovere di correttezza (legittimità dell'affidamento) e l'eventuale presenza di circostanze concrete idonee a costituire altrettanti indici della sussistenza dei suddetti presupposti<sup>59</sup>. L'interpretazione giurisprudenziale interna è giunta però a conclusioni meno favorevoli per il contribuente, rispetto agli orientamenti dei giudici eu-

---

<sup>56</sup> Cfr. Corte di giustizia, sent., 23 febbraio 2006, T 282/02, *Cementbouw Handel & Industrie/Commissione*, p. 77.

<sup>57</sup> Cfr. Corte di giustizia, sent., 22 giugno 2006, C-182/03 e C-217/03, *Belgio e Forum 187/Commissione*, p. 147, e del 14 ottobre 2010, C-67/09 P, *Nuova Agricast e Co-fra/Commissione*, p.71.

<sup>58</sup> Cfr. Tribunale, sent., 23 settembre 2020, cause riunite T 515/13 RENV e T 719/13 RENV, Regno di Spagna/Commissione europea, p. 158, 159-160; Corte di giustizia, sent., 26 giugno 1990, C-152/88, *Sofrimport/Commissione*, p 16 e 19; Id., sent., 17 luglio 1997, C-183/95, *Affish*, p. 57, e sent. 22 giugno 2006, C-182/03 e C-217/03, *Belgio e Forum 187/Commissione*, p. 164.

<sup>59</sup> Cfr. Cass., sent., 10 dicembre 2002, n. 17576; Id., ord., 14 gennaio 2015, n. 537.

ropei, riconoscendo nella maggior parte dei casi al contribuente una tutela parziale.

Emerge con chiarezza che sia in ambito nazionale, che in ambito europeo, in presenza di norme che presentino chiarezza e prevedibilità, l'attività ermeneutica volge a individuare la sussistenza della base affidante proveniente da fonte autorevole, la buona fede del contribuente, la coerenza dell'agire dell'amministrazione finanziaria nel rispetto dei canoni di correttezza che devono essere rispettati da entrambe le parti. Su detti presupposti comuni deve essere verificato il legittimo affidamento per garantirne la più ampia tutela al contribuente dal punto di vista sostanziale, prescindendo da meri elementi formali.

Il principio del legittimo affidamento, quale corollario della buona fede e della certezza del diritto, dovrebbe quindi trovare attuazione attraverso l'individuazione di presupposti comuni e condivisi non più solo in ambito nazionale, ma anche eurolunitario. In un sistema multilivello il dialogo e la cooperazione tra le Corti appare pertanto indispensabile non solo per garantire il buon funzionamento del sistema, ma anche la migliore tutela dei diritti del contribuente.

MARIA PIA NASTRI

*Prof. Associato di diritto tributario, Università Suor  
Orsola Benincasa, Napoli*