

## **PRINCIPIO DELL’AFFIDAMENTO: TRA NORMATIVA TRIBUTARIA E NORMATIVA COMUNITARIA.**

**(Avv. Maurizio Villani)**

Prima di procedere ad illustrare l’argomento, occorre preliminarmente rendere chiaro, dal punto di vista definitorio, l’oggetto della presente trattazione.

È opportuno, innanzitutto, operare una distinzione nell’ambito di due principi che si presentano in simbiosi: la buona fede e l’affidamento. Nonostante il loro tanto acclamato ingresso all’art. 10, L. 27 luglio 2000, n. 212, "Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente", attraverso il quale è stato positivamente fissato il binomio buona fede-affidamento, si può dimostrare come i suddetti principi abbiano fondamento e applicazione coevi non solo allo Statuto stesso e alla L. 7 agosto 1990, n. 241 recante “Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi”<sup>1</sup>, ma anche in epoca precedente alla Costituzione.

La buona fede, principio storicamente collegabile alla *bona fides* romana, ha risentito, in ambito amministrativo 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.

Tale scenario è ora in fase di mutamento, soprattutto per via della nuova veste data alla P.A. dalle modifiche del procedimento amministrativo, grazie alla quale gli amministrati sembra siano maggiormente tutelati<sup>2</sup>.

La prevalente dottrina è concorde nell’affermare come la buona fede sia suddivisibile in due componenti, una soggettiva ed una oggettiva<sup>3</sup>, 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*”<sup>4</sup>.

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<sup>5</sup>, 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*

---

<sup>1</sup> In Cass., sez. trib., 23 gennaio 2006, n. 1236, si afferma “i principi generali dell’attività amministrativa stabiliti dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, che si applicano, salva la specialità, anche per il procedimento amministrativo tributario”. Conforme indirizzo in Cass., Sez. 5, sent. 12 marzo 2008, n. 6591.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 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](http://www.dirittoestoria.it).

<sup>4</sup> In F. MERUSI, *Buona fede ed affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni trenta all’alternanza*, 2001, 10 e 35 ss.

<sup>5</sup> In G. ZAGREBELSKY, *Manuale di Diritto costituzionale*, I, 1987, 91, troviamo la definizione 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”.

*di ogni ordine di produzione codificata del diritto, costituzionale, legislativa, regolamentare e ora anche comunitaria*"<sup>6</sup>, dal carattere universale e di importanza tale da poterlo 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. Esso è applicabile, infatti, in ambito 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<sup>7</sup>), rappresentano tutte il tentativo di creare un clima collaborativo e di certezza dei rapporti giuridici, sinonimo di ordine e di sviluppo sociale.

Ma 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 permangono ancora difficoltà nell'accettare il superamento dell'ottica pro fisco<sup>8</sup>.

Di difficile mutamento la posizione della Corte Costituzionale che, se si eccettuano quelle che possono essere definite clausole di stile, nelle sue sentenze non sembra offrire una tutela decisiva per le posizioni di aspettativa dei cittadini amministrati.

Diversa posizione quella della Corte di Cassazione<sup>9</sup>, la quale, invece, 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.

#### *L'attuale valore concreto dello Statuto del Contribuente: le due Corti a confronto.*

La L. 27 luglio 2000, n. 212, all'articolo 10, comma 1, 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"*.

Stando alla lettera della norma, verrebbe tutelato il contribuente 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)<sup>10</sup>; 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<sup>11</sup>.

<sup>6</sup> F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico*, cit., 7.

<sup>7</sup> V. art. 2 R.D. n. 360 del 1929. La norma è stata poi più volte oggetto di successive novellazioni: 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).

<sup>8</sup> Cass., SS.UU., 28 settembre 2006, n. 25506.

<sup>9</sup> Cass., Sez. trib., sent. 21 aprile 2001, n. 5931, Cass. Sez. V, sent. 10 dicembre 2002, n. 17576, Cass. Sez. V, sent. 14 aprile 2004, n. 7080, Cass. Sez. V, 6 ottobre 2006, n. 21513, Cass. Sez. I., ord. 12 dicembre 2006, n. 26505.

<sup>10</sup> Cass., Sez. trib., sent. 14 febbraio 2002, n. 2133.

<sup>11</sup> Cass., Sez. trib., sent. 10 dicembre 2002, n. 17576.

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, comma 1, L. n. 212 del 2000, e trovando origine negli articoli 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”*<sup>12</sup>.

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, comma 2, 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, comma 1 dello stesso Statuto venga stabilito che salvo quanto previsto dall’articolo 1, comma 2, 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., sent. 20 luglio 1994, n. 315; nello stesso senso vedi Corte Cost., sent. 10 novembre 1994 n. 385, e ancor più risalente Corte Cost., sent. 16 giugno 1964, n. 45; recentemente v. anche Corte Cost., sentt. 6 febbraio 2002, n.16 e 4 agosto 2003, n. 291).

La Corte Costituzionale, dopo aver affermato, in Corte Cost., ord. 6 luglio 2004 n. 216, che *“le disposizioni della legge 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., sent. 27 febbraio 2009 sentenza n. 58 che non hanno *“rango costituzionale - neppure come norme interposte - le previsioni della legge n. 212 del 2000 (ordinanze n. 41 del 2008, n. 180 del 2007 e n. 428 del 2006)”*.

### Cassazione e Corte Costituzionale in tema di retroattività delle norme: problema dell’interpretazione autentica e delle norme innovative con effetto retroattivo.

Le leggi tributarie retroattive possono essere sia leggi di interpretazione autentica, sia leggi innovative con efficacia retroattiva in virtù di una specifica regolazione dello stesso legislatore<sup>13</sup>.

In particolare, le leggi di interpretazione autentica (o leggi interpretative) possono essere definite come quelle *“leggi che stabiliscono quale significato deve essere attribuito a un enunciato di altra precedente legge”*<sup>14</sup>.

L’effetto retroattivo di una norma può pregiudicare i cittadini incidendo in maniera diversa su situazioni giuridiche che li vedono coinvolti: essi potrebbero avere già maturato una posizione al verificarsi dell’effetto retroattivo e, quindi, richiedere una tutela dei diritti quesiti; ancora potrebbero essere in pendenza di procedimenti atti a ottenere, ad es., un determinato provvedimento e ciò potrebbe comportare degli effetti negativi; infine, potrebbero semplicemente nutrire un’aspettativa non avendo ancora intrapreso alcuna attività procedimentale.

<sup>12</sup> Cass., Sez. trib., sent. 6 ottobre 2006, n. 21513; Cass., Sez. trib, sent. 14 aprile 2004, n. 7080, Cass., Sez. V trib., sent. 10 dicembre 2002, n. 17576 e la recente Cass., Sez. V trib., sent. 13 maggio 2009, n.10982.

<sup>13</sup> I giudici hanno tuttavia limitato la rilevanza pratica della distinzione tra norme interpretative e norme innovative con efficacia retroattiva (per un’ equivalenza nei loro effetti vedi Corte Cost., sent. 8 luglio 1957, n. 118, sent. 13 febbraio 1985 n. 36 e sent. 2 febbraio 1988, n. 123).

<sup>14</sup> G. TARELLO, *L’interpretazione della legge*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, II, 1980, 241.

La Corte Costituzionale, sin dalla sua prima pronuncia<sup>15</sup>, ha preso posizione circa le norme d'interpretazione autentica, definendone, nelle sentenze successive, i criteri alla stregua dei quali possano essere emanate, sottolineando come nell'ordinamento italiano il divieto di retroattività, pur costituendo valore fondamentale di evoluzione giuridica e principio generale cui il legislatore in linea di principio si attiene<sup>16</sup>, non è stato elevato a rango costituzionale, fatta eccezione per la previsione dell'art. 25 Cost. relativo alla legge penale.

Fuori da tale ambito, quindi, il legislatore in linea di massima può emanare norme con efficacia retroattiva<sup>17</sup>.

Per identificare la legge interpretativa con Corte Cost. sent. 3 marzo 1988, n. 233, la Corte afferma preliminarmente che una legge che si autoqualifichi e sia formulata come legge interpretativa, non la esime “*dal verificare, ai fini del giudizio di legittimità costituzionale, se la qualificazione e la formulazione siano veramente rispondenti al contenuto dispositivo della legge medesima*”. In un successivo capo della sentenza, poi, la Corte passa a definire i caratteri identificativi di una legge interpretativa: “*Siffatta qualificazione giuridica spetta, infatti, a quelle leggi o a quelle disposizioni che riferendosi e saldandosi con altre disposizioni (quelle interpretate), intervengono esclusivamente sul significato normativo di queste ultime (senza, perciò, intaccarne o integrarne il dato testuale), chiarendone o esplicitandone il senso (ove considerato oscuro) ovvero escludendone o enucleandone uno dei sensi ritenuti possibili, al fine, in ogni caso, di imporre all'interprete un determinato significato normativo della disposizione interpretata*”. Simili concetti sono espressi nelle sentenze 4 aprile 1990, n.155<sup>18</sup> e 3 giugno 1992, n. 246<sup>19</sup>.

---

<sup>15</sup> V. Corte Cost., sent. 8 luglio 1957, n. 118 ove si legge: “la Costituzione non esclude la possibilità di leggi interpretative, e, come tali, retroattive. Manca nella Carta costituzionale qualsiasi limitazione di ordine generale al riguardo. Si tratta, del resto, di un istituto comunemente ammesso da altri ordinamenti statali, che posseggono i caratteri di Stato di diritto e di Stato democratico” e “Anche se le si volesse, poi, riconoscere carattere innovativo, la legge non avrebbe violato nessun principio costituzionale, perché la Costituzione non vieta che le leggi civili possano essere retroattive e l'art. 11 delle disposizioni preliminari al Codice civile contiene solo un canone d'interpretazione”. Tale posizione è divenuta poi “granitica”, essendo poi stata portata avanti in tutte le successive pronunce a riguardo.

<sup>16</sup> Secondo C. MORTATI, *Sull'eccesso di potere legislativo*, in *Giur. it.*, I, 1949, sarebbe un principio avente “carattere costituzionale, indipendentemente dalla sua inserzione nella carta fondamentale”; A. PIZZORUSSO, *La responsabilità dello Stato per atti legislativi in Italia*, in *Foro it.*, V, 2003, propone invece l'utilità di operare una valorizzazione “così da ritenerla strumentalmente rivolta alla tutela di qualunque tipo di situazioni giuridiche soggettive che l'ordinamento giuridico tuteli” fino al punto che “non parrebbe pertanto incongruo uno sforzo interpretativo volto a costruire tale regola come espressione di un principio costituzionale non scritto, implicito in tutta una serie di disposizioni di rango costituzionale”.

<sup>17</sup> Vivacemente contrariato all'uso di tali leggi R. QUADRI, *Applicazione della legge in generale*, in A. SCIALOJA e G. BRANCA (a cura di), *Commentario del Codice Civile, Disposizioni sulla legge in generale artt. 10-15*, in *Foro it.*, 1974, 153, il quale addita come un “grave errore il supporre che la *potestas legiferandi* comprenda, quasi a fortiori, anche nello Stato moderno, la *potestas interpretandi*” che “tanto varrebbe limitarsi a dire puramente e semplicemente che la “volontà” del legislatore è sovrana, sia o meno in contrasto con la “giurisprudenza concorde o quasi concorde” e che non si può ammettere un limite alla sua possibilità di disporre in modo retroattivo”. Nella stessa direzione anche G. MARZANO, *L'interpretazione della legge con particolare riguardo ai rapporti fra interpretazione autentica e giurisprudenziale*, 1955, 156 ss., il quale afferma che l'interpretazione autentica appare, sul piano costituzionale, in uno stato come il nostro, organizzato democraticamente, “del tutto illegittima e inopportuna” e che “i redattori della Costituzione vigente, distaccandosi dai precedenti storici, vollero, col silenzio serbato, dimostrare che l'istituto deve considerarsi ignorato dal nostro sistema”. Il silenzio della Costituzione in tema di interpretazione autentica è richiamato per sottolineare la non ammissibilità al ricorso del legislatore a leggi interpretative anche da M. ZINGALES, *Aspetti peculiari dell'attuale legislazione*, in *Foro amm.*, 1980, 1874 ss.

<sup>18</sup> Con Corte Cost., sent. 4 aprile 1990, n.155, si precisa nuovamente quali debbano essere le caratteristiche delle leggi interpretative, affermando che è tale solo quella legge che “fermo il tenore testuale della norma interpretata, ne chiarisce il significato normativo, ovvero privilegia una fra le tante interpretazioni possibili, di guisa che il contenuto precettivo è espresso dalla coesistenza delle due norme le quali rimangono entrambe in vigore e sono quindi anche idonee ad essere modificate separatamente”.

<sup>19</sup> L'uso impreciso del termine ‘norma’ verrà poi chiarito in una successiva sentenza, dove si precisa che la natura di legge interpretativa “va desunta da un rapporto tra norme e disposizioni” (Corte Cost., sent. 3 dicembre 1993, n. 424, richiamata successivamente da Corte Cost., sent. 23 novembre 1994, n. 397).

In Corte Cost., sent 12 luglio 1995, n. 311 si legge, a chiarimento: “*La riconosciuta natura effettivamente interpretativa di una legge non è sufficiente ad escludere che la stessa determini violazioni costituzionali. Invero, la sovrana volontà del legislatore nell’emanare dette leggi incontra una serie di limiti<sup>20</sup> che questa Corte ha da tempo individuato, e che attengono alla salvaguardia, oltre che di norme costituzionali, di fondamentali valori di civiltà giuridica posti a tutela dei destinatari della norma e dello stesso ordinamento, tra i quali vanno ricompresi il rispetto del principio generale di ragionevolezza che ridonda nel divieto di introdurre ingiustificate disparità di trattamento (sentenze nn. 397 e 6 del 1994; 424 e 283 del 1993; 440 del 1992 e 429 del 1993); la tutela dell’affidamento legittimamente sorto nei soggetti quale principio connaturato allo Stato di diritto (sentenze nn. 397 e 6 del 1994; 429 del 1993; 822 del 1988); il rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario<sup>21</sup>”.*

In passato le leggi d’interpretazione autentica non erano frequenti e venivano alla luce con il preciso scopo di rendere più chiaro il significato di una legge precedente che poteva essere oscura. La finalità di tali strumenti, quindi, era proprio quella di fare chiarezza sul significato di una norma, in modo tale da poterci fare affidamento, ma solo successivamente all’emanazione di tali norme<sup>22</sup>. Un affidamento che non poteva, quindi, esistere a monte basandosi su un significato incerto.

Una posizione del genere mostra l’arretratezza della dottrina del tempo nel non comprendere come l’affidamento non può rimanere nel limbo del non consolidarsi, in presenza di leggi che, per quanto oscure, quantomeno determinano ipotesi interpretative nei suoi destinatari e quindi una situazione prodromica di affidamento che andrebbe comunque tutelata come diritto alla certezza<sup>23</sup>.

Tale posizione potrebbe sembrare quasi sinonimo di mancanza di civiltà giuridica se si pensa che altri ordinamenti, come quello tedesco, hanno riconosciuto, sia a livello giurisprudenziale che dottrinale, la tutela dell’affidamento in relazione alle problematiche prodotte da leggi retroattive<sup>24</sup>.

In un periodo di inflazione legislativa come il nostro, in cui, peraltro, le leggi di interpretazione autentica sono tutt’altro che rare<sup>25</sup>, quando la Corte si trova a vagliare se vi sia stata lesione del

---

<sup>20</sup> In Corte Cost., sent. 5 novembre 1996 n. 386, si legge: “si richiede, per attribuire il carattere di norma di interpretazione autentica, che la previsione sia diretta a chiarire il senso di disposizioni preesistenti, ovvero ad escludere o ad enucleare uno dei significati tra quelli ragionevolmente ascrivibili alle statuizioni interpretate, occorrendo comunque che la scelta assunta dal precetto interpretativo rientri tra le varianti di senso compatibili con il tenore letterale del testo interpretato”.

<sup>21</sup> Nonché in Corte Cost., sent. 26 luglio 1995, n. 390: “Questa Corte ha già avuto occasione di affermare (v. sentenze n. 573 del 1990, n. 822 del 1988 e n. 349 del 1985) che nel nostro sistema costituzionale non è affatto interdetto al legislatore di emanare disposizioni le quali vengano a modificare in senso sfavorevole per i beneficiari la disciplina dei rapporti di durata, anche se l’oggetto di questi sia costituito da diritti soggettivi perfetti (salvo, ovviamente, in caso di norme retroattive, il limite imposto in materia penale dall’art. 25, secondo comma, della Costituzione). Unica condizione essenziale è che tali disposizioni non trasmodino in un regolamento irrazionale, frustrando, con riguardo a situazioni sostanziali fondate sulle leggi precedenti, l’affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, da intendersi quale elemento fondamentale dello stato di diritto”.

<sup>22</sup> F. CAMMEO, *L’interpretazione autentica*, in Giur. it., 1907, 310. Vedi argomento proposto da E. LIBONE, *La fisionomia delle leggi di interpretazione autentica*, in A. ANZON (a cura di), *Le leggi di interpretazione autentica tra Corte costituzionale e legislatore - Atti del seminario di Roma del 5 ottobre 2000*, 2001, 138.

<sup>23</sup> A. PIZZORUSSO, *Certeza del diritto. Profili applicativi*, in *Enc. giur.*, VI, 1988; L. PEGORARO, *Linguaggio e certezza della legge nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, 1988; R. GUASTINI, *La certezza del diritto come principio di diritto positivo?* in *Le Regioni*, 1986.

<sup>24</sup> F. MERUSI, *Buona fede e affidamento*, cit., 22–23, sottolinea come l’esigenza di certezza del cittadino nei termini di tutela dell’affidamento ha portato la Corte costituzionale tedesca ad analizzare il problema della retroattività propria (che si verifica nell’ipotesi in cui la precettività della nuova disciplina si estende anche a fattispecie esauritesi prima della sua entrata in vigore) e quello della retroattività impropria (che comprende l’incidenza che la nuova legge può avere sulle fattispecie concluse). La Corte tedesca infatti, a differenza della posizione mutata solo in rare occasioni e di recente, muove da una visione del potere con discrezionalità più limitata. Vedi a tal proposito G. DI GASPARE, *Il potere nel diritto pubblico*, 1992; G. SALA, *Potere amministrativo e principi dell’ordinamento*, 1993.

<sup>25</sup> A questo proposito vedi P. GIOCOLO NACCI, *L’anti-Montesquieu, (tramonto del principio della distinzione delle funzioni)*, 1989, 42 ss; L. NOGLER, *Sull’uso dell’interpretazione autentica e delle leggi retroattive in materia previdenziale*, in *Giur. it.*, 1993, I, 383; per GARDINO CARLI, *Il legislatore interprete*, 1997, 50, la legge interpretativa “da *extrema ratio* per ripristinare la certezza del diritto, è diventata ormai uno strumento di routine”. In G. VERDE,

principio di legittimo affidamento, essa afferma l'esigenza di verificare se l'affidamento eventualmente violato possa ritenersi legittimato da interpretazioni costanti delle leggi poi oggetto di interpretazione autentica<sup>26</sup>.

Si legge in Corte Cost., sent. 20 maggio 2008, n. 162, in materia tributaria: *“proprio l'esistenza di tali divergenze interpretative escluderebbe dunque che si possa essere creato alcun affidamento in capo ai contribuenti”*<sup>27</sup>. Quindi nelle sentenze più recenti della Corte, la legge di interpretazione autentica, in presenza di dubbi interpretativi circa disposizioni di legge, sembra non legittimare l'affidamento, con l'aggravio di una possibilità di interpretazione autentica anche in presenza di indirizzi interpretativi omogenei.

La presenza di interpretazioni molteplici o controverse è fenomeno fisiologico del diritto, aggravato spesso da tecniche di redazione delle leggi criticabili od opportunistiche<sup>28</sup> e dall'avvicinarsi di fazioni politiche<sup>29</sup> nel ruolo di legislatore: in mancanza di una “certezza giuridica” sembrerebbe allora quasi impossibile trovare uno spazio per un affidamento legittimo.

Sembra improponibile, in questi termini, il dover costringere un cittadino a rimanere in balia di situazioni che, per fisiologica mancanza di certezza, non permettono il consolidarsi di un affidamento. Sotto tale profilo, l'affidamento andrebbe tutelato come “diritto all'affidamento”, come diritto alla certezza e alla stabilità di situazioni giuridiche.

Si legge, poi, nella recente Corte Cost., sent. 28 marzo 2008, n. 74, a conferma della mancanza di concreta propensione da parte della Corte costituzionale per la tutela delle ragioni degli amministratori: *“Questa Corte ha avuto modo di affermare, in più di un'occasione (da ultimo, sentenza n. 234 del 2007), che non è decisivo verificare se la norma censurata abbia carattere effettivamente interpretativo (e sia perciò retroattiva) ovvero sia innovativa con efficacia retroattiva, trattandosi in entrambi i casi di accertare se la retroattività della legge, il cui divieto non è stato elevato a dignità costituzionale, salvo che per la materia penale, trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non contrasti con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti. Sicché la norma censurata, ove considerata espressione di funzione di interpretazione autentica, non può considerarsi lesiva dei canoni costituzionali di ragionevolezza, e dei principi generali di tutela del legittimo affidamento e di certezza delle situazioni giuridiche, atteso che essa si limita ad assegnare alla disposizione interpretata un significato riconoscibile come una delle possibili letture del testo originario (si veda anche la sentenza n. 274 del 2006),*

---

*Alcune considerazioni sulle leggi interpretative nell'esperienza più recente*, in U. DE SIERVO (a cura di) *Osservatorio delle fonti*, 1996, 31, vi è un conteggio che testimonia l'incremento dell'uso esponenziale delle leggi di interpretazione autentica: da 6 leggi approvate sotto la vigenza dello Statuto Albertino si è passati a 150 nei primi quarant'anni della Repubblica e 18 nel solo quadriennio 1991-1995, conteggio limitato alle sole leggi che recano nel titolo la dizione di "interpretazione autentica", quindi autoqualificatesi come tali.

<sup>26</sup> Vedi ad es. Corte Cost., sent. 11 giugno 1999, n. 229, ove si parla di “obiettivo dubbio ermeneutico”, il quale non permetterebbe l'instaurarsi di un affidamento in quanto mancherebbe una costante interpretazione alla quale affidarsi. Vedi Corte Cost., sent. 10 dicembre 1981, n. 187 e ord. 26 gennaio 1988, n. 91 per pronunce più datate in proposito. Vedi anche Corte Cost., sentt. 23 luglio 2002, n. 374 e 25 febbraio 2002, n.29.

<sup>27</sup> L'affidamento non è invocabile in presenza di una giurisprudenza oscillante (come nella già citata Corte Cost., 11 giugno 1999, n. 229 o nella sent. 2 maggio 1991, n. 193) e in presenza di interpretazioni autentiche diverse da quelle affermatesi presso i giudici di merito purché ricavabili dal tenore letterale della disposizione interpretata (Corte Cost., sent. 3 dicembre 1993, n. 424 e sent. 19 maggio 1994, n.153).

<sup>28</sup> La dottrina non ha mancato di sottolineare come l'oscurità della legge originaria sia in casi non infrequenti volutamente ricercata, con lo scopo di consentire l'approvazione della legge, per poi con un successivo intervento interpretativo effettuare la specificazione del contenuto precettivo o modificarla con una sostanza più gradita: così A. GARDINO CARLI *Il legislatore interprete*, 1997, 49 e ss. Per le scelte “politiche” di reinterpretazione M. AINIS *La legge oscura*, 1997, 60 e ss., o addirittura per come la chiarificazione della legge interpretativa sia assurdamente inutile o ancor più oscura della norma che si dovrebbe interpretare M. FIORILLO *Il legislatore retroattivo* in *Rass. Parlam.*, 1997, 780 e ss.

<sup>29</sup> Per R. QUADRI, *Applicazione della legge in generale*, cit, 115, l'obbligo di coerenza del legislatore varrebbe solo sul piano politico, poiché “non esiste una norma generale che tuteli i diritti acquisiti nel senso che le situazioni giuridiche costituite nel passato debbono continuare anche per l'avvenire. La legge nuova, salvo gli eventuali limiti stabiliti dalla Costituzione, ha a tal riguardo piena discrezione”.

senza, peraltro, che siffatta operazione debba essere necessariamente volta a comporre contrasti giurisprudenziali, ben potendo il legislatore precisare il significato di norme in presenza di indirizzi omogenei (sentenze n. 374 del 2002, n. 29 del 2002 e n. 525 del 2000)<sup>30</sup>. Sarebbe così ampliato lo spazio per le correzioni di “tiro” del legislatore, che potrebbe modificare l’interpretazione di norme con portata retroattiva non solo in presenza di contrasti giurisprudenziali<sup>31</sup>, “ma anche in presenza di un indirizzo omogeneo della Corte di cassazione, quando la scelta imposta dalla legge rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, con ciò vincolando un significato ascrivibile alla norma anteriore”<sup>32</sup>.

Sembra che, a parte le formule stereotipate che decantano l’importanza del principio dell’affidamento e della certezza del diritto come principi di civiltà giuridica<sup>33</sup>, in realtà ci sia uno spazio estremamente ridotto per la tutela di tali situazioni, legato al labile filo della ragionevolezza<sup>34</sup>, a volte utilizzata in modo palesemente lato per non tacciare di incostituzionalità norme che sono utili alle casse dello Stato<sup>35</sup>.

Se passiamo in rassegna le sentenze della Corte si può notare come nonostante le formule che decantano una tutela per il cittadino, in realtà chi lamenta lesione all’affidamento rimane la maggior

---

<sup>30</sup> Vedi anche Corte Cost., ord. 27 luglio 1992, n. 376 e sent. 12 luglio 1995, n. 311, per le quali non sarebbe necessario il contrasto giurisprudenziale per giustificare l’intervento di una legge d’interpretazione autentica. Si legge in Corte Cost. sent. 18 novembre 1993, n. 402: “la volontà del legislatore è sovrana, sia o meno in contrasto con la giurisprudenza concorde o quasi concorde, e incontra soltanto il limite dei principi costituzionali”.

<sup>31</sup> Si legge in Corte Cost., sent. 11 giugno 1999, n. 229, “La rilevata sussistenza di un obiettivo contrasto interpretativo in sede giurisdizionale induce innanzitutto ad escludere la violazione del principio dell’affidamento. Nessun legittimo affidamento poteva infatti sorgere sulla base di una interpretazione della norma tutt’altro che pacifica e consolidata ed anzi fortemente contrastata nella giurisprudenza di merito”. La Corte costituzionale ravvisa come presupposto del ricorso alla legge interpretativa nell’esistenza di “gravi ed insuperabili ambiguità” (in Corte Cost., sent. 10 dicembre 1981, n. 187, con la quale viene dichiarata incostituzionale una legge regionale, ma che non tocca l’argomento del principio dell’affidamento), o quando l’intervento del legislatore è giustificato da “obiettivi dubbi ermeneutici” e “non è affatto decisivo verificare se la norma censurata abbia carattere effettivamente interpretativo ovvero sia una norma innovativa con efficacia retroattiva. Questa Corte ha infatti ripetutamente precisato che il divieto di retroattività della legge - pur costituendo fondamentale valore di civiltà giuridica e principio generale dell’ordinamento, cui il legislatore deve in linea di principio attenersi - non è stato tuttavia elevato a dignità costituzionale, se si eccettua la previsione dell’art. 25 Cost., limitatamente alla legge penale (*ex plurimis*, sentenze n. 397 del 1994, n. 155 del 1990, n. 13 del 1977). Il legislatore ordinario, pertanto, nel rispetto del suddetto limite, può emanare norme con efficacia retroattiva, interpretative o innovative che esse siano, a condizione però che la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si ponga in contrasto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti (ancora, tra le tante, sentenze n. 432 del 1997, n. 376 del 1995, n. 153 del 1994). Ed è proprio sotto l’aspetto del controllo di ragionevolezza che può venire in considerazione la c.d. funzione di interpretazione autentica che una norma sia chiamata a svolgere con efficacia retroattiva”; o ancora, in Corte Cost., sent. 16 maggio 1997, n. 133, è diretto ad “di eliminare eventuali incertezze interpretative (sentenze n. 163 del 1991 e n. 413 del 1988), sia per rimediare ad interpretazioni giurisprudenziali divergenti con la linea di politica del diritto perseguita dal legislatore (*ex multis*, n. 311 del 1995 e nn. 397 e 6 del 1994)”.

<sup>32</sup> Corte Cost., sent. 22 novembre 2000, n. 525, in *Rass. trib.*, 2000, 1889.

<sup>33</sup> Per le definizioni del ruolo del principio dell’affidamento vedi Corte Cost., sent. 26 luglio 1995, n. 390 (“l’affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, da intendersi quale elemento fondamentale dello stato di diritto” e “quell’affidamento da questa Corte ritenuto di valore costituzionalmente protetto”); Corte Cost., sent. 4 novembre 1999, n. 416, (“Al legislatore ordinario, pertanto, fuori della materia penale, non è inibito emanare norme con efficacia retroattiva, a condizione però che la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si ponga in contrasto con altri valori e interessi costituzionalmente protetti. Tra questi la giurisprudenza costituzionale annovera, come è noto, l’affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica che, quale essenziale elemento dello Stato di diritto, non può essere leso da disposizioni retroattive, le quali trasmodino in un regolamento irrazionale di situazioni sostanziali fondate su leggi precedenti (v. sentenze nn. 211 del 1997 e 390 del 1995)”. Vedi in Corte Cost., sent. 4 aprile 1990, n. 155: “la certezza dei rapporti preteriti costituisce un indubbio cardine della civile convivenza e della tranquillità dei cittadini”.

<sup>34</sup> Si vedano, tra gli esempi di sentenze di leggi considerate ragionevolmente interpretative, Corte Cost., sent. 15 maggio 1990, n. 240 e 31 luglio 1990, n. 380.

<sup>35</sup> V. Corte Cost., 11 giugno 1999, n. 229 in G. AMOROSO, T. GROPPI, G. PARODI, *Annuario di giurisprudenza costituzionale*, 2000, 200 e ss.

parte delle volte deluso<sup>36</sup>, e nemmeno la mancanza di una qualificazione come legge interpretativa data dal suo disattento autore è sufficiente per contrastarne la subdola produzione.

La posizione della Cassazione in relazione alle norme di interpretazione autentica e all'abuso del loro impiego<sup>37</sup> quale causa di lesione dell'affidamento, è decisamente più favorevole al contribuente. La giurisprudenza, anche recente, dimostra come la Suprema Corte sia generalmente contraria al fenomeno della retroattività di norme tributarie, che vengono spesso strumentalizzate per esigenze di cassa, a scapito dei contribuenti<sup>38</sup>, aderendo quindi alla linea tracciata dal legislatore con lo Statuto. La divergenza di posizioni delle due Corti circa la portata delle norme della L. 212/00 contribuisce a creare sconforto nei meccanismi posti a tutela del contribuente.

Sarebbe quindi opportuno che le due Corti trovassero un punto di equilibrio per garantire massima espansione d'efficienza della L. 212/00, per creare un clima di certezza che possa permettere l'instaurarsi di un rapporto di fiducia tra contribuenti e Fisco, che rispecchia lettera e *ratio* dello Statuto del Contribuente.

### Tutela 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'emanazione dell'atto. Quello che si può definire principio della certezza del diritto<sup>39</sup> è complementare a quello dell'affidamento (*legitimate expectation*)<sup>40</sup>.

Occorre ricordare, inoltre, che tale tutela non opera soltanto a livello orizzontale, cioè tra singoli cittadini od operatori economici dell'Unione, ma anche tra cittadino e Stato membro e tra quest'ultimo e gli organi dell'Unione, e che la violazione del principio di legittimo affidamento riguarda non solo gli atti di tipo amministrativo ma anche quelli di tipo legislativo.

Tutti gli ordinamenti giuridici non possono ignorare un problema a cui i sistemi giuridici vanno irrimediabilmente incontro: cioè il dover regolare situazioni in cui le pubbliche amministrazioni, talvolta, possano<sup>41</sup> 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 contemperati nell'ambito del precedente operato.

---

<sup>36</sup> V. in proposito: Corte Cost., sent. 13 ottobre 2000, n. 419 (manifesta infondatezza della questione poiché la lesione è ragionevole in quanto dettata da una situazione di urgenza), e ord. 24 luglio 2000, n. 341, ove la normativa (in specie di tipo tributario) non lede irragionevolmente gli interessi costituzionalmente protetti quali l'affidamento. Per la dottrina vedi A. PUGIOTTO, *La labirintica giurisprudenza costituzionale in tema di leggi di interpretazione autentica*, in *Studium juris*, 1997, 64; A. PUGIOTTO, *La Legge interpretativa e i suoi giudici. Strategie argomentative e rimedi giurisdizionali*, 267 ss. e 320 ss.; M. GELMETTI, *Osservazioni sulla recente giurisprudenza costituzionale in tema di interpretazione autentica e retroattività delle leggi*, in *Giur. It.*, 1994, IV, 71; G. L. SOANA, *Legge di interpretazione autentica e principio dell'affidamento*, nota a Corte Cost., sent. 2 maggio 1991, n. 193, in *Giur. Cost.*, 1991, 1812.

<sup>37</sup> Vedi Cass., 28 settembre 2006, n. 25506 e Sez. V trib., sent. 13 maggio 2009, n.10982.

<sup>38</sup> Vedi Cass., sent. 6 ottobre 2006, n. 21513.

<sup>39</sup> J. BRAITHWAITE, *Rules and Principles: A Theory of legal certainty*, in *Australian Journal of legal Philosophy*, XXVII, 47-82, 2002.

<sup>40</sup> 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.

<sup>41</sup> La prima pronuncia della Corte di Giustizia in tema di revoca sembra essere la CGCE, sent.12 luglio 1957, *Algera ed altri c. Assemblea Comune*, cause congiunte 7/56 e 3-7/57, in *Racc.*, 81. La pronuncia sottolineò 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.



In tutti gli ordinamenti dell'Unione si è reso necessario (ma tale esigenza è sentita anche a livello internazionale)<sup>42</sup>, 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.

Se non è ipotizzabile un'assoluta negazione della possibilità di dare all'amministrazione la possibilità di mutare posizione circa soluzioni e posizioni adottate, e dare ad essa il potere di adattare le soluzioni e di modificare gli assetti rispetto a nuove esigenze, a mutati indirizzi giurisprudenziali, alle evoluzioni tecniche, politiche ed economiche, se, insomma, è di evidente necessità garantire all'azione pubblica una certa flessibilità, sorge però la conseguente contropartita della necessaria determinazione della misura con cui si voglia attribuire tutela alle aspettative di chi, sulla base di precedenti o precise decisioni che gli avessero permesso specifiche possibilità di azione, avrebbe confidato nella continuità e nella stabilità della situazione a lui favorevole, e in base o in vista della quale ha posto in essere atti, determinando proprie scelte di tipo economico, che possono influire anche sulla propria intera prospettiva di vita, in base alle statuizioni o alle normative esistenti in un certo momento.

Risulta ormai indispensabile fare riferimento al principio di tutela dell'affidamento elaborato in ambito comunitario<sup>43</sup>, 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.

### I limiti all'interno dei quali opera il legittimo affidamento.

Quello di affidamento è un principio ormai da tempo consolidato nella giurisprudenza comunitaria<sup>44</sup>, 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<sup>45</sup> secondo la quale l'amministrazione, soprattutto in sede di esercizio del potere di autotutela<sup>46</sup>, 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. La presenza di tale principio è confermata dall'affermazione esplicita sul piano sostanziale in materia doganale, contenuta nel Regolamento (CEE) n. 1967/72 della Commissione, del 14

---

<sup>42</sup> Trib. I Grado Comunità Europee, 22 gennaio 1997, n.115, in *Riv. dir. int.* 1997, 817 si legge: "Il principio di buona fede è una norma di diritto internazionale consuetudinario che vincola la Comunità" e "Il principio di buona fede è il corollario, nel diritto internazionale pubblico, del principio di tutela del legittimo affidamento che fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario. In una situazione in cui le Comunità hanno depositato i loro strumenti di approvazione di un accordo internazionale e dove è nota la data di entrata in vigore dell'accordo stesso, gli operatori economici possono invocare il principio della tutela del legittimo affidamento per opporsi all'adozione da parte delle istituzioni, nel periodo precedente all'entrata in vigore di siffatto accordo, di qualsiasi atto contrario alle disposizioni di quest'ultimo che, dopo l'entrata in vigore dell'accordo, producano effetti diretti nei loro confronti".

<sup>43</sup> 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.

<sup>44</sup> 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.

<sup>45</sup> Di questa opinione J. SCHWARZE, *European Administrative Law*, 1992, 872 ss; A.J. MACKENZIE STUART, *The European Communities and the rule of law*, 1977; L. ANTONIOLLI, *Interpretazione e rule of law nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1997, II, 355-366.

<sup>46</sup> 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*, 2/1999, 299; J. SCHWARZE, *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 TAR Sicilia, Palermo, sez. II, 2 ottobre 2007, n. 2049), in *Giur. it.*, 2008, IV, 1286-1292.

settembre 1972, e ribadita dal Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario<sup>47</sup>.

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"<sup>48</sup>.

Punto di partenza di tale cammino evolutivo sembra essere una sentenza del 1957<sup>49</sup>. 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, 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<sup>50</sup>.

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 il principio giuridico che impone di salvaguardare l'affidamento<sup>51</sup>; 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 PA.: 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<sup>52</sup>.

---

<sup>47</sup> Il principio di affidamento dell'operatore è desumibile inoltre dall'art. 5, n. 2, del regolamento CEE n. 1697/7 del Consiglio, del 24 luglio 1979, e dall'art. 220, par. 2, lettera 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.

<sup>48</sup> CGCE, sent. 3 maggio 1978, *Töpfer*, C-112/77.

<sup>49</sup> CGCE, sent. 12 luglio 1957, *Algera ed altri c. Assemblea Comune*, cause congiunte 7/56 e 3-7/57, in *Racc.*, 1957, 81.

<sup>50</sup> CGCE, sent. 13 luglio 1965, *Lemmerz-Werke c. Alta Autorità*, causa 111/63, in *Racc.* 1965, 972; sent. 3 marzo 1982, *Alpha Steel c. Commissione*, causa 14/81, in *Racc.* 1982, 749; sent. 26 febbraio 1987, *Consorzio Cooperative D'Abruzzo c. Commissione*, causa 15/85, in *Racc.* 1987, 1005, punti 12-17; sent. 20 giugno 1991, *Cargill c. Commissione*, causa C-248/89, in *Racc.* 1991, I-2987, punto 20; sent. 17 aprile 1997, *De Compte c. Parlamento*, in causa C-90/95, in *Racc.* 1997, I-1999, punto 35; Trib. I grado, sent. 21 luglio 1998, *Mellet c. CGCE*, cause riunite T-66/96 e T-121/97, in *Racc.* 1998, II-1305, punti 120-121.

<sup>51</sup> In CGCE, sent. 30 novembre 1983, *Ferriere San Carlo*, causa 352/82 abbiamo 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. AIROLDI, *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 cd. diritti quesiti.

<sup>52</sup> Per CGCE, sent. 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).

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.

La tutela dell'affidamento risponde, anche in ambito comunitario, a ragioni di certezza e stabilità dei rapporti giuridici: essa, infatti, prevede il consolidamento della situazione di vantaggio nell'ambito della sfera del cittadino, in quanto quest'ultimo deve aver mantenuto il bene o la situazione giuridica per un certo lasso di tempo, determinando così lo stabilizzarsi del convincimento circa la spettanza del bene stesso o della situazione in questione.

Si tratta di quelli che vengono denominati *vested rights* (diritti quesiti)<sup>53</sup>, che consistono in quei diritti che vengono costituiti dalla 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<sup>54</sup>.

Tuttavia, occorre considerare che, nella stessa giurisprudenza della Corte, l'approccio che fissa nel decorso del tempo un fattore definitivamente stabilizzante dell'affidamento, e a precludere, 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<sup>55</sup>.

Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia<sup>56</sup>, la rimozione di un atto illegittimo sarebbe 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 configgono 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<sup>57</sup>.

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 *legitimate expectations*<sup>58</sup>.

---

<sup>53</sup> Cfr. per la dottrina italiana V. CERULLI IRELLI, *Verso un più compiuto assetto della disciplina generale dell'azione amministrativa, Un primo commento alla legge 11 febbraio 2005, n. 15, recante "modifiche ed integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241, in Astrid Rassegna, IV, 2005, 25: "forti limitazioni sussistono 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.*

<sup>54</sup> Cfr. Reg. CE n. 17/62, art., 8, par. 3, in materia di intese restrittive della concorrenza.

<sup>55</sup> CGCE, sent. 22 marzo 1961, in cause 42 e 39/59.

<sup>56</sup> C. CONTALDI LA GROTTIERA, *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.

<sup>57</sup> CGCE, sent. 18 luglio 2007 C-119/05; sempre CGCE, sez. I, 19.9.2006 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 TAR 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 comunitari*, in *Foro amm.*, - TAR, 2007, X, 3265 ss. che pone il problema del contemperamento tra affidamento ed autotutela.

<sup>58</sup> 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

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<sup>59</sup>.

Il potere di revoca attraverso l'autotutela dell'amministrazione viene talvolta indicato in maniera specifica nelle stesse norme comunitarie<sup>60</sup>; 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<sup>61</sup>.

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<sup>62</sup>.

---

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 articolo 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., VI sez., sent. 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, sent. 25 marzo 2003, n. 4353) che, proprio in tema d'aiuti di Stato, ha affermato che "E' 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 TAR Sardegna, sent., 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.

<sup>59</sup> G. GUARINO, *Costituzione italiana e integrazione europea: aiuti di stato, "distrazione" amministrativa e costi impropri per le imprese*, consultabile sul sito [www.giurCost.org](http://www.giurCost.org); vedi anche la recente CGCE, I sez., sent. 4 ottobre 2007 (C-217/06) che ha condannato l'Italia per violazione della direttiva 71/305/Cee in materia di appalti pubblici. Tale sentenza ha stabilito che le convenzioni affidate direttamente senza gara sono in contrasto con le normative comunitarie in materia di appalti di lavori e non possono essere mantenute in vita sul presupposto di un affidamento in capo all'impresa affidataria. Nei confronti della difesa di parte italiana, per la quale ormai era sorto un «legittimo affidamento» in capo all'impresa, i giudici precisano che "un legittimo affidamento non può basarsi sul fatto di poter beneficiare di un trattamento in contrasto con il diritto comunitario, perché l'irregolarità rispetto al diritto comunitario impedisce che possa sorgere un legittimo affidamento".

<sup>60</sup> 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 17/62, 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'articolo 4, n. 3 del reg. (CE, Euratom) n. 2988/95, 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".

<sup>61</sup> 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.

<sup>62</sup> 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, sent. del 26/9/2002, causa T-199/99, *Sgaravatti Mediterranea Srl/Commissione*, dove la Comunità si era vista costretta a sopprimere un

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<sup>63</sup>; o quando l'illegittimità 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"<sup>64</sup>; o quando l'amministrazione abbia espressamente avvisato il destinatario di volersi riservare la facoltà di revoca dell'atto, qualificando quest'ultimo come provvisorio<sup>65</sup>.

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 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<sup>66</sup>, deve essere prudente ed avveduto e prevedere che la normativa potrà essere modificata anche sopprimendo posizioni a suo vantaggio<sup>67</sup>.

---

contributo, inizialmente accordato ad un'azienda per sviluppare un progetto pilota d'ingegneria naturalistica, per accertata frode comunitaria.

<sup>63</sup> In CGCE, sent. 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 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, sent. 19 settembre 2002, n. 336, *Republik Osterreich/Martin Huber*, in *Foro amm.*, Cds, 1003, 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".

<sup>64</sup> Tribunale I grado, sent. 26 gennaio 1995, T-90/91 e T-62/92, *De Compte/Parlamento*; la pronuncia citata è stata però poi capovolta da CGCE, sent. 17 aprile 1997, causa C-90/95 P, *De Compte*, con nota di A. DAMATO, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, n. 2/99, 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".

<sup>65</sup> In CGCE, sez. VI, sent. 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, pag. 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. pag. I-3437, punto 15)".

<sup>66</sup> 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.

<sup>67</sup> Vedi in proposito CGCE, sent. 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".

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 PA; 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 lesa 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 investimenti (ordinanze n. 124/06 e n. 180/07; articolo di Alessandro ed Amedeo Sacrestano in Il Sole 24-Ore di sabato 27 giugno 2009).

**Lecce, 27 giugno 2009**

**AVV. MAURIZIO VILLANI**  
**Avvocato Tributarista in Lecce**  
**Patrocinante in Cassazione**

**[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it) - e-mail [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)**