

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2010

PRINCIPIO DELL’AFFIDAMENTO: TRA NORMATIVA TRIBUTARIA E NORMATIVA COMUNITARIA

Sintesi: Il presente articolo si pone quale approfondimento sul principio dell’affidamento, enunciato per la prima volta in maniera esplicita dall’art. 10 della l. 27 luglio 2000, n. 212. Tale principio, sul quale il giudice delle leggi e quello di legittimità hanno opinioni contrastanti, si è ormai da tempo consolidato anche nella giurisprudenza comunitaria, come affine alla *rule of law* del sistema giuridico inglese, secondo la quale l’amministrazione, soprattutto in sede di esercizio del potere di autotutela, deve salvaguardare le situazioni soggettive che si sono consolidate per effetto di atti o comportamenti della stessa amministrazione, idonei ad ingenerare un ragionevole affidamento nel destinatario dell’atto.

L’obiettivo che s’intende perseguire è, quindi, quello di analizzare l’evoluzione del suddetto principio dai suoi albori al suo consolidamento nella giurisprudenza comunitaria.

SOMMARIO: 1. Il principio dell’affidamento ai suoi albori. – 2. Conflitto giurisprudenziale tra il giudice delle leggi e quello di legittimità sul principio dell’affidamento. – 3. Il principio dell’affidamento nell’esperienza comunitaria.

1. – *Il principio dell’affidamento ai suoi albori*

La l. 27 luglio 2000, n. 212, all’art. 10, 1° comma, statuisce che *i rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.*

Stabilendo ai successivi commi che *Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell’amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall’amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell’amministrazione stessa e Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.*

Tale norma, che fissa il binomio buona fede-affidamento, presentando i due principi in simbiosi, trova, tuttavia, fondamento ed applicazione già in epoca precedente. La buona fede, principio storicamente collegabile alla *bona fides* romana, ha risentito, in ambito amministra-

tivo e quindi tributario, della diffidenza della dottrina in ordine alla sua applicazione a materie che non prevedevano nei loro rapporti tipici, una parità tra le parti, portatrici di interessi contrapposti. Prima dell'avvento dello stato pluriclasse, infatti, si sosteneva che da un lato ci fossero gli interessi dei privati, retti dal principio dell'autonomia privata; mentre, dall'altro, vi fosse l'interesse pubblico, ossia l'interesse generale collettivo, che prevaleva sui primi. A fronte, però, della nuova veste data alla P.A. dalle modifiche del procedimento amministrativo, grazie alla quale gli amministrati sembra siano maggiormente tutelati (1), lo scenario si è evoluto e la prevalente dottrina si è mostrata concorde nell'affermare come la buona fede sia suddivisibile in due componenti, una soggettiva ed una oggettiva (2), portatrici entrambe della convinzione della bontà del proprio comportamento.

Sotto quest'ultimo profilo, la buona fede ben si distingue dall'affidamento in quanto quest'ultimo prevede una forma di fiducia circa la bontà del comportamento altrui. Infatti, pur sembrando un unico concetto autorevole, la dottrina sottolinea come *l'affidamento sia una situazione soggettiva preliminare e autonoma rispetto al principio di buona fede, la cui tutela è assicurata dall'esistenza di tale principio* (3). Esso trova il suo antecedente logico in una situazione di apparenza caratterizzata da elementi oggettivi (comportamenti precedenti della P.A., atti a favore del cittadino, ma anche inerzia) che creano nell'amministrato (al quale corrisponderà una diligenza più o meno elevata) delle aspettative: egli si attende che la situazione con cui ha a che fare sia reale, consolidata, in altre parole certa (4), e, quindi, non più unilateralmente mutabile ad opera dell'amministrazione stessa. Egli confida in tale situazione a tal punto che spesso si determina in scelte proprio in ragione di tale affidamento, cosicché la sua violazione comporterà non solo conseguenze sanzionatorie dirette, ma anche danni derivanti dalle scelte precedentemente fatte.

Un grande giurista esperto sull'argomento, F. Merusi, definì la buona fede quale *norma verticale, un principio di integrazione dell'intera gerarchia delle fonti. La buona fede è norma di integrazione di ogni ordine di produzione codificata del diritto, costituzionale, legisla-*

(1) E. Giardino, *Partecipazione al procedimento amministrativo*, in *La nuova disciplina dell'azione amministrativa - commento alla legge n. 241 del 1990 aggiornato alle leggi n. 15 e n. 80 del 2005*, 2005.

(2) Per un'interessante contributo sull'argomento si rimanda a G.M. Uda, *L'oggettività della buona fede nella esecuzione del contratto*, in www.dirittoestoria.it.

(3) F. Merusi, *Buona fede ed affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni trenta all'alternanza*, 2001, 10 e 35 ss.

(4) G. Zagrebelsky, *Manuale di Diritto costituzionale*, I, 1987, 91, secondo cui per principio dell'affidamento si intende che «il singolo deve poter conoscere lo stato del diritto in base al quale opera e tale stato del diritto non deve poi essere modificato retroattivamente».

tiva, regolamentare e ora anche comunitaria (5), dal carattere universale e di importanza tale da poterla qualificare principio costituzionale non scritto, travalicando il rapporto contribuente-fisco, allargandosi ad uno spettro di rapporti pressoché illimitato nell'ambito della comunità civile e abbracciando ogni branca dell'ordinamento (civile, amministrativo, tributario, comunitario e internazionale).

Forme di tutela quali il principio di correttezza dell'agire amministrativo, di tutela del legittimo affidamento del contribuente, nonché l'esimente delle obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria (introdotta nel sistema normativo già nel 1929 (6)), rappresentano tutte il tentativo di creare un clima collaborativo e di certezza dei rapporti giuridici, sinonimo di ordine e di sviluppo sociale.

2. – *Conflitto giurisprudenziale tra il giudice delle leggi e quello di legittimità sul principio dell'affidamento*

Fatta questa indispensabile premessa sul contesto da cui il principio dell'affidamento scaturisce, si rileva, altresì, che mentre in ambito amministrativo ci si è avviati in un lento ma significativo processo di trasformazione dell'apparato improntato in ottica privatistica e paritaria sul piano dei rapporti, in ambito tributario, invece, permangono ancora difficoltà nell'accettare il superamento dell'ottica *pro fisco* (7).

A riguardo, difatti, la Corte costituzionale nelle sue sentenze non sembra offrire una tutela decisiva per le posizioni di aspettativa dei cittadini amministrati, mentre la Corte di Cassazione (8) tende ad avvalorare sia il ruolo dello Statuto del Contribuente che a sostenere le ragioni dei contribuenti in controversie in cui sia messa in dubbio la tutela del legittimo affidamento.

Stando alla lettera dell'art. 10 citato, verrebbe tutelato il contri-

(5) F. Merusi, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico*, cit., 7.

(6) V. art. 2 r.d. n. 360 del 1929. La norma è stata poi più volte oggetto di successive novelle: art. 15 r.d. n. 1608 del 1931, art. 248 d.p.r. 29 gennaio 1958, n. 645, artt. 46 e 55 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 48 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 39-*bis* d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633. Più di recente, l'esimente ha trovato cittadinanza nell'art. 8 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (recante le norme sul nuovo processo tributario), nell'art. 6 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (recante la riforma del sistema sanzionatorio tributario non penale), nell'art. 15 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (concernente la repressione dei reati fiscali) e, infine, nell'art. 10 della l. 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente).

(7) Cass., SS.UU., 28 settembre 2006, n. 25506. Per un'approfondita analisi in tema di tutela dell'affidamento in ambito tributario si rimanda a E. Della Valle, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, 2005.

(8) Cass., sez. trib., 21 aprile 2001, n. 5931, Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080, Cass., sez. trib., 6 ottobre 2006, n. 21513, Cass., sez. I, ord. 12 dicembre 2006, n. 26505.

buente in buona fede, non solo nel caso in cui egli agisca in conformità di un'indicazione preferenziale dell'Amministrazione finanziaria (e in tal caso non potranno essere richiesti interessi e irrogate sanzioni amministrative) (9); bensì anche nel caso di affidamento prestato ad un atto dell'Amministrazione dal contenuto univocabilmente interpretabile, nel cui caso nulla sarà dovuto anche dal punto di vista impositivo (10).

La Corte di Cassazione avalla questa posizione pro-contribuente affermando che *il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, 1° comma, l. n. 212 del 2000, e trovando origine negli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa* (11).

Ma se quanto detto aderisce agli orientamenti della Corte di Cassazione, ciò non è parimenti vero per la posizione assunta dalla Corte costituzionale, la quale mostra di avere una netta posizione di contrasto con la filosofia dello Statuto del Contribuente, come si può dedurre dalla permissività circa le leggi retroattive in materia tributaria. Infatti, nonostante a norma dell'art. 1, 2° comma, dello Statuto del Contribuente l'adozione di norme interpretative in materia tributaria possa essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica, e nonostante ancora all'art. 3, 1° comma dello stesso Statuto venga stabilito che salvo quanto previsto dall'art. 1, 2° comma, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo, la Corte non sembra mutare indirizzo affermando che *una legge tributaria retroattiva non comporta di per sé violazione del principio della capacità contributiva, occorrendo verificare, invece, di volta in volta, se la legge stessa, nell'assumere a presupposto della prestazione un fatto o una situazione passati, abbia spezzato il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità stessa, violando così il precetto costituzionale sancito dall'art. 53* (Corte cost., 20 luglio 1994, n. 315; nello stesso senso vedi Corte cost., 10 novembre 1994 n. 385, e ancor più risalente Corte cost., 16 giugno 1964, n. 45; recentemente v. anche Corte cost., 6 febbraio 2002, n. 16 e 4 agosto 2003, n. 291).

Ciò che spesso si ignora è che il conflitto tra le due Corti riguardo alla tutela dell'affidamento deriva dalla diversa funzione che le stesse corti sono chiamate a svolgere. La Corte di Cassazione spesso esercita le sue funzioni emancipandosi dal proprio ruolo di giudice di legittimità fino a toccare questioni che straripano nell'ambito della le-

(9) Cass., sez. trib., 14 febbraio 2002, n. 2133.

(10) Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576.

(11) Cass., sez. trib., 6 ottobre 2006, n. 21513; Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080, Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576 e la recente Cass., sez. trib., 13 maggio 2009, n. 10982.

gittimità costituzionale. Se il principio di legalità costituzionale viene rispettato dalla norma ordinaria che non si pone in contrasto con il dettato della Costituzione, la questione di costituzionalità non si pone: si potrà proporre solo nel momento in cui non sia possibile operare un'interpretazione costituzionalmente orientata della norma. Diverso è il caso in cui una norma rispettosa della costituzione venga interpretata in modo non univoco dai giudici di merito. Qui rileva la funzione della Corte di Cassazione, che nell'ambito di un'esegesi non contraria a Costituzione, dovrà orientare i giudici di merito verso un'interpretazione che, seppur non vincolante, resta sempre di importanza rilevante.

Il principio dell'affidamento del contribuente necessita, per ottenere degna tutela, di essere elevato formalmente a rango costituzionale, poiché per quanto possa essere considerato importante, nel giudizio di legittimità, sulla base della supremazia gerarchica della costituzione, sarà destinato a cedere il passo ai principi Costituzionali, poiché giammai potrà essere invocato quale parametro nel giudizio di legittimità operato dalla Corte.

La Corte costituzionale, infatti, dopo aver affermato, in Corte cost., ord. 6 luglio 2004, n. 216, che *le disposizioni della l. n. 212 del 2000, proprio in ragione della loro qualificazione in termini di principi generali dell'ordinamento, rappresentano (non già norme interposte ma) criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria, anche antecedente* chiarisce nella recentissima Corte cost., 27 febbraio 2009 sentenza n. 58 che non hanno *rango costituzionale – neppure come norme interposte – le previsioni della l. n. 212 del 2000 (ordinanza n. 41 del 2008, n. 180 del 2007 e n. 428 del 2006).*

3. – *Il principio dell'affidamento nell'esperienza comunitaria*

Così come per l'ordinamento interno, anche per quello comunitario è molto importante la certezza del diritto: gli atti delle istituzioni europee non solo devono essere chiari ma devono anche essere portati a conoscenza del soggetto interessato con mezzi idonei, in modo tale da permettere a quest'ultimo di valutare gli effetti prodotti dall'emanaazione dell'atto. Quello che si può definire principio della certezza del diritto (12) è complementare a quello dell'affidamento (*legitimate expectation*) (13).

Anche a livello di amministrazione europea ci si pone il problema

(12) J. Braithwaite, *Rules and Principles: A Theory of legal certainty*, in *Australian Journal of legal Philosophy*, XXVII, 47-82, 2002.

(13) F. Capelli, *La tutela del legittimo affidamento nel diritto comunitario e nel diritto italiano (con particolare riferimento alla normativa Cee in materia agricola)*, in *Dir. com. sc. int.*, 1989, 97; vedi S. Schonberg, *Legitimate Expectations*, in *Administrative Law*, 2000, e relativa recensione di D. De Pretis, in *Dir. pubbl.*, 2001, 1191 ss.

di dover regolare situazioni in cui le pubbliche amministrazioni, talvolta, possano (14) o meno poter tornare sulle proprie precedenti decisioni, anche eventualmente su quelle per mezzo delle quali si attribuivano vantaggi o si creavano situazioni favorevoli ai loro destinatari o a terzi, sia che ciò accada in conseguenza di una rivalutazione della legittimità o in virtù della modificazione dell'assetto d'interessi contemporati nell'ambito del precedente operato.

Si è reso quindi necessario fissare dei criteri di risoluzione del problema di come regolare il rapporto fra le decisioni dell'amministrazione, le situazioni create in capo ai cittadini e il decorso del tempo.

Occorre a tal proposito fare riferimento al principio di tutela dell'affidamento elaborato in ambito comunitario (15), esigenza resa ancor più forte, relativamente all'ordinamento italiano, per via dello specifico richiamo dato ai «principi dell'ordinamento comunitario» dal nuovo art. 1 della l. 7 agosto 1990, n. 241, come modificato dalla l. 11 febbraio 2005, n. 15, applicabili anche in ambito tributario, e specificamente introdotti nel 2000 con lo Statuto del Contribuente.

Quello di affidamento è un principio ormai da tempo consolidato nella giurisprudenza comunitaria (16) un principio non scritto (in quanto nulla sarebbe esplicitamente previsto a riguardo nei Trattati), che pare sia alquanto affine alla *rule of law* del sistema giuridico inglese (17) secondo la quale l'amministrazione, soprattutto in sede di esercizio del potere di autotutela (18), deve salvaguardare le situazioni

(14) La prima pronuncia della Corte di giustizia in tema di revoca sembra essere la CGCE, 12 luglio 1957, *Algera ed altri c. Assemblea Comune*, cause congiunte 7/56 e 3-7/57, in *Racc.*, 81. La pronuncia sottolinea che il principio generale della revocabilità degli atti amministrativi illegittimi era riconosciuto con varianti nella sua applicazione in tutti gli ordinamenti degli allora sei Stati membri.

(15) P. Mengozzi, *Da un case by case balance of interest a un two step analysis approach nella giurisprudenza comunitaria in materia di legittimo affidamento?*, in *Scritti in onore di Giuseppe Federico Mancini*, 1998, II, 633.

(16) Per una disamina accurata della giurisprudenza in materia di tutela dell'affidamento in ambito comunitario vedi H.J. Blanke, *Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht*, 2000; M.P. Chiti, *The Role of the European Courts of Justice in the Development of the General Principles and Their Possible Codification*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1995, 661 ss.; si può appurare come esso venga definito «principio fondamentale della comunità» con la pronuncia CGCE, 5 maggio 1981, *Dürbeck/Hauptzollamt Frankfurt am Main-Flughafen*, C-112/80.

(17) In tal senso J. Schwarze, *European Administrative Law*, 1992, 872 ss.; A.J. Mackenzie Stuart, *The european communities and the rule of law*, 1977; L. Antonioli, *Interpretazione e rule of law nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1997, II, 355-366.

(18) Per un'analisi dell'esercizio del potere di autotutela in ambito comunitario vedi A. Damato, *Revoca di decisione illegittima e legittimo affidamento nel diritto comunitario*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 1999, 299; J. Schwarze,

soggettive che si sono consolidate per effetto di atti o comportamenti della stessa amministrazione, idonei ad ingenerare un ragionevole affidamento nel destinatario dell'atto. La presenza di tale principio è confermata dall'affermazione esplicita sul piano sostanziale in materia doganale, contenuta nel Regolamento (CEE) n. 1967 del 1972 della Commissione, del 14 settembre 1972, e ribadita dal Regolamento (CEE) n. 2913 del 1992 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (19).

Si può cercare di seguire il percorso evolutivo giurisprudenziale seguito dalla Corte di giustizia delle Comunità Europee per delineare i parametri in base ai quali è possibile determinare i confini entro in quali è tutelabile l'affidamento, definito da alcune pronunce come «parte dell'ordinamento giuridico comunitario» (20).

Punto di partenza di tale cammino evolutivo sembra essere una sentenza del 1957 (21). In tale pronuncia, la Corte svolge, nelle sue motivazioni, un ragionamento che permette di delineare il comportamento che la stessa considera corretto nell'ambito della revoca di atti dell'amministrazione, dinanzi al sorgere di un affidamento sia nel caso in cui esso sorga in conseguenza di un atto legittimo e sia nel caso in cui trovi fonte in un atto illegittimo (22).

Si ritiene, infatti, che se il provvedimento è conforme alle norme che ne disciplinano l'emanazione ed ha determinato la produzione di effetti previsti dall'ordinamento, facendo sorgere diritti in capo ad un determinato soggetto, allora non possa essere revocato, in quanto quei diritti sarebbero irrimediabilmente lesi se si procedesse all'annullamento dell'atto che li ha posti in essere, in contrasto con

European Administrative Law, cit., 979 ss.; A. Ardito, *Autotutela, affidamento e concorrenza nella giurisprudenza comunitaria*, in *Dir. amm.*, 2008, III, 631-690; P. Ferrari, *Annullamento in autotutela di provvedimenti contrastanti con il diritto comunitario* (con commento a t.a.r. Sicilia, Palermo, sez. II, 2 ottobre 2007, n. 2049), in *Giur. it.*, 2008, IV, 1286-1292.

(19) Il principio di affidamento dell'operatore è desumibile inoltre dall'art. 5, n. 2, del regolamento CEE n. 1697/77 del Consiglio, del 24 luglio 1979, e dall'art. 220, par. 2, lett. b), del regolamento CEE n. 2913/9 del Consiglio, del 12 ottobre 1993, che preclude all'amministrazione il recupero dei diritti doganali non riscossi, purché il debitore abbia agito in buona fede ed osservato le disposizioni previste dalla regolamentazione vigente per la sua dichiarazione alla dogana.

(20) CGCE, 3 maggio 1978, *Töpfer*, C-112/77.

(21) CGCE, 12 luglio 1957, *Algera ed altri c. Assemblea Comune*, cause congiunte 7/56 e 3-7/57, in *Racc.*, 1957, 81.

(22) CGCE, 13 luglio 1965, *Lemmerz-Werke c. Alta Autorità*, causa C-111/63, in *Racc.*, 1965, 972; 3 marzo 1982, *Alpha Steel c. Commissione*, causa C-14/81, in *Racc.*, 1982, 749; 26 febbraio 1987, *Consorzio Cooperative. D'Abruzzo c. Commissione*, causa C-15/85, in *Racc.*, 1987, 1005, punti 12-17; 20 giugno 1991, *Cargill c. Commissione*, causa C-248/89, in *Racc.*, 1991, I-2987, punto 20; 17 aprile 1997, *De Compte c. Parlamento*, in causa C-90/95, in *Racc.*, 1997, I-1999, punto 35; Trib. I grado, 21 luglio 1998, *Mellet c. CGCE*, cause riunite T-66/96 e T-121/97, in *Racc.*, 1998, II-1305, punti 120-121.

il principio giuridico che impone di salvaguardare l'affidamento (23); diverso è, invece, il caso di un provvedimento non conforme al diritto: esso potrebbe essere revocato *ex tunc*, ove non fosse d'ostacolo la notevole durata del tempo trascorso tra la sua emanazione e la revoca.

La Corte fissò quindi, per la prima volta, un limite al potere di autotutela della P.A.: la necessità di tener conto del lasso di tempo decorso dall'emanazione del provvedimento, la cui consistenza fosse tale da giustificare l'insorgere di un affidamento nella conservazione della situazione acquisita, talvolta precludendo persino l'esercizio della potestà amministrativa di ritiro dell'atto (24).

Ciò che consegue è che una situazione di vantaggio, assicurata al privato per mezzo di uno specifico atto dell'amministrazione, non può essere rimossa in un momento successivo, salvo indennizzo per la lesione derivante dalla rimozione della posizione acquisita.

Si tratta di quelli che vengono denominati *vested rights* (diritti quesiti) (25), che consistono in quei diritti che vengono costituiti dalla

(23) CGCE, 30 novembre 1983, *Ferriere San Carlo*, causa C-352/82 abbia-mo invece un esempio in cui il principio della tutela dell'affidamento è stato applicato quale eccezione del principio della certezza del diritto: tale è, ad es., il caso dell'efficacia nel tempo degli atti, che non può essere retroattiva in ossequio al principio della certezza, ma che può essere oggetto di una deroga quando «lo esiga lo scopo da conseguire e purché sia fatto salvo il legittimo affidamento degli interessati»; per una recente analisi vedi M. Gigante, *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giuridici e legittimo affidamento. Tra diritto comunitario e diritto interno*, 2008, che propone una riflessione sul principio di tutela del legittimo affidamento, come delineato nel diritto comunitario e recepito nell'ordinamento interno, analizzando, a tal scopo, la giurisprudenza comunitaria, articolandola in due diversi raggruppamenti, a seconda che l'affidamento si riconnetta ad un atto legittimo o ad un atto illegittimo. Manca una disciplina specifica che operi la distinzione tra figure di provvedimenti eliminatori di provvedimenti e atti comunitari anche se M. Airoidi, *Lineamenti di diritto amministrativo comunitario*, 1990, *cit.*, osserva che nel corso della sua evoluzione la giurisprudenza ha dato spesso l'impressione appoggiarsi alla distinzione, operata dell'ordinamento francese, tra *retrait*, cioè la rimozione *ex tunc* di atti illegittimi, e *abrogation*, ossia l'eliminazione *ex nunc* dell'atto anche legittimo, fatti salvi i *vested rights*, i c.d. diritti quesiti.

(24) Per CGCE, 26 febbraio 1987, *Consorzio Cooperative d'Abruzzo/Commissione*, C-15/85, «la revoca di un atto illegittimo è consentita solo entro un termine ragionevole e se l'istituzione da cui emana ha adeguatamente tenuto conto della misura in cui il destinatario dell'atto ha potuto eventualmente fare affidamento sulla legittimità dello stesso. Se queste condizioni non sono soddisfatte, la revoca lede i principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento e deve essere annullata»; vedi anche CGCE, 3 marzo 1982, *Alpha Steel/Commissione*, C-14/81 e Tribunale di I grado, 26 gennaio 1995, *De Compte/Parlement* T-90/91 e T-62/92).

(25) Cfr. per la dottrina italiana V. Cerulli Irelli, *Verso un più compiuto assetto della disciplina generale dell'azione amministrativa, Un primo commento alla l. 11 febbraio 2005, n. 15, recante «modifiche ed integrazioni alla l. 7 agosto 1990, n. 241»*, in *Astrid Rassegna*, IV, 2005, 25: «forti limitazioni sussistono

P.A. attraverso degli atti con la parvenza del carattere della legittimità: essi non possono essere successivamente sacrificati in quanto hanno determinato la convinzione di essere diritti «acquisiti» al patrimonio del cittadino beneficiario (26).

Tuttavia, occorre considerare che, nella stessa giurisprudenza della Corte, l'approccio che fissa nel decorso del tempo un fattore definitivamente stabilizzante dell'affidamento e preclude, di conseguenza, l'esercizio del potere di autotutela, non presenta carattere di continuità, poiché si ritiene che seppur tale fattore sia destinato a consolidare progressivamente l'affidamento, esso non osti inevitabilmente all'esercizio del potere di ritiro dell'atto, che sarebbe subordinato di fronte all'emersione di un interesse pubblico più consistente (27).

Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia (28), la rimozione di un atto illegittimo sarebbe infatti ammissibile ma a condizione che risponda ad un interesse pubblico concreto e attuale da bilanciare con altri interessi dei quali si richiede tutela e che confliggono con l'interesse pubblico in questione.

Sono un esempio di tale ulteriore limite eventuale le pronunce con cui la Corte riconosce la legittimità dell'attività di recupero di aiuti di Stato che vengano concessi dallo Stato membro in difetto dei presupposti sostanziali e procedurali prescritti (29).

alla rimozione (da intendersi comprensiva anche della revoca *ex nunc*) di precedenti provvedimenti che hanno costituito in capo a terzi situazioni di vantaggio (*vested rights*); G. Ubertazzi, *La tutela dei diritti quesiti e del legittimo affidamento nel diritto comunitario*, in *Dir. com. sc. int.*, 1978, 425 ss.

(26) Cfr. Reg. CE n. 17 del 1962, art. 8, par. 3, in materia di intese restrittive della concorrenza.

(27) CGCE, 22 marzo 1961, in cause 42 e C-39/59.

(28) C. Contaldi La Grotteria, *Diritti soggettivi ed interessi legittimi nella giurisprudenza della Corte di Giustizia CE: spunti di riflessione alla luce della sentenza Cass. SS. UU., n. 500/99*, in *Riv. amm.*, 1999, I, 725 ss.

(29) CGCE, 18 luglio 2007, C-119/05; sempre CGCE, sez. I, 19 settembre 2006, cause C-392/04 e C-422/04, ha individuato nel riesame e nell'autotutela, poteri idonei e necessari da esercitare (art. 10 trattato CE) per le ipotesi in cui vi sia un contrasto tra atto amministrativo e diritto comunitario; vedi in proposito, per le conseguenze problematiche che ne derivano, G. Gruner, *L'annullamento d'ufficio in bilico tra i principi di preminenza ed effettività del diritto comunitario, da un lato, ed i principi della certezza del diritto e l'autonomia procedurale degli Stati membri, dall'altro*, in *Dir. proc. amm.*, 2007, I, 240 ss.; C. Consolo, *La sentenza «Lucchini» della Corte di Giustizia: quale possibile adattamento degli ordinamenti processuali interni e in specie nel nostro?*, in *Riv. dir. proc.*, 2007, I, 225 ss., ipotizza, dopo la relativizzazione dell'art. 2909 c.c., ritenuto in contrasto con l'ordinamento comunitario, l'esigenza di una «revocazione straordinaria». Nello stesso senso è t.a.r. Palermo, II sez., 28 settembre 2007, n. 2049, che parla di autoannullamento doveroso per l'atto che si ponga in contrasto con la norma comunitaria o decisione di carattere vincolante della C.E.; M. Sinisi, *La «doverosità» dell'esercizio del potere di autotutela in presenza di un atto amministrativo contrastante con i regolamenti co-*

Si tratta di tipologie di fattispecie nelle quali la giurisprudenza comunitaria sottolinea non solo l'illegittimità del soggetto ad ottenere un aiuto percepito in violazione delle procedure previste dalla normativa europea, ma riconosce anche l'obbligo del recupero dell'aiuto concesso, anche nel caso in cui sussistano *legittimate expectations* (30).

L'interesse pubblico, quindi, emerge come secondo limite, anche se in realtà non si può sempre dire che ove l'atto venga revocato in presenza di un interesse pubblico superiore, l'affidamento non venga tutelato, poiché il soggetto danneggiato potrebbe essere ristorato adeguatamente tramite l'indennizzo o richiedere eventualmente il risarcimento del danno allo Stato se abbia in buona fede fatto affidamento nell'aiuto ripetuto (31).

munitari, in *Foro amm. - TAR*, 2007, 3265 ss. che pone il problema del contemporaneo tra affidamento ed autotutela.

(30) In particolare, secondo i giudici della Corte di giustizia, nella categoria vi rientrerebbe non soltanto il finanziamento diretto di determinati operatori ma anche l'intervento indiretto sotto forma di sgravi fiscali o altre simili agevolazioni che abbiano comunque l'effetto di alleviare gli oneri che di norma graverebbero sul bilancio delle imprese. Tra questi, indiscutibilmente, gli oneri tributari obbligatori. A tal proposito si può notare come di recente la Corte di giustizia, con la sentenza 15 dicembre 2005 (causa C-148/04) ha bloccato in maniera perentoria le agevolazioni fiscali concesse in occasione della privatizzazione degli istituti bancari di diritto pubblico, per effetto della l. 30 luglio 1990, n. 218 (c.d. legge Amato), cammino culminato nella legge delega 23 dicembre 1998, n. 461 che con la creazione delle fondazioni bancarie private. In tal caso, infatti, non vi sarebbe, a parere della Corte di giustizia, spazio per un legittimo affidamento da parte dei beneficiari in ordine al mantenimento dei benefici conseguiti. Sarebbe ostativo a riguardo il fatto che non è stato rispettato l'*iter* procedurale ex art. 88 del trattato, poiché vi sarebbe in ogni caso un onere minimo di diligenza in capo ai destinatari delle agevolazioni, in quanto: «un operatore economico diligente deve normalmente essere in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata». In CGCE, sez. VI, 7 marzo 2002, causa C-310/99, *Repubblica italiana/Commissione*, «La possibilità, per il beneficiario di un aiuto illegittimamente affidamento circa la regolarità dell'aiuto e di opporsi, quindi, alla sua ripetizione non può certamente escludersi. In un caso siffatto spetta al giudice nazionale, eventualmente adito, valutare le circostanze del caso di specie, dopo aver proposto alla Corte, se necessario, questioni pregiudiziali di interpretazione (v. sentenza Commissione/Germania, già citata, punto 16)». A tali principi, stabiliti dalla Corte di giustizia, si è uniformata anche la Corte di Cassazione (sez. I, 25 marzo 2003, n. 4353) che, proprio in tema d'aiuti di Stato, ha affermato che «È principio giurisprudenziale stabilmente affermato dalla Corte del Lussemburgo che il legittimo affidamento è in realtà affidamento nella regolarità delle procedure che a loro volta sono destinate ad accertare la compatibilità della concreta concessione dell'aiuto comunitario con le norme comunitarie che lo prevedono e che ne regolano il regime. Ciò anzitutto in quanto l'obbligo di sopprimere un aiuto incompatibile con il trattato è assoluto». Vedi t.a.r. Sardegna, 11 gennaio 2000, n. 424, ove viene stabilito l'obbligo di restituzione dell'aiuto, ma limitato alla somma capitale, esclusa la corresponsione *ex tunc* degli interessi legali.

(31) G. Guarino, *Costituzione italiana e integrazione europea: aiuti di sta-*

Il potere di revoca attraverso l'autotutela dell'amministrazione viene talvolta indicato in maniera specifica nelle stesse norme comunitarie (32); anche se, generalmente, tale potere di autotutela, nella giurisprudenza comunitaria, viene legittimato dallo stesso potere di porre in essere l'atto che poi verrà revocato (33).

Si aggiunga che nel bilanciamento degli interessi contrapposti viene considerato dalla Corte anche il comportamento del soggetto controinteressato alla eliminazione del provvedimento, poiché, giustamente, non merita tutela l'affidamento illegittimo di chi, cooperando con la propria condotta, ha determinato l'emanazione di un provvedimento anch'esso illegittimo fornendo, ad es., false o inesatte informazioni, tali da indurre in errore l'autorità emanante (34).

D'altra parte un affidamento, perché possa qualificarsi legittimo, non può consolidarsi quando il destinatario dell'atto sia *ab origine* consapevole dei difetti di legittimità dello stesso, per averli eventualmente prodotti con il suo comportamento di mala fede (35); o quando l'illegittimi-

to, «distrazione» amministrativa e costi impropri per le imprese, consultabile sul sito www.giurCost.org; vedi anche la recente CGCE, sez. I, 4 ottobre 2007 (C-217/06) che ha condannato l'Italia per violazione della Direttiva n. 1971/305/CE in materia di appalti pubblici.

(32) Sono previsti poteri di revoca di atti soprattutto dalla normativa in materia di concorrenza, che attribuisce alla commissione la possibilità di revocare esenzioni dal divieto di pratiche restrittive da essa stessa in precedenza accordate. In particolare, si richiamano del Tratt. CECA l'art. 65, par. 2, e del Reg. CE n. 17 del 1962, l'art. 8, par. 3, adottato in base al Tratt. CE art. 81 (*ex* 85), par. 3. Norme espresse in materia sono contenute, inoltre, nello Statuto del Personale comunitario (cfr. gli artt. 50, 51, 86). Degna di nota è anche la previsione di cui all'art. 4, n. 3 del reg. (CE, Euratom) n. 2988 del 1995, relativo alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità, il quale dispone che «gli atti per i quali si stabilisce che hanno per scopo il conseguimento di un vantaggio contrario agli obiettivi del diritto comunitario applicabile nella fattispecie, creando artificialmente le condizioni necessarie per ottenere detto vantaggio, comportano, a seconda dei casi, il mancato conseguimento oppure la revoca del vantaggio stesso».

(33) Tale potere di revoca nel diritto comunitario ha caratteri particolari: per il diritto comunitario vedi J. Schwarze, *European Administrative Law*, cit., 979 ss.; A. Damato, *Revoca di decisione illegittima e legittimo affidamento nel diritto comunitario*, cit., 299.

(34) Il legittimo affidamento non potrà mai essere invocato nel caso in cui l'operatore economico si rendesse autore di una violazione manifesta della normativa comunitaria, come si può leggere in Tribunale di I grado, 26 settembre 2002, causa T-199/99, *Sgaravatti Mediterranea Srl/Commissione*, dove la Comunità si era vista costretta a sopprimere un contributo, inizialmente accordato ad un'azienda per sviluppare un progetto pilota d'ingegneria naturalistica, per accertata frode comunitaria.

(35) In CGCE, 20 marzo 1997, C-24/95, *Alcan Deutschland*, si statuisce che «tenuto conto del carattere imperativo della vigilanza sugli aiuti statali operata dalla commissione ai sensi dell'art. 93 del trattato, le imprese beneficiarie di un aiuto possono fare legittimo affidamento, in linea di principio, sulla regolarità

tà risulti in maniera evidente dal provvedimento stesso e, quindi, si presume una conoscenza dell'operatore; oppure quando l'amministrazione abbia tempestivamente informato il destinatario del provvedimento dei dubbi circa la legittimità dello stesso, producendo, attraverso tali informazioni o contestazioni, la conseguenza che l'affidamento venga «rapidamente scalzato» (36); o quando l'amministrazione abbia espressamente avvisato il destinatario di volersi riservare la facoltà di revoca dell'atto, qualificando quest'ultimo come provvisorio (37).

La giurisprudenza comunitaria, quindi, ha dato spesso rilevanza al profilo soggettivo dell'affidamento: nelle pronunce, si è sottolineata l'imprescindibile presenza dell'elemento della diligenza dell'operatore nella valutazione delle circostanze che determinerebbero l'affidamento, in quanto l'assenza di quella determinerebbe la perdita della possibilità di tutela, trattandosi di affidamento non legittimo.

Il legislatore comunitario, infatti, soprattutto per via delle materie

dell'aiuto solamente qualora quest'ultimo sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista dal menzionato articolo». Nell'impostazione della giurisprudenza comunitaria, quindi, la consapevolezza della illegittimità è idonea ad impedire la nascita di un legittimo affidamento e può essere presunta in ragione della qualità professionale del soggetto che deve operare in modo diligente. Vedi CGCE, 19 settembre 2002, n. 336, *Republik Osterreich/Martin Huber*, in *Foro amm.*, Cds, 2003, 1933 ss., ove si spiega come il principio della tutela dell'affidamento e della certezza del diritto sarebbero applicabili al fine di poter escludere la restituzione di aiuti di stato cofinanziati dalla Comunità ed indebitamente erogati, a condizione di tenere conto non solo dell'interesse della stessa Comunità, ma considerando che «l'applicazione della tutela del legittimo affidamento presuppone che venga accertata la buona fede del beneficiario».

(36) Tribunale I grado, 26 gennaio 1995, T-90/91 e T-62/92, *De Compte/Parlamento*; la pronuncia citata è stata però poi capovolta da CGCE, 17 aprile 1997, causa C-90/95 P, *De Compte*, con nota di A. Damato, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 1999, 299 e ss., che ha statuito che «la revoca di un atto amministrativo favorevole è generalmente soggetta a condizioni molto rigorose. Quindi, pur se è innegabile che ogni istituzione comunitaria che accerta che un atto da essa appena emanato è viziato da illegittimità ha il diritto di revocarlo entro un termine ragionevole con effetto retroattivo, tale diritto può essere limitato dalla necessità di rispettare il legittimo affidamento del destinatario dell'atto che può aver fatto affidamento nella legittimità dello stesso. A questo proposito, il momento determinante per stabilire quando nasce il legittimo affidamento del destinatario di un atto amministrativo è la notifica dell'atto e non la data dell'adozione o della revoca dello stesso. Una volta acquisito, il legittimo affidamento nella legittimità di un atto amministrativo favorevole non può poi venir scalzato».

(37) In CGCE, sez. VI, 7 marzo 2002, causa C-310/99, *Repubblica italiana/Commissione* si legge: «Per quanto riguarda il principio del rispetto del legittimo affidamento, si deve ricordare che, con comunicazione pubblicata sulla *Gazzetta ufficiale delle Comunità europee*, la Commissione (GU 1983 C 318, 3) ha informato i potenziali beneficiari di aiuti statali della precarietà degli aiuti che siano stati loro illegittimamente concessi, nel senso che essi potrebbero essere tenuti a restituirli (v. sentenza 20 settembre 1990, causa C-5/89, *Commissione/Germania*, *Racc.*, p. I-3437, punto 15)».

in continua evoluzione che ricadono nella competenza dell'Unione, dispone di un ampio potere discrezionale, purché venga rispettato il Trattato, e purché le scelte, che possono essere modificate nel tempo, siano proporzionate agli obiettivi.

Pertanto, l'operatore economico, in qualità di soggetto che per sua definizione sopporta un rischio che caratterizza la natura stessa dell'attività economica e produttiva (38), deve essere prudente ed avveduto e prevedere che la normativa potrà essere modificata anche sopprimendo posizioni a suo vantaggio (39).

L'evoluzione giurisprudenziale comunitaria, in definitiva, ha portato a ritenere necessaria, ai fini della tutela delle legittime aspettative, la sussistenza di una pluralità di elementi: quello oggettivo, consistente nell'esistenza di un provvedimento amministrativo (se tale provvedimento è legittimo diviene più certa la tutela della situazione d'affidamento formatasi) o di un comportamento chiaro e univoco della P.A.; quello soggettivo della buona fede del destinatario del provvedimento o del comportamento, consistente nell'assenza di dolo o colpa in ordine al determinarsi dell'illegittimità del provvedimento o alla ignoranza non colpevole circa l'illegittimità, in modo che l'aspettativa del privato venga tutelata in coerenza con il principio della buona fede oggettiva; e il fattore temporale, tale da consentire la stabilizzazione del rapporto giuridico sotteso all'atto amministrativo che la P.A. intende rimuovere in via di autotutela, al quale la giurisprudenza comunitaria dà rilievo al fine di assicurare anche la tutela del principio di certezza del diritto, e che assume particolare rilevanza quando l'affidamento in buona fede del soggetto si protrae per un lungo lasso di tempo.

Per tali caratteristiche, il principio dell'affidamento è applicabile a tutte le situazioni non espressamente disciplinate dalle regole, talvolta prescindendo dalle stesse, ed è tutelabile anche quando il privato assuma di essere stato leso da un comportamento del fisco che si è modificato rispetto alla precedente normativa, nonostante le restrittive interpretazioni della Corte Costituzionale, soprattutto in tema di credito d'imposta in materia d'investimenti (40).

avv. MAURIZIO VILLANI

(38) E. Sharpstone, *Legitimate expectations and Economic Reality*, 15, in *European Law Rev.*, 1990, 103, parla di tale interesse pubblico alla rimozione dell'atto come una sorta di «rischio normativo» di cui l'operatore diligente deve tenere debitamente conto nell'esercizio della sua attività economica.

(39) Vedi in proposito CGCE, 15 dicembre 2005 (causa C-148/04), secondo la quale «un operatore economico diligente deve normalmente essere in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata».

(40) Corte cost., ord. n. 124 del 2006 e n. 180 del 2007; cfr. anche l'articolo di Alessandro ed Amedeo Sacrestano in *Il Sole 24 Ore* di sabato 27 giugno 2009).

