



*Università degli studi "Mediterranea"
di Reggio Calabria
Dipartimento di Giurisprudenza, Economia e Scienze Umane –
DiGiES*

*Dottorato di ricerca in Diritto ed Economia
XXXII ciclo
Curriculum: Diritto Pubblico dell'economia
Settore scientifico-disciplinare IUS/12
Diritto tributario*

**IL PRINCIPIO DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO
E
LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE**

Dottoranda: Dott.ssa Noemj Idone

Coordinatore: Ch.ma Prof.ssa Carmela Salazar

Tutor: Ch.mo Prof. Giuseppe Pizzonia

ANNO ACCADEMICO 2018-2019

**IL PRINCIPIO DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO
E
LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE**

Introduzione » 1

CAPITOLO I

Il principio del legittimo affidamento nel diritto dell'Unione europea

1. IL PRINCIPIO DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO NELL'ORDINAMENTO EUROPEO..... » 3
 - 1.1. La definizione del legittimo affidamento
 - 1.2. Gli elementi caratterizzanti il legittimo affidamento.
 - 1.3. L'elaborazione giurisprudenziale del principio del legittimo affidamento

2. LA TUTELA DELL'AFFIDAMENTO NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE..... » 9
 - 2.1. Il bilanciamento con principi di pari rango
 - 2.2. La tutela del legittimo affidamento e il principio di irretroattività
 - 2.2.1. *La distinzione tra diritti quesiti e aspettative legittime*
 - 2.2.2. *Le deroghe al principio di irretroattività: quale tutela del legittimo affidamento?*
 - 2.3. La tutela dell'affidamento al di fuori della retroattività

3. L'AFFIDAMENTO E LA TUTELA DELLE ASPETTATIVE..... » 16
 - 3.1. L'affidamento correlato ad aspettative nascenti da atto legittimo
 - 3.1.1 *Lo schema Racke*
 - 3.1.2 *Lo schema Schloßstraße*
 - 3.2. Affidamento correlato ad aspettative nascenti da atto illegittimo
 - 3.2.1 *Lo schema Alpha Steel*
 - 3.2.2 *Lo schema De Compte*
 - 3.3. Considerazioni conclusive

4. I LIMITI ALLA TUTELA DELL'AFFIDAMENTO » 37
 - 4.1. Il rimborso dei tributi indebitamente versati:*La sentenza Marks&Spencer*
 - 4.1.1 *La vicenda italiana del c.d. esodo all'incentivo*
 - 4.1.2 *Il rimborso di tributi a fronte della declaratoria di incompatibilità della normativa interna*
 - 4.1.3 *La tutela del legittimo affidamento nella disciplina dei rimborsi*
 - 4.2. Il legittimo affidamento sorto da atto illegittimo nella materia tributaria
 - 4.2.1 *Il recupero dei dazi doganali*
 - 4.2.2 *La riscossione a posteriori dell'Imposta sul valore aggiunto.*
 - 4.3. La configurazione del legittimo affidamento da comportamento
 - 4.3.1 *Gli aiuti di Stato*

- 4.3.2 *La restituzione degli aiuti di Stato*
- 4.3.3 *L'orientamento giurisprudenziale interno in tema di aiuti di Stato*

5. CONCLUSIONI..... » 75

CAPITOLO II

Il principio del legittimo affidamento nel diritto pubblico interno

1. LA DEFINIZIONE DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO NELLA DOTTRINA E GIURISPRUDENZA ITALIANA.....	» 81
1.1. Il legittimo affidamento nel diritto privato.	
1.2. Il legittimo affidamento nel diritto pubblico.	
1.3. Norme costituzionali e legittimo affidamento	
1.3.1 . <i>La definizione del legittimo affidamento nelle sentenze della Corte Costituzionale.</i>	
2. L’AFFIDAMENTO DEL CITTADINO DETERMINATO DAL LEGISLATORE.....	» 100
2.1. Il principio di irretroattività	
2.2. La retroattività di norme giuridiche sopravvenute: e la lesione dell’affidamento del cittadino	
2.2.1 <i>In particolare, la sentenza del 9 Febbraio 2015 n. 10 della Corte Costituzionale.</i>	
3. L’AFFIDAMENTO DEL PRIVATO DETERMINATO DALLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE.....	»115
3.1. Il principio del legittimo affidamento e la Legge n. 241/1990.	
3.2. Il rapporto tra legittimo affidamento e autotutela.	
3.2.1. <i>L’annullamento d’ufficio dei provvedimenti favorevoli</i>	
3.2.2. <i>La revoca dei provvedimenti favorevoli</i>	
4. LA TUTELA DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO.....	» 141
4.1. La ricostruzione di una situazione soggettiva autonoma.	
4.2. Modalità di tutela del legittimo affidamento.	
5. CONCLUSIONI.....	» 160

Capitolo III

Il principio del legittimo affidamento nel diritto tributario

1. IL RICONOSCIMENTO DEL PRINCIPIO DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO: L’ART. 10 L.212/2000.....	» 163
1.1. Il fondamento costituzionale e il valore delle norme statutarie	

1.2. Il ruolo della giurisprudenza nella ricostruzione del principio del legittimo affidamento	
2. IL PRINCIPIO DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO NEL RAPPORTO TRA CONTRIBUENTE E FISCO.....	» 183
2.1. I comportamenti qualificati dell'Amministrazione finanziaria che possono fondare l'affidamento legittimo	
2.2. Esiste un limite alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria?	
2.3. Legittimo affidamento e Tax compliance	
3. LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE.....	» 212
3.1. La "tutela piena": il danno da lesione del legittimo affidamento	
4. Conclusioni.....	» 217
CONCLUSIONI.....	» 219
BIBLIOGRAFIA.....	» 228

IL PRINCIPIO DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO



Art. 10 L.212/2000 (c.d. Statuto del contribuente).

Lo schema riportato consente di cogliere in maniera più intuitiva l'oggetto della trattazione.

Il punto di partenza è rappresentato dalle pronunce della Corte UE, con lo scopo di comprendere quale tutela, e con quali limiti, è riservata al legittimo affidamento; da qui si passerà all'esposizione di brevi cenni sul principio del legittimo affidamento nell'azione della P.A, e infine si giungerà all'approfondimento del tema nel campo del diritto tributario, attraverso lo studio di tre livelli fondamentali:

- i) Rapporto contribuente-Legislatore;
- ii) rapporto contribuente-Fisco;
- iii) tutela del contribuente.

Con tale speculazione, *in primis* si valuterà l'impatto, non sempre totalizzante, del diritto unionale sul diritto tributario; in aggiunta si cercherà di:

- 1) capire in che modo la tutela del principio del legittimo affidamento influenzi discipline e istituti di diritto tributario (come, interPELLI e accordi preventivi, ma anche abuso del diritto);
- 2) capire come qualificare la situazione giuridica di cui è portatore il contribuente: è un mero interesse? È un interesse qualificabile come interesse legittimo (oppositivo)? È un'aspettativa?

E, infine, si giungerà a spiegare se, anche nel diritto tributario, si possa o meno parlare di danno da provvedimento favorevole (illegittimo).

Nello specifico, intendendo il danno derivante dalla lesione del legittimo affidamento confidato dal contribuente, a fronte di decisioni o attività dell'Amministrazione finanziaria (che si esplicano in atti che sono riconoscibili come "provvedimenti" *latu sensu*) e, se tale danno si realizza, quali rimedi siano apprestabili, nella specie se si possa considerare una tutela risarcitoria avverso tale pregiudizio.

I risultati che con tale attività di ricerca si intendono raggiungere sono relativi alla ricerca di risposte a tali interrogativi: Quale rimedio processuale può azionare il privato a fronte di un "ripensamento" della pubblica amministrazione, che elimina gli effetti di una propria attività apparentemente valida? E quali le tutele risarcitorie?

E, ancora, come può il privato difendersi dinanzi al comportamento inerte della pubblica amministrazione, a fronte della lesione ingenerata dal provvedimento favorevole (e illegittimo)?

Sono tutti interrogativi che nascono laddove il diritto è calato nella vita quotidiana.

Una moltitudine di interrogativi e perplessità che si mostrano ancor più persistenti nel rapporto processuale tra contribuente e Amministrazione finanziaria, in un ambito in cui il contribuente leso, o presuntivamente leso, deve fare i conti con tutta una serie di limiti che attengono *in primis* agli atti direttamente impugnabili dinanzi al giudice.

È auspicato che il progetto di ricerca contribuisca a chiarire alcuni punti fondamentali, che sono di seguito riassumibili:

- valutare l'impatto del diritto unionale, che com'è noto persegue principalmente ragioni economiche, sul diritto amministrativo in generale il quale non seguirebbe solo logiche giuridiche, ma, nella sua versione più moderna, punterebbe a soddisfare anche ragioni economiche;
- riconoscere il valore ordinamentale del tempo nel diritto amministrativo: componente determinante per la vita e l'attività dei cittadini e delle imprese.
- inquadrare la situazione giuridica soggettiva lesa;
- riconoscere la risarcibilità del danno da provvedimento favorevole.

CAPITOLO I
IL PRINCIPIO DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO
NEL DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA

1. IL PRINCIPIO DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO NELL'ORDINAMENTO EUROPEO.

L'esigenza di coordinare e far convivere norme, principi e istituti propri di ordinamenti diversi ha particolarmente qualificato l'opera delle giurisdizioni europee.

La Corte dell'Unione europea promuove l'armonizzazione giuridica degli ordinamenti nazionali attraverso l'elaborazione e la definizione dei principi generali di diritto non scritto.

Tale opera di giurisprudenza creativa pone la Corte di Giustizia UE al punto di incrocio tra l'interpretazione del diritto e la sua produzione¹, attraverso un "*uso orientato*"² dei principi, che svelano una certa forza unificatrice; nonché attraverso un "*bilanciamento ineguale*"², che avvantaggia i diritti economici.

In questa opera di integrazione, i principi affermati divengono fonti del diritto e al tempo stesso criteri di interpretazione.

Tra i *principi non scritti e generali* dell'ordinamento dell'Unione europea, frutto dell'elaborazione creativa della Corte di Giustizia e del Tribunale di primo grado, è annoverabile il *principio del legittimo affidamento*.

1.1 Definizione ed elementi strutturali.

Il principio del legittimo affidamento risulta privo di un fondamento nel diritto positivo degli Stati europei.

In assenza di una definizione comune agli Stati membri, il fondamento del legittimo affidamento risulta differente a seconda che si aderisca alla seguente duplice ricostruzione:

¹ L. LORELLO, *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, Torino, 1998, pp. 133.

² Ancora L. LORELLO, *op. cit.*, pp. 137.

1. nella dottrina italiana e nella dottrina spagnola, il fondamento del legittimo affidamento si è rinvenuto nel più generale principio di buona fede.

Il principio di buona fede (o correttezza) è principio fondamentale di ogni ordinamento giuridico; è riconoscibile come principio fondamentale del diritto, in grado di svolgere azione integrativa rispetto alle norme positive.

Infatti, il canone della buona fede permea ogni rapporto giuridico e il dovere di buona fede impone ad ogni soggetto giuridico (sia esso persona fisica o giuridica, privata o pubblica) di comportarsi lealmente nel compimento di atti giuridicamente rilevanti in grado di riflettere i loro effetti nella sfera giuridica altrui.

In tale contesto, la necessità di tutelare l'altrui legittimo affidamento costituisce una delle possibili applicazioni del dovere di buona fede³.

2. La dottrina tedesca, invece, suggerisce di considerare il principio del legittimo affidamento quale corollario della certezza del diritto.

In particolare, secondo la Corte Costituzionale della Repubblica federale tedesca, la certezza del diritto, intesa come sicurezza giuridica, è elemento fondamentale dell'ordinamento giuridico; dalla sicurezza giuridica discende la tutela dell'*affidamento*, posto dal cittadino nella *stabilità di un certo assetto normativo e/o amministrativo*.

A fronte di dette contrapposte ricostruzioni, si presentano scenari differenti.

Nello specifico, ritenere il principio del legittimo affidamento corollario del più generale canone della buona fede significa accedere ad una concezione estensiva, in forza della quale l'affidamento non necessita di alcuna esplicitazione positiva in termini normativi, essendo lo stesso principio insito nell'ordinamento giuridico, e in qualsiasi ordinamento giuridico, secondo la tradizione romanistica, alla luce della quale il principio sembra estendersi anche all'assetto privatistico.

Diversamente, far discendere il principio del legittimo affidamento dal più generale criterio della certezza del diritto, intesa come sicurezza delle situazioni giuridiche,

³ Così in G. GRASSO, *Sul rilievo del principio del legittimo affidamento nei rapporti con la Pubblica Amministrazione*, in A. Di Taranto (a cura di), *Il nuovo modello di amministrazione tra il principio di autoritarità ed unilateralità ed i moduli consensuali nella organizzazione e nell'esercizio delle potestà pubbliche*, Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, in www.sspa.it, 2005, p. 17.

comporta una concezione più restrittiva, riferita all'affidamento riposto nell'ordinamento (ed eventualmente nella prassi amministrativa).

Risulta opportuno, allora, capire cosa si debba intendere per “*legittimo affidamento*”; nonché individuare gli elementi che rendono l'affidamento “legittimo”, al fine di distinguere tra “affidamento” e “legittimo affidamento”.

1.2. Gli elementi caratterizzanti il legittimo affidamento.

Al fine di cogliere tale distinzione, risulta utile l'individuazione dei caratteri essenziali nonché delle condizioni che consentono la tutela del legittimo affidamento.

Può parlarsi di legittimo affidamento alla presenza dei seguenti elementi⁴:

- la *modifica della disciplina normativa vigente* introdotta dalle Istituzioni dell'Unione europea, per la quale acquisisce rilievo la condotta delle prime e quella degli Stati;
- la natura del provvedimento adottato, i tempi della sua adozione, il potere discrezionale delle Istituzioni;
- la mancanza di preavviso ed il grado di *prevedibilità della modifica*, con riferimento anche al suo ambito temporale di operatività;
- l'adozione o meno di misure transitorie;
- l'*interesse pubblico inderogabile* che legittima la modifica, in relazione alla natura ed alle condizioni del settore economico considerato, e l'utilità delle misure adottate allo scopo;
- la natura irrevocabile dell'impegno assunto;
- il *sacrificio subito dall'interesse dei singoli*, in relazione anche all'impegno assunto;
- la *correttezza e la legittimità della condotta dell'operatore economico*.

Qualunque sia la materia di applicazione e qualunque sia il modo di configurare il principio del legittimo affidamento, vi è un dato costantemente ricorrente, quale la *relazione tra il soggetto che fa affidamento e l'atto che ne costituisce il fondamento*⁵.

⁴ Ancora, L. LORELLO, *op. cit.*, pp. 160.

Per questa via, è delineabile il rapporto fra decisione e/o soluzione adottata dal soggetto pubblico (sia esso il legislatore o la Pubblica amministrazione), affidamento ingenerato nel cittadino e decorrenza del tempo.

Alla luce delle considerazioni fin qui svolte, è proprio in tale rapporto che può scorgersi la distinzione tra affidamento e legittimo affidamento.

In effetti, l'affidamento legittimo e ragionevole è espressione di un principio che impone al soggetto pubblico di «*tenere nel debito conto l'interesse alla conservazione di un vantaggio/bene/utilità conseguito in buona fede dal privato grazie ad un previo chiaro atto della Pubblica amministrazione all'uopo diretto; e tanto specie se detto vantaggio si sia consolidato per effetto del decorso di un significativo asso temporale*»⁶.

Così ragionando, è possibile individuare le ipotesi e i limiti entro i quali, in conseguenza di una rivalutazione della legittimità o in virtù della modificazione del precedente assetto di interessi, si possa incorrere nella lesione del legittimo affidamento.

Dunque, la necessità di riconoscere una tutela al legittimo affidamento è il risultato della commistione tra la tutela della certezza del diritto e la tutela della buona fede confidata dal soggetto: l'affidamento opera innanzi al vantaggio ottenuto in un lasso di tempo tale da farne presumere la sua stabilizzazione, cosicché ad essere tutelato è l'*affidamento qualificato*, il cui consolidamento è legato al trascorrere di un certo lasso di tempo.

Ciò consente di ritenere che ad essere tutelato non sia il mero atteggiamento psichico, con cui il privato confida in una situazione attesa a sé favorevole. Piuttosto, ad essere tutelato è l'affidamento che consta di tre componenti:

- la componente oggettiva, che impone chiarezza e *certezza del diritto/interesse* vantato dal privato;
- la componente soggettiva, che indica la fondatezza della sua aspettativa, secondo *buona fede*; ed infine

⁵ Come evidenziato in M. GIGANTE, *op. cit.*, pp.150.

⁶ Così in 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.

- la componente cronologica, che diviene indice e misura della *stabilità* della situazione acquisita.

1.3 L'elaborazione giurisprudenziale del principio del legittimo affidamento.

L'elaborazione giurisprudenziale del principio del legittimo affidamento – fondata e influenzata dalla concezione offerta dalla dottrina tedesca⁷, per la quale l'elemento della *conoscibilità* mostra lo scontato riferimento alla *certezza del diritto* – ha comportato la progressiva e gradualistica costruzione di un principio elastico ed aperto, legato alle occasioni, che le singole ipotesi hanno offerto al Giudice europeo⁸.

La trasversalità del principio ne consente l'applicabilità alle diverse materie, nonché l'assunzione di diverse configurazioni. L'anzidetto principio si atteggia quale principio generale e fondamentale del diritto; quale principio interpretativo; quale norma superiore posta a tutela delle posizioni giuridiche soggettive; quale principio la cui violazione dà luogo ad azione di annullamento innanzi alla Corte di Giustizia dell'Unione europea⁹.

La configurazione iniziale assunta è certamente di principio fondamentale e generale del diritto. A questo proposito, «*si deve ricordare che il principio della tutela del legittimo affidamento fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario (vedasi sentenza 3 maggio 1978, causa 112/77, Töpfer, Race. pag. 1019) e che il rispetto dei principi generali del diritto comunitario si impone ad ogni autorità nazionale che debba applicare il diritto comunitario (vedasi sentenza 27 settembre 1979, causa 230/78, Eridania, Race. pag. 2749)*»¹⁰.

Inoltre, la Corte UE ha statuito che *rientrando il principio della tutela del legittimo affidamento nell'ordinamento giuridico comunitario, non può, considerarsi contrario a*

⁷ Come evidenziato nel paragrafo precedente, la dottrina tedesca suggerisce di considerare il principio del legittimo affidamento quale corollario della certezza del diritto.

⁸ L. LORELLO, *op. cit.*, pp. 160.

⁹ Per la più puntuale analisi, si rinvia al paragrafo successivo.

¹⁰ Corte Giustizia UE, Causa C-316/86 *Hauptzollamt Hamburg-Jonas/Ditta P.Krücken*, 26 aprile 1988.

*questo stesso ordinamento il fatto che una legislazione nazionale garantisca la tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto*¹¹.

Ciò fa emergere un primo dato storico; il principio in argomento si è consolidato a partire dagli anni '70, quando la Corte di Giustizia ha esplicitamente affermato che l'inosservanza del principio del legittimo affidamento costituisce una violazione del Trattato, o di qualsiasi regola di diritto relativa alla sua applicazione, in grado di inficiare la legittimità dell'atto¹².

Ne discende che la Corte di Giustizia è chiamata a garantire l'osservanza di tale principio da parte delle istituzioni europee, dei governi e dalle amministrazioni nazionali, conformemente al perseguimento degli obiettivi dell'Unione europea.

Così al dato storico si lega un inevitabile dato sostanziale, rinvenibile nell'ulteriore connotazione assunta dal principio del legittimo affidamento, quale norma superiore posta a tutela dell'interesse dei singoli¹³. Infatti *«benché detto principio si applichi in primo luogo nei confronti dei singoli, non è affatto escluso che esso possa valere in un contesto più ampio»*¹⁴, laddove le Istituzioni dell'UE con la propria condotta abbiano suscitato un'aspettativa di più soggetti.

Emerge, quindi, una grande novità: non solo gli Stati, ma anche i cittadini sono destinatari delle norme, e come tali titolari direttamente di posizioni di diritto e di obbligo¹⁵; con

¹¹ Corte di Giustizia UE, Causa C-5/89, *Commissione CE/Repubblica federale di Germania*, 20 Settembre 1990.

¹² Corte di Giustizia, causa C-74/74, *Comptoir National Technique Agricole (cnta) sa c. Commissione delle Comunità europee*, 14 maggio 1975; Corte di Giustizia, causa C- 112/77, *ditta August Toepfer et co. c. Commissione delle Comunità europee*, 3 maggio 1978.

¹³ Così L. LORELLO, *op. cit.*, pp. 210.

¹⁴ Corte di Giustizia UE, Causa C-81/72, *Commissione CE/Consiglio CE*, 5 Giugno 1973.

¹⁵ L. LORELLO, *op. cit.*, pp. 157. Per meglio precisare, quanto detto induce a riconoscere l'esperibilità dell'azione di annullamento, ex art. 263 TFUE, per violazione del suddetto principio, in quanto principio fondamentale dell'ordinamento giuridico dell'Unione europea. La violazione del legittimo affidamento diviene causa di annullamento degli atti delle Istituzioni, essendo possibile per tale strada verificarne la legittimità. Per di più, con l'approvazione del Trattato di Lisbona, si è reso possibile alle persone fisiche e giuridiche di esperire l'azione di annullamento, seppure solo per atti indirizzati ad esse o che le riguardano direttamente e individualmente, o atti regolamentari che le riguardano direttamente e non comportano misure di esecuzione.

conseguente riconoscimento dell'azionabilità della tutela del legittimo affidamento anche nei riguardi del soggetto pubblico¹⁶.

Infine, l'individuazione del principio del legittimo affidamento come principio generale dell'ordinamento dell'Unione europea ha comportato che tale principio sia stato e continui ad essere usato come principio interpretativo. La Corte di Giustizia UE ha contestualmente riconosciuto che quello stesso principio, al pari di qualsiasi altro principio generale, deve essere considerato criterio guida per l'interpretazione del diritto, in specie per le norme di diritto derivato¹⁷.

Dalle diverse configurazioni assunte è discesa un'operatività multilivello del principio del legittimo affidamento: esso opera nei rapporti tra gli Stati membri; nei rapporti tra questi ultimi e le Istituzioni europee; nei rapporti tra queste ultime e i cittadini europei.

2. LA TUTELA DELL'AFFIDAMENTO NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA.

Sul presupposto che ai principi *«non può darsi alcun significato operativo se non*

*facendoli “reagire” con qualche caso concreto»*¹⁸, un principio non normativamente

fissato, come il principio del legittimo affidamento, non potrà che essere analizzato “caso per caso”, vale a dire attraverso un'indagine che guardi al fatto concreto.

Il principio del legittimo affidamento, in quanto norma superiore, presuppone una situazione soggettiva giudizialmente tutelabile, che necessita di essere inquadrata giuridicamente.

Il presupposto di tutela dell'affidamento è l'*aspettativa legittima*, elemento caratterizzante e ricorrente, a prescindere particolarità dei casi concreti decisi dalla Corte di Giustizia.

¹⁶ In tal senso, Corte di Giustizia, Causa C- 336/94 secondo cui: *«il diritto di invocare la tutela del legittimo affidamento si estende a chiunque si trovi in una situazione dalla quale risulti che l'amministrazione comunitaria, fornendogli assicurazioni precise, gli abbia suscitato aspettative fondate»*.

¹⁷ Corte di Giustizia UE, Causa C-81/91, Tj. Twijnstra/Minister van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij, 19 Maggio 1993.

¹⁸ G. Zagrebelsky, *Il diritto mite: legge, diritti, giustizia*, Torino, 1992, op. cit. in M. GIGANTE, *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giuridici e legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, Milano, 2008, 12 ss.

L'aspettativa legittima si concretizza nella *previsione* del permanere o del modificarsi di una determinata situazione, sulla base di una razionale conoscenza ed esperienza e della vigenza di una determinata disciplina giuridica o della corretta condotta delle Istituzioni Ue¹⁹.

Pertanto, è escluso che l'aspettativa semplice (il semplice credere che un dato evento si verificherà) e l'aspettativa ragionevole (convinzione, fondata su informazioni attendibili, che l'evento accadrà) possano ritenersi meritevole di tutela.

2.1. Il bilanciamento con principi di pari rango.

L'aspettativa legittima, quale presupposto di tutela del legittimo affidamento, delinea un legame tra *previsione e conoscibilità*.

Tale *conoscibilità* è individuata alla luce di criteri non soltanto oggettivi – nella specie, l'assolvimento da parte dei pubblici poteri del dovere di rendere conoscibile l'atto – ma anche alla luce di criteri soggettivi, come la diligenza nella conoscenza e nell'informazione da parte del singolo, inteso come soggetto ideale.

Il riferimento alla conoscibilità fa cogliere un'approssimazione alla certezza, come requisito di tutela dell'affidamento; cosicché nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, i due principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto sono richiamati congiuntamente, senza una chiara distinzione.

Eppure, certezza e affidamento differiscono essenzialmente sotto il fattore del tempo, infatti «*il principio della certezza del diritto avrebbe un carattere statico, imponendo chiarezza e precisione delle norme giuridiche, mentre il principio dell'affidamento avrebbe un carattere dinamico, imponendo al legislatore comunitario e nazionale di esercitare nel corso del tempo le competenze in modo da non ledere situazioni e rapporti giuridici soggettivi. Tali caratteristiche sembrano peraltro giustificare il fatto che il principio dell'affidamento venga invocato in genere come fonte di diritti da salvaguardare, mentre il principio della certezza del diritto venga utilizzato per lo più come canone ermeneutico. [...] In particolare, il primo definisce la regola, il secondo ne*

¹⁹ Così si legge in L. LORELLO, *op. cit.*, pp. 157.

limita l'eccezione e inoltre, il principio del legittimo affidamento serve da discriminare tra interessi contrapposti, di natura pubblica e privata»²⁰.

La tutela del legittimo affidamento non è orientata al mantenimento di una situazione legalmente consolidata, ma al consolidamento dell'aspettativa a che la situazione, non ancora definitiva, diventi incontestabile.

In questa direzione, la tutela dell'aspettativa legittima presuppone la correttezza e la conformità alla legge del comportamento del singolo: il principio della tutela del legittimo affidamento non può essere invocato in presenza di un comportamento che contrasti con le norme vigenti.

Per altro verso, la tutela del legittimo affidamento, agganciata secondo la tradizione tedesca al più ampio principio della certezza del diritto, racchiuderebbe in sé il necessario riferimento al principio di irretroattività e alla tutela dei diritti quesiti²¹.

Di conseguenza, pare opportuno indagare come si bilanci la tutela di siffatto principio con principi di pari rango (tra tutti, il principio di legalità e il principio di irretroattività), specie per i casi in cui il legittimo affidamento sia fatto valere con riferimento a situazioni e rapporti non ancora compiutamente definitivi.

Sulla base di questi puntuali, seppur esigui, elementi sarà utile – tenendo naturalmente in debito conto l'eventuale esistenza di situazioni giuridiche, come i diritti quesiti – far riferimento a due diversi ambiti di tutela del legittimo affidamento: la tutela a fronte di una modifica retroattiva della normativa; la tutela al di fuori della retroattività.

2.2. La tutela del legittimo affidamento e il principio di irretroattività.

L'affidamento dei singoli può essere adeguatamente tutelato a fronte di un dettato legislativo chiaro e preciso, nonché a fronte della sua applicazione certa e prevedibile, traducibile nella irretroattività della disposizione.

²⁰ Come affermato dall'Avvocato Generale Cosmas nelle sue Conclusioni (punto 24), di cui alla sentenza del 15 Febbraio 1996, C- 63/93 – DUFF.

²¹ Così L. LORELLO, *op. cit.*, pp. 154, nella quale è richiamato il pensiero di *J.Schwarze*, in *European administrative law*, 1992, pp. 867, secondo il quale i principi della certezza del diritto e della tutela delle legittime aspettative sono derivati dal fatto che la Comunità europea (oggi Unione europea) è basata sul principio del *rule of law*.

In via generale, il principio di irretroattività, traducendosi nell'efficacia della nuova disposizione per un momento successivo all'effettiva entrata in vigore, permette ai singoli la piena conoscenza della disposizione e di conseguenza l'adozione del comportamento richiesto.

2.2.1. La distinzione tra diritti quesiti e aspettative legittime.

I c.d. *rapporti esauriti* sono identificabili come unici veri limiti al potere del legislatore di intervenire con norme retroattive su rapporti già esistenti, rappresentando in tal senso il discrimine a cui fare riferimento nel risolvere le questioni di diritto intertemporale.

Dai rapporti esauriti nascono i *diritti quesiti*, vale a dire quella categoria di diritti o situazioni soggettive divenute *immutabili* con il decorso del tempo.

Trattandosi, dunque, di posizione giuridica soggettiva ormai acquisita e consolidata non può essere arbitrariamente rimossa per effetto di cambiamenti normativi, né a causa di una modifica della situazione del singolo.

Proprio l'immutabilità è l'elemento che distingue i diritti quesiti dall'*aspettativa legittima*, che soprintende al legittimo affidamento.

L'aspettativa legittima è situazione giuridica non immune dagli effetti dell'innovazione legislativa, a meno che non risulti lesa dalla applicazione delle nuove disposizioni.

Pertanto, con riferimento ai diritti quesiti, il principio di tutela dell'affidamento viene sostanzialmente assorbito dal principio di irretroattività della legge, poiché la tutela di posizioni giuridiche soggettive – sorte nel vigore della normativa anteriore – viene garantita esclusivamente dall'applicazione del principio di irretroattività, che considera insensibili al mutamento normativo soltanto i rapporti del tutto conclusi nel vigore della norma precedente²².

Diversamente, con riferimento alle aspettative legittime – venute in rilievo in un momento in cui il rapporto giuridico non risulta ancora definito o definitivo – si pone la

²² Corte di Giustizia UE, Causa C-54/77, *Antoon Herpels/Commissione CE*, 9 Marzo 1978 in L. LORELLO, op. cit., pp. 192. In tale sentenza, la Corte di Giustizia ha sostenuto che nel diritto del pubblico impiego, l'attribuzione o la continua erogazione irregolare di elementi della retribuzione non può creare diritti quesiti tali da resistere all'abrogazione. La tutela di un diritto quesito (come nel caso di specie la retribuzione), non può spingersi fino al punto di mantenere in vigore un sistema viziato da irregolarità.

necessità di una ponderazione della situazione sostanziale e fattuale, contenuta nell'aspettativa.

In tale ottica, le legittime aspettative dei singoli possono dirsi rispettate soltanto nei casi in cui situazioni sorte precedentemente alla modifica, risultino ancora pendenti al momento della sua entrata in vigore²³.

2.2.2. Le deroghe al principio di irretroattività: quale tutela del legittimo affidamento?

L'inevitabile interconnessione tra irretroattività e tutela del legittimo affidamento si giustifica alla luce del rilievo pratico assunto dal principio del legittimo affidamento soprattutto con riferimento ai possibili effetti retroattivi degli atti legislativi e amministrativi.

Tale interconnessione cela l'esistenza di una tensione tra l'interesse del privato alla stabilità e l'interesse pubblico al mutamento; tra l'esigenza di legalità e l'interesse del singolo alla certezza dei rapporti giuridici.

E tanto più, tale tensione si evidenzia nel diritto dell'Unione europea, a fronte di possibili deroghe alla generale regola di irretroattività, in risposta a particolari esigenze di bilanciamento tra la protezione delle situazioni soggettive, le esigenze economiche e gli obiettivi finanziari dell'Unione europea²⁴.

In particolare, nella sentenza *Bundesknappschaft v. Brock*, del 14 aprile 1970, (Causa C-68/69) al punto 7, è fissata la regola generale, sulla base della quale «*il principio della certezza del diritto osta, come norma generale, a che l'efficacia nel tempo di un atto comunitario decorra da una data anteriore alla sua pubblicazione*». Invece, con la sentenza **I.R.C.A v. Amministrazione delle finanze dello Stato**, del 7 luglio 1976 (Causa C-7/76), la Corte ha introdotto la possibilità di derogare alla summenzionata regola generale, affermando il principio per cui il diritto comunitario non esclude del tutto la retroattività degli atti normativi.

²³ Sul punto, F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, pp. 219.

²⁴ L. LORELLO, *op. cit.*, pp. 203. Non a caso, si vedrà come le pronunce rilevanti abbiano riguardato il complesso regime degli importi compensativi monetari, che richiedono un'applicazione anteriore al momento della loro determinazione, per i quali la Corte ha ritenuto possibile che l'efficacia di un atto comunitario retroagisca ad una data anteriore alla sua pubblicazione, a condizione che così esiga lo scopo da raggiungere e che l'affidamento degli interessati sia debitamente protetto.

Infine, con la sentenza **RACKE**²⁵ v. *Hauptzollamt Mainz*, del 25 gennaio 1979, (causa C-98/78) al punto 20, si è limitata l'applicabilità dell'eccezione introdotta dalla sentenza I.R.C.A, prevedendo che una disposizione di legge può essere retroattiva soltanto se sono cumulativamente soddisfatte due condizioni essenziali:

- 1) ciò è richiesto dallo scopo perseguito dalla norma;
- 2) a condizione che sia salvaguardato il legittimo affidamento degli interessati.

Dunque, si è ammessa la possibilità di misure retroattive in presenza di esigenze economiche, o allo scopo di assicurare la continuità delle situazioni giuridiche, o ancora quando un atto normativo abbia conferito un beneficio ai singoli²⁶.

Ma, in tutte queste ipotesi, la retroattività della norma si è dovuta adeguare alla tutela del legittimo affidamento confidato dai soggetti interessati.

A tale proposito, è bene ricordare la sentenza **Tomadini** (causa C-84/78, punti 20-22); nonché la sentenza **Crispoltoni** (causa C-368/89 del 1991, punto 17), nelle quali si è statuito il divieto di modifiche «*ad effetto immediato e senza previsione di norme transitorie [...] di una normativa che incida su diritti soggettivi dei singoli, in mancanza di interesse pubblico inderogabile*»²⁷.

Quanto detto consente di ritenere meramente eccezionale che una norma, modificata, possa valere per il passato; tale eccezione deve risultare in ogni caso rispettosa del

²⁵ Nel caso di specie, la ditta Racke, attrice nella causa principale, metteva in libera pratica vino rosso e vino bianco d'origine jugoslava, di cui alle sottovoci doganali 22.05 CI e CII, prelevati dal proprio deposito doganale privato, opponendosi alla riscossione degli importi compensativi stante la mancanza dei presupposti stabiliti dai regolamenti, ai quali la Commissione non poteva riconoscere efficacia retroattiva.

La questione pregiudiziale, sottoposta alla Corte di Giustizia, che si intende richiamare per l'ambito di interesse a detta ricerca, è relativa al riconoscimento di efficacia retroattiva al regolamento n. 649/73 in materia di importi compensativi monetari applicabili ai vini. In particolare, «3. Se il regolamento (CEE) della Commissione 5 marzo 1973, n. 741, andasse applicato anche a vini sottoposti per la prima volta alla compensazione monetaria con il regolamento (CEE) della Commissione 1° marzo 1973, n. 649, e prelevati da un magazzino doganale aperto anteriormente all'effettiva pubblicazione di quest'ultimo regolamento.

4. In caso di soluzione negativa della questione n. 3: Se ai succitati vini andasse applicato il regolamento (CEE) della Commissione 1° marzo 1973, n. 649».

²⁶ Si veda, L. LORELLO, *op. cit.*, pp. 203.

²⁷ C. RANGONE, *Norme interne che incidono retroattivamente sui rapporti contrattuali: la posizione*

della Corte Ue, Convegno IGI, Roma, 30 novembre 2016, p. 6.

legittimo affidamento degli interessati e deve essere posta in bilanciamento con altri fondamentali principi.

2.3. La tutela dell'affidamento al di fuori della retroattività.

La tutela del legittimo affidamento, come limite alla retroattività di un atto normativo o di un atto amministrativo, non è l'unica configurazione assumibile dal sottostante principio.

La Corte di Giustizia dell'Unione europea è giunta a delineare le caratteristiche che la tutela dell'affidamento assume al di fuori della retroattività, vale a dire nel caso di una modifica, che produca effetti esclusivamente nel futuro.

Infatti, l'affidamento assume una pluralità di configurazioni, anche a fronte di atti normativi e amministrativi, che pur non comportando modifiche retroattive, siano lesivi delle legittime aspettative dei singoli.

In prima battuta, viene in rilievo l'affidamento nella *coherence*²⁸ del comportamento tenuto dal soggetto pubblico; in tal caso la tutela dell'affidamento presuppone²⁹:

- 1) “*le assicurazioni precise*” fornite dall'amministrazione;
- 2) l'esistenza di “*fondate aspettative*” da parte del cittadino.

In tal modo, assume centralità il comportamento tenuto dal cittadino (che, nelle pronunce della Corte, è l'operatore economico), facendo emergere l'elemento della prevedibilità della modifica con riferimento esclusivo all'onere informativo gravante sull'operatore economico.

Ma perché si possa parlare di affidamento, è necessario individuare il suo fondamento, vale a dire occorre individuare ciò che ha generato l'affidamento, attraverso un'indagine di tipo sostanzialistico.

Infatti, l'individuazione della base affidante si realizza attraverso l'analisi del comportamento del soggetto pubblico: la base affidante è rinvenuta in «atti che hanno la

²⁸ Così in M. Gigante, *op. cit.*, 64.

²⁹ Definizioni usate in Sentenza del 23 Ottobre 2003, C- 265/85, *Van den Bergh c. Commissione*. E che ho evidenziato essere presente anche con riferimento alla materia degli aiuti di Stato.

caratteristica comune di non costituire una decisione in senso formale, o di costituire una decisione solo parziale»³⁰.

Ciò permette di affermare che le “precise assicurazioni”, di cui sopra, sono rinvenibili nella prassi, ovvero nel «comportamento adottato dall’amministrazione in via continuativa, attinente sia all’interpretazione di una norma sia all’enunciazione di regole sull’esercizio del potere, cioè a regole procedimentali»³¹.

Si pone, così, in rilievo l’affidamento del cittadino a che l’amministrazione continui a comportarsi secondo le regole da essa deducibili.

3. L’AFFIDAMENTO E LA TUTELA DELLE ASPETTATIVE LEGITTIME.

Esaurite tali considerazioni di carattere generale, appare opportuno approfondire come l’affidamento entri in frizione con il principio di irretroattività, sotto il duplice aspetto di tutela delle aspettative del cittadino rispetto alle modifiche normative della disciplina dei rapporti giuridici; nonché di tutela rispetto alla retroattività degli atti con cui l’organo amministrativo provvede all’annullamento di una precedente determinazione; delineandosi così un’indagine a doppio binario, che coinvolga il rapporto tra cittadino e legislatore ed il rapporto tra cittadino e pubblica amministrazione, cui corrisponderà la distinta analisi circa la tutela delle aspettative nate da atto legittimo e la tutela delle aspettative nate da atto illegittimo.

3.1 L’affidamento correlato ad aspettative nascenti da atto legittimo

3.1.1 Lo schema *Racke*

Come già anticipato, con la sentenza *Racke*, la Corte di Giustizia ha formulato una sorta di test (a dire il vero non l’unico³², applicabile non solo alla normativa UE, ma anche alla regolamentazione nazionale), attraverso il quale è possibile ammettere una deroga al principio di irretroattività, consentendo l’applicazione retroattiva di una disposizione.

³⁰ Come scrive M. Gigante, *op. cit.*, pp. 73.

³¹ Ancora M. Gigante, *op. cit.*, pp. 75.

³² Sarà utile, nel proseguo della trattazione, dar conto anche dello *schema Schloßstraße*.

In particolare, la violazione del divieto di applicazione retroattiva delle disposizioni è esclusa alla presenza di due elementi:

- 1) la sussistenza di uno scopo pubblico, che esige l'applicazione retroattività della normativa;
- 2) il debito rispetto del legittimo affidamento degli interessati.

Il primo elemento, quale è la *necessarietà della retroattività* della modifica per la realizzazione dello scopo che le istituzioni comunitarie si prefiggono, assume contorni non meglio definiti. Tale formula appare suscettibile di essere declinata ora come imprescindibilità, ora come impossibilità a raggiungere lo scopo, ora come soluzione necessaria in ragione dell'interesse pubblico in gioco.

Tale formula è riempita di contenuto attraverso il bilanciamento tra l'esigenza di salvaguardare l'interesse dell'ordinamento alla stabilità e l'esigenza di cambiamento connessa alla realizzazione di uno scopo di interesse pubblico.

Così la necessità diventa "*stringente necessità*"³³, con il conseguente rischio di vanificare l'esito del suddetto bilanciamento ogni qual volta emerga la necessità di assicurare la realizzazione di uno scopo pubblico, e tale realizzazione necessiti l'applicazione dell'eccezione di retroattività.

In siffatta ipotesi, è indubbio che si derogherà al principio di irretroattività, con conseguente travolgimento delle aspettative legittime, le quali in verità non sono state temperate.

Se, dunque, il bilanciamento non consente l'inquadramento della necessità, l'attenzione potrebbe volgersi alla sua intensità. Eppure, anche a fronte di uno scrutinio sull'intensità della necessità, si finisce per confondere l'esistenza della necessità con l'esistenza di una adeguata motivazione, con la quale si enuncino le ragioni della modifica, dando conto in maniera specifica delle ragioni della retroattività.

Verificata la sussistenza della necessità della misura retroattiva, occorre prendere in considerazione le *aspettative di stabilità* delle situazioni soggettive generate da una

³³ Così M. GIGANTE, *op. cit.*, pp. 34.

norma, o da un provvedimento amministrativo, e destinate ad essere incise dalla sua modifica retroattiva. Infatti, l'altro elemento di cui si compone lo schema Racke è il *rispetto del legittimo affidamento degli interessati*.

In maniera ricorrente, la Corte UE ritiene che la tutela del legittimo affidamento potrà essere variamente graduata ma *mai sacrificata del tutto*³⁴ al punto che, anche mostrando di apprezzare le ragioni di pubblico interesse che giustificano la modifica retroattività³⁵, l'*imprevedibilità* della modifica diviene elemento utile al riconoscimento di tutela del legittimo affidamento.

È il segno che l'affidamento costituisce un elemento di cui il legislatore è chiamato a prendersi cura. Più in generale, *l'affidamento è configurabile come uno strumento di tutela delle situazioni giuridiche, atto ad impedire che i soggetti interessati possano essere colti di sorpresa, a posteriori, da provvedimenti i cui effetti negativi peggiorino il loro status precedente, acquisito in conformità alla disciplina allora vigente*³⁶.

Ebbene, si delinea il già ricordato nesso imprescindibile tra *affidamento e prevedibilità*, in cui è evidente l'influenza del pensiero tedesco, nel quale la prevedibilità opera come limite alla retroattività³⁷.

Nella giurisprudenza UE, la prevedibilità va scrutinata a seconda dei diversi ambiti professionali in cui la modifica retroattiva è destinata ad operare. Si tratta di capire quale livello di specificazione e precisione dell'informazione sia richiesto³⁸, tenuto conto non solo del dovere del soggetto pubblico di informare, ma anche del dovere del cittadino di informarsi secondo la diligenza propria dell'ambiente professionale di appartenenza.

³⁴ Così M. GIGANTE, *op. cit.*, pp. 37.

³⁵ Può richiamarsi a titolo esemplificativo Corte di Giustizia UE, Causa C- 224/82, *MeiKo-Konservenfabrik c. Rep. Fed. di Germania*, 14 Luglio 1983, in M. GIGANTE, *op. cit.*, pp. 37.

³⁶ Così M. GIGANTE, *op. cit.*, pp. 39.

³⁷ In verità, sono stati avanzati dubbi circa l'idoneità della prevedibilità come limite all'ammissibilità della legge retroattiva. Si è, infatti, evidenziato che se è prevedibile che il legislatore muti la disciplina in modo retroattivo e poi tale mutamento non interviene, la tutela della fiducia viene a mancare ugualmente, quanto meno per quanti, su tale mutamento, futuro e retroattivo (ma poi non verificatosi) si sono regolati e si trovano così dinnanzi ad un imprevisto permanente della disciplina legislativa esistente.

³⁸ Sul punto, potrebbero elencarsi una serie di sentenze della Corte di Giustizia UE; per alcune delle quali si rinvia a M. GIGANTE, *op. cit.*, pp. 40 ss.

Dal che il giudizio sulla tutela del legittimo affidamento si converte in giudizio sulla prevedibilità della modifica retroattiva³⁹.

Prevedibilità e conoscibilità si completano, poi, con l'indispensabile fattore *tempo*⁴⁰, poiché è necessario il convincimento del privato circa la spettanza della situazione giuridica, il cui consolidamento nella propria sfera giuridica sia legato al mantenimento della stessa per un certo lasso di tempo, con stabilizzazione dell'eventuale effetto favorevole.

In conclusione, lo schema Racke, seppure mostri una certa debolezza rispetto ad un'efficiente e sostanziale praticabilità, fa emergere i contorni di una tutela del legittimo affidamento, il cui fondamento è rappresentato dal principio di certezza del diritto. Tale fondamento mostra duplice aspetto:

- l'aspetto oggettivo, che emerge nella fase di valutazione della necessità, in cui l'interesse alla stabilità e alla certezza viene in considerazione per la tutela della coerenza e conservazione dell'ordinamento;
- l'aspetto soggettivo, in cui la certezza si configura come *fonte di diritti soggettivi*; in tal senso si pone al centro l'interesse dei soggetti alla *stabilità delle proprie situazioni soggettive*, con conseguente tutela della sfera di libertà ed autodeterminazione.

Così ragionando, si profila il rapporto di buona fede tra cittadino e legislatore, in cui è preminente il ruolo della ragionevolezza nel guidare le scelte di entrambi i soggetti: ragionevole deve essere non solo il legislatore nel ricorrere alla retroattività, ma anche il cittadino nel ritenere stabili le situazioni soggettive generate.

³⁹ In tal senso, in alcune pronunce, la Corte ha ritenuto sussistente la prevedibilità della modifica retroattiva (consistente nel ripristino retroattivo della disciplina contenuta in un regolamento annullato dalla Corte) in ragione della conoscibilità da parte dei soggetti interessati mediante l'avvenuta pubblicazione in gazzetta ufficiale della proposta di modifica.

⁴⁰ Si tratta di un fattore per il quale vale la pena rimandare l'approfondimento al Capitolo II, in particolare per quanto riguarda la sentenza Corte Cost., 18 aprile 2016, n. 108/2016.

3.1.2 Lo schema *Schloßstraße*

A questo punto della trattazione, è utile precisare che i Giudici europei hanno utilizzato – specialmente per la materia fiscale – un altro schema, alternativo e contrapposto rispetto al già ricordato *schema Racke*.

Si tratta dello schema *Schloßstraße*; test più critico nei confronti della retroattività, attraverso il cui utilizzo i giudici della Corte di Giustizia arrivano ad accogliere l'eccezione relativa alla lesione dei principi di certezza e di legittimo affidamento.

Lo schema in questione prende il nome dalla sentenza *Schloßstraße*⁴¹, con la quale i Giudici europei si soffermano direttamente sulla compatibilità tra retroattività e tutela della certezza e del legittimo affidamento.

Dalla sentenza in questione emerge, ancora una volta, l'influenza tedesca nella ricostruzione del principio di irretroattività, che ruota attorno al concetto di fattispecie esaurita.

L'esaurimento della fattispecie alla quale si riconnette un effetto giuridico favorevole per il destinatario rappresenta un *indice oggettivo di esistenza dell'affidamento tutelabile*⁴².

Ed infatti, nella sentenza, può leggersi «*Va in proposito ricordato che, al punto 26 della già citata sentenza Belgocodex*⁴³, la Corte ha dichiarato, in merito alla soppressione

⁴¹ Corte di Giustizia, Causa C- 396/98, *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße c. Finanzamt Paderborn* 8 Giugno 2000, con la quale la Corte ha risolto una questione interpretativa relativa all'art. 17 della sesta direttiva del Consiglio n. 388/1977 in materia di armonizzazione della legislazione degli Stati membri relativa alle imposte sulle cifre di affari (IVA). In particolare la controversia tra la Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR ed il Finanzamt Paderborn verteva della detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto assolta dalla Schloßstraße su beni o servizi acquistati al fine di realizzare determinate operazioni di locazione. Secondo i Giudici europei, tale diritto alla detraibilità rimane acquisito allorché una modifica legislativa successiva alla fornitura di tali beni o servizi, ma anteriore all'inizio delle dette operazioni, priva tale soggetto passivo del diritto di rinunciare all'esenzione di quest'ultime, anche se l'IVA sia stata liquidata con riserva di controllo a posteriori.

⁴² Come chiarito in M. GIGANTE, *op. cit.*, pp. 49.

⁴³ **Corte di Giustizia UE, Causa C- 381/97, Belgocodex SA contro Stato belga, 3 Dicembre 1998.** Trattasi di controversia tra la società di diritto belga Belgocodex SA e l'amministrazione dell'imposta sul valore aggiunto, del registro e del demanio dello Stato belga circa il diritto di optare per l'imposizione in caso di affitto e di locazione di beni immobili. In particolare, la ricorrente nella causa principale invita la Corte a dichiarare che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto si oppongono all'abolizione retroattiva della normativa nazionale di cui trattasi. Essa sostiene che, con l'adozione della legge belga 28 dicembre 1992, si sarebbe potuto legittimamente contare sulla concessione del diritto di opzione, indipendentemente dall'adozione del regio decreto di applicazione dell'art. 44, n. 3, 2°, sub e), del codice belga sull'IVA.

retroattiva del diritto di optare per la tassazione e dei diritti alla detrazione già nati a norma della sesta direttiva, che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario e devono essere rispettati dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri che conferiscono loro le direttive comunitarie».

Sulla stessa linea interpretativa, la sentenza **Sudholz**⁴⁴, nella quale si è statuito « [...] il principio della tutela del legittimo affidamento osta a che una modifica della normativa nazionale privi un soggetto passivo, con effetto retroattivo, di un diritto a detrazione da questo acquisito sulla scorta della sesta direttiva (sentenza 11 luglio 2002, causa C-62/00, Marks & Spencer, Racc. pag. I-6325, punto 45)».

Le sentenze richiamate consentono di focalizzare l'attenzione sul profilo inerente la tutela dell'affidamento nei rapporti giuridici in corso.

In tali ipotesi, la tutela del legittimo affidamento – che si impone a fronte di impegni irrevocabilmente assunti, in base alla disciplina europea, dall'operatore economico – risulta essere più stringente: si riconosce il risarcimento del danno, come conseguenza giuridica del mancato rispetto della tutela del legittimo affidamento; tale danno è commisurato alla perdita subita a causa della modifica retroattiva della normativa.

Si profila *la responsabilità extracontrattuale per lesione dell'affidamento*, quale ulteriore tassello di una tutela frammentaria nei confronti del contribuente.

Tale aspetto è bene evidenziato nella sentenza *Cnita*⁴⁵, nella quale le modalità di applicazione della nuova normativa sono condizionate dall'esigenza di tutelare il legittimo affidamento.

⁴⁴ Corte di Giustizia, Causa C-17/01, del 29 Aprile 2004. Trattasi di sentenza con la quale la Corte ha riconosciuto la lesione del legittimo affidamento del sig. Sudholz, il quale dopo l'adozione di una normativa tedesca (limitante la deduzione dell'Iva pagata a monte sui veicoli da turismo acquistati a partire dal 1° Aprile 1999) e prima dell'adozione della decisione di autorizzazione adottata dalla Commissione UE (con la quale si disponeva la retroattività della sua efficacia alla data di applicazione della normativa nazionale), aveva acquistato un veicolo per scopo aziendale, pretendendo di poter dedurre l'intera imposta versata a monte.

Secondo la Corte, la retroattività dell'autorizzazione avrebbe privato Sudholz di un diritto acquisito sulla scorta della sesta direttiva (e più specificatamente del diritto alla deduzione che è elemento fondamentale del sistema dell'Iva e che sorge nel momento in cui l'imposta può essere dedotta diventa esigibile).

⁴⁵ In materia di importi compensativi nel settore di prodotti agricoli.

Infatti, la rilevanza del *legittimo affidamento come interesse del singolo* fa derivare una diversità delle conseguenze giuridiche discendenti dal mancato rispetto del legittimo affidamento: non più l'inapplicabilità della modifica retroattiva, che incide su rapporti giuridici *in itinere*, ma il risarcimento della perdita subita dall'operatore economico a causa della modifica imprevedibile e retroattiva.

Eppure, siamo dinanzi ad aperture e riconoscimenti del tutto isolati.

3.2 L'affidamento correlato ad aspettative nascenti da atto illegittimo.

Nell'ambito dei precedenti paragrafi, si è avuto modo di approfondire il rapporto tra principio di irretroattività e principio del legittimo affidamento (come affidamento nella legge) con conseguente delineazione del rapporto tra cittadino e legislatore.

A questo punto della trattazione, giova volgere l'attenzione al rapporto tra cittadino e pubblica amministrazione, al fine di delineare i diversi effetti derivanti da una modifica retroattiva degli assetti giuridici. Sotto tale profilo, la tutela del legittimo affidamento appare correlata al tema dell'ammissibilità della revoca nell'ordinamento dell'Unione europea, e più in particolare dell'annullamento di ufficio.

Sull'argomento pare opportuno svolgere alcune precisazioni, utili alla successiva analisi degli spazi di tutela dell'affidamento ingenerato, nelle more dell'esercizio del potere di annullamento, dall'atto considerato illegittimo.

Proprio con riferimento all'istituto della revoca, la Corte UE ha svolto un ruolo incisivo di interpretazione e integrazione dell'ordinamento europeo attraverso la formulazione di principi generali sull'azione amministrativa⁴⁶.

In particolare, la Corte di Giustizia UE ha distinto tra la revoca di un atto legittimo e la revoca di un atto illegittimo.

In linea di principio, non è possibile la revoca di un atto legittimo, quando lo stesso sia creatore di diritti soggettivi, in ragione della necessaria prevalenza del principio di certezza del diritto sull'interesse dell'amministrazione alla revoca.

⁴⁶ Così, M. Gigante, *op. cit.*, 105.

Diversamente, a fronte di un atto illegittimo, la revoca è ammessa stante l'assenza di base legale oggettiva su cui dovrebbe fondarsi l'atto amministrativo, che incide sul diritto soggettivo dell'amministrato.

Tale soluzione di principio risulta rispettosa dell'esistenza, nei diversi Stati membri dell'Unione europea, di concezioni differenti dell'istituto, che di fatto influenzano le diverse modalità di applicazione.

Per un più agevole approfondimento di quanto appena detto, appare utile richiamare due storiche sentenze, dalle quali si può cogliere la distinzione tra due diversi modelli di annullamento d'ufficio: quello proprio dell'ordinamento francese, con riferimento al quale si richiamerà la sentenza *Algera*⁴⁷; quello proprio dell'ordinamento tedesco, con riferimento al quale si riferirà della sentenza *Snupat*⁴⁸.

Nell'ordinamento francese, l'istituto della revoca assume un connotato giustiziale, finalizzato al ripristino della legalità violata. Ne discende che i presupposti della revoca sono: l'obiettivo illegittimità dell'atto che si intende annullare, nonché la rilevanza di un limite temporale al potere di *retrait* (di revoca), volto a garantire la certezza delle relazioni giuridiche.

L'impostazione francese, seppure con alcuni correttivi, è accolta nella sentenza *Algera*⁴⁹.

In particolare, i Giudici europei – il cui ragionamento è conforme alle conclusioni⁵⁰

⁴⁷ Corte di Giustizia, Causa riunite C-7/56, 3/57 a 7/57, *Algera Dineke c. Alta Autorità*, 12 Luglio 1957.

⁴⁸ Corte di Giustizia, Causa riunite C- 42 e 49/59, *SNUPAT c. Alta Autorità CECA*, 22 Marzo 1961.

⁴⁹ La sentenza ha ad oggetto la revoca di provvedimenti individuali nell'ambito di rapporto impiegatizio, alle dipendenze dell'allora Assemblea della CECA. Con tale sentenza, infatti, i ricorrenti chiedevano alla Corte «di assegnare al ricorrente (rispettivamente alla ricorrente) per il suo licenziamento una riparazione pecuniaria il cui complessivo importo sia per una parte computato per applicazione diretta od analogica dell'art. 34 comma 7 dello Statuto e per l'altra, liquidato quale risarcimento del danno morale e materiale subito a seguito dell'illegittimo agire dell'amministrazione; con vittoria di spese e di onorari».

⁵⁰ Nelle quali si afferma l'inammissibilità della tesi proposta dai ricorrenti, fondata sulla giurisprudenza «assolutamente costante — per non dire classica — del Consiglio di Stato (alla luce della quale) l'annullamento d'ufficio di un provvedimento individuale da cui siano sorti dei diritti è possibile se il provvedimento è illegittimo ma soltanto nel termine previsto per il ricorso giurisdizionale e qualora un ricorso sia stato introdotto, sino alla pronuncia della sentenza. I ricorrenti invocano questa giurisprudenza ma posto che nella specie non era previsto alcun termine (questo essendo stato fissato soltanto dal Regolamento della Corte del 21 febbraio 1957) i ricorrenti ne traggono la conseguenza che non si poteva affatto annullare d'ufficio i decreti, il che significherebbe che gli atti illegittimi sarebbero tutelati esattamente come quelli legittimi».

dell'Avvocato generale Legrange – evidenziando la mancanza di una norma del Trattato riferibile alla possibilità di revoca degli atti amministrativi, riconoscono il principio di diritto (comune agli, allora sei, Stati membri) secondo cui *«un atto amministrativo creatore di diritti soggettivi non può venir revocato ove si tratti di atto legittimo; dato che in tal caso l'atto in parola fa sorgere un diritto soggettivo, la necessità di salvaguardare il principio della certezza del diritto deve prevalere sull'interesse che l'Amministrazione potrebbe avere a revocare la decisione in parola.*

Quando l'atto amministrativo è invece illegale, il diritto oggettivo di tutti gli Stati membri ammette la possibilità della revoca. L'assenza di base legale oggettiva nell'atto amministrativo incide sul diritto soggettivo dell'interessato e giustifica la revoca dell'atto».

Il principio di revocabilità dell'atto amministrativo illegittimo, seppur comune agli Stati membri, ha una applicazione variabile; infatti *«in diritto francese si richiede che l'atto illegale sia revocato prima della scadenza del termine previsto per l'impugnazione in sede giurisdizionale e, qualora sia stato presentato ricorso, prima dell'emanazione della sentenza. [...]*

Il diritto tedesco non prevede invero alcun termine per l'esercizio del diritto di revoca, salvo nei casi in cui esso sia previsto da una speciale norma. [...] Tuttavia è generalmente ammesso che il principio del rispetto della buona fede si oppone ad una revoca indebitamente tardiva, cioè che abbia luogo ad una data di molto posteriore a quella in cui la revoca avrebbe potuto venir fatta.

Il diritto italiano è particolarmente preciso in materia. Ogni atto amministrativo viziato da incompetenza, violazione di legge o eccesso di potere può essere annullato ex tunc dall'amministrazione che l'ha emanato, senza pregiudizio dei diritti soggettivi che esso può aver fatto sorgere. Tale revoca può essere pronunciata in qualsiasi momento; nessun termine per l'esercizio del diritto di revoca è dunque previsto. Tuttavia, secondo la

Dal che, secondo l'Avvocato generale si deve piuttosto aderire all'idea di un *«termine ragionevole»*: *non sarebbe equo infatti che l'amministrazione potesse rimettere in questione delle situazioni giuridiche ormai acquisite, anche illegali, quando esse han prodotto giuridici effetti durante molti mesi o addirittura degli anni».*

dottrina e la giurisprudenza, una revoca intervenuta con indebito ritardo può configurare un caso di eccesso di potere; è inopportuno annullare fatti avvenuti da lunga data, anche se contrari alla legge, a meno che gravi ragioni di pubblico interesse esigano la revoca».

Attraverso tale comparazione la Corte UE giunge a riconoscere il principio secondo il quale la revocabilità degli atti amministrativi illegali deve avvenire *entro un limite temporale ragionevole*.

La Corte non ha precisato, almeno in questa sentenza, come tale formula debba connotarsi, vale a dire se il tempo venga in considerazione quale limite al potere di revoca o se sia piuttosto venga in considerazione il tempo della buona fede⁵¹.

Al di là di dette questioni definitorie, ai fini della trattazione, pare opportuno evidenziare che il *limite temporale ragionevole* cela l'attenzione nei confronti di *legittime aspettative* dei destinatari dell'atto amministrativo, risultando elemento utile alla ricostruzione della tutela del legittimo affidamento.

Tale congiunzione risulta di centrale rilevanza nella tutela del legittimo affidamento⁵²; è il segno che i Giudici, seppure non lo abbiano espressamente affermato, si sono preoccupati tanto delle situazioni giuridiche consolidate, quanto delle aspettative nutrite dai singoli, alla luce degli atti amministrativi agli stessi rivolti.

Così, il riferimento all'istituto della revoca – nell'ottica del legittimo affidamento – non può scindersi dall'indiscutibile e necessaria opera di comparazione e bilanciamento tra l'esigenza dell'amministrazione di curare l'interesse pubblico e mantenere la stabilità dei rapporti, e il valore attribuibile ai c.d. interessi secondari e diritti soggettivi acquisiti in forza del provvedimento amministrativo di primo grado⁵³.

⁵¹ Così, M. Gigante, *op. cit.*, 107.

⁵² Se rileviamo questa congiunzione tra tempo e aspettative, allora il tempo deve intendersi come il *“tempo della buona fede”*. Tale espressione è rinvenibile nel pensiero di F. MERUSI, *La certezza dell'azione amministrativa fra spazio e tempo*, in *Dir. amm.*, 2004, p. 527, in cui si legge « [...] nel (tempo della buona fede) emerge una diversa dimensione della certezza giuridica, il quale si sostituisce al primo (= il tempo della legge) in almeno tre casi aventi la medesima ratio (nell'esercizio dell'annullamento d'ufficio, nel conflitto con la sopravvenienza legislativa, nell'attesa di una possibile diversa disciplina sia della titolarità del potere che del suo esercizio)».

⁵³ Si tratta di tema che verrà approfondito, con riferimento all'ordinamento interno, al Cap. II del presente elaborato.

Tale opera di bilanciamento ben si addice all'ordinamento tedesco, in cui è preminente la necessità di comparare l'interesse alla legittimità dell'azione amministrativa con l'aspettativa di stabilità del beneficiario dell'atto amministrativo oggetto di revoca, ponendo dunque l'attenzione sulla situazione giuridica del privato.⁵⁴ E funzionale a tale opera di bilanciamento è la distinzione tra atto favorevole e atto sfavorevole, nonché la concezione dell'elemento tempo, che non è tanto legato alla certezza del diritto quanto al principio di buona fede.

Maggiormente vicina a tale concezione è la decisione della Corte di Giustizia, contenuta nella sentenza S.N.U.P.A.T⁵⁵, nella quale si legge «*il principio della certezza del diritto, per quanto importante sia, non va applicato in modo assoluto, ma in concomitanza col principio di legittimità. La decisione se l'uno o l'altro di detti principi debba prevalere nel caso singolo dipende dal confronto fra l'interesse pubblico e gli interessi privati in contrasto, ossia*

- *da un lato, l'interesse dei beneficiari, cioè il fatto che essi potevano in buona fede ritenere di non dover pagare contributi (sul rottame di cui trattasi e potevano amministrare le loro aziende) confidando nella stabilità di tale situazione;*
- *d'altro lato, l'interesse (della Comunità, il quale consiste nel regolare funzionamento del meccanismo di perequazione — basato sulla solidarietà di tutte le imprese consumatrici di rottame — interesse il quale impone di evitare che gli altri contribuenti sopportino in via definitiva le conseguenze patrimoniali di esenzioni illegittimamente concesse a loro concorrenti)».*

Il richiamo a tale parte della sentenza è preordinato a mettere in evidenza come nell'istituto della revoca, l'elemento temporale venga in rilievo sotto forma di

⁵⁴ Ancora, M. GIGANTE, *op. cit.*, 106.

⁵⁵ La sentenza trae origine da alcuni provvedimenti mediante i quali l'Alta Autorità della CECA aveva posto in essere un regime di perequazione dei rottami metallici, consistente nel versamento di contributi da parte delle imprese siderurgiche della C.E.C.A. in ragione del rispettivo consumo di «rottame d'acquisto», mentre le «cadute proprie» delle stesse imprese rimanevano esenti.

Proprio in virtù delle suddette deroghe, la SNUPAT, ritenendo invalidi i contributi di cui risultava debitrice, chiedeva la revoca (con effetto retroattivo) delle stesse, reputate illegittime alla luce della giurisprudenza in materia, nei confronti delle imprese concorrenti; nonché il riconoscimento del risarcimento del danno provocato dalle «misure discriminatorie» adottate dagli uffici dell'Alta Autorità.

retroattività; di talché si tollera la revoca retroattiva solo a fronte di una prevalenza dell'interesse pubblico a salvaguardia della legittimità dell'azione amministrativa rispetto all'interesse dei beneficiari al mantenimento della situazione di diritto ritenuta stabile.

Ecco che, ancora una volta, emergono i presupposti per la tutela del legittimo:

- limite alla retroattività;
- interesse del singolo, che ha confidato nella situazione giuridica riconosciuta.

Il raffronto tra il contenuto delle due pronunce permette di tornare all'analisi del fattore tempo, inteso come “termine ragionevole”, affermando che «[...] È necessario operare una distinzione, giacché il contenuto e la portata del principio secondo il quale la revoca può avvenire solo entro un termine ragionevole variano a seconda dei casi; questo principio, che può avere importanza considerevole qualora si tratti di atti costitutivi di diritti soggettivi, ha scarso rilievo nell'ipotesi di atti ricognitivi»⁵⁶⁽⁵⁷⁾.

La Corte di Giustizia con tale argomento, avvalendosi del criterio di ragionevolezza, opera una trasformazione del modo di intendere il fattore tempo: “*esso non è più tanto, infatti – alla francese – un limite al potere di revoca, e tende piuttosto ad essere configurato come un elemento da prendere in considerazione nel confrontare gli interessi contrapposti*”⁵⁸.

⁵⁶ Corte di Giustizia, Causa C- 14/61, *Hoogovens c. Alta Autorità CECA*, 12 Luglio 1962.

⁵⁷ A seguito dell'annullamento del silenzio-rifiuto dell'Alta Autorità di revocare, con effetto retroattivo le esenzioni concesse, in materia di perequazione del rottame, alle società Hoogovens e Breda Siderurgica, l'Alta Autorità adottava il provvedimento con il quale revocava con effetto retroattivo l'esenzione concessa alla Hoogovens, dando esecuzione alla sentenza Snutat, in conformità all'articolo 34 del Trattato C.E.C.A. Tale provvedimento, dunque, risulta essere l'oggetto su cui i Giudici sono chiamati a decidere con la sentenza Hoogovens, nella quale detta società ricorrente chiedeva l'annullamento del suddetto atto. In particolare, secondo la ricorrente, detta sentenza (Snutat):

— non ha affermato che il rifiuto di revocare le esenzioni con effetto retroattivo sarebbe stato comunque illegittimo, bensì l'ha condannato unicamente in considerazione del motivo cui s'è ispirato, il quale era in contrasto col Trattato;

— ha lasciato quindi aperta la questione se le esenzioni andassero revocate *ex tunc* ovvero *ex nunc*;

— ha dichiarato che tale questione andava risolta tenendo conto delle circostanze del caso concreto, cioè decidendo in base a queste circostanze se nella specie dovesse prevalere il principio di legittimità oppure quello della certezza del diritto;

— ha posto questi due principi quanto meno sullo stesso piano e si potrebbe anzi affermare che essa sembra propendere per il secondo.

⁵⁸ Come scrive, M. GIGANTE, *op. cit.*, 108.

Quanto fin qui scritto consente di considerare l'elemento temporale come componente dell'affidamento, nell'ambito di atti illegittimi revocati o annullati, da cui sorgano aspettative meritevoli di tutela.

È ciò che emerge nella sentenza LEMMERZ⁵⁹, nella quale la stabilità *della situazione acquisita dalla ricorrente* è elemento utile al riconoscimento dell'affidamento.

La tutela dell'affidamento, a fronte dell'annullamento d'ufficio di un atto illegittimo, è modellata su almeno due differenti ricostruzioni, la cui distinzione è delineata in ragione della base affidante.

Si suole, infatti, distinguere:

- l'ipotesi in cui l'affidamento nasca da un atto (delle istituzioni UE o delle autorità nazionali);
- l'ipotesi in cui l'affidamento nasca da un ritardo nell'emanazione dell'atto di revoca, inteso come comportamento delle istituzioni (o delle autorità).

Tale distinzione si riflette sull'accoglimento dei ricorsi fondati sulla lesione del legittimo affidamento.

In effetti, si registra una vera e propria resistenza al riconoscimento del legittimo affidamento in tutti quei casi nei quali la base affidante è rappresentata da un comportamento; diversamente, l'accoglimento dei ricorsi è più frequente, seppure statisticamente limitato, nelle ipotesi in cui la base affidante è rappresentata da un atto.

In più, è dato rilevare che la risalente posizione della Corte di Giustizia, fin qui sintetizzata, non pare aver subito alcuna significativa evoluzione. In effetti, in tali sentenze risalenti agli anni '60, la Corte di Giustizia in maniera del tutto nuova si pronunciava sul problema della tutela del legittimo affidamento, mostrando di oscillare ora sulla prevalenza del principio della certezza del diritto, ora sulla prevalenza dell'interesse del destinatario dell'atto. E anche quando arriva a ritenere preminente la tutela del legittimo affidamento, il ragionamento basato sul collegamento tra termine

⁵⁹ Corte di Giustizia, Causa C- 111/63, Lemmerz- Werke c. Alta Autorità CECA, 13 Luglio 1965. Si tratta di controversia sempre riferibile al tema dei contributi in materia di perequazione del rottame. In particolare, la ricorrente chiede alla Corte di Giustizia che venga annullata una decisione adottata dall'Alta autorità della CECA, con cui si chiedeva il pagamento dei suddetti contributi rilevando l'erroneità dell'esenzione precedentemente concessa.

ragionevole e consolidarsi dell'aspettativa non sembra essere più acutamente approfondito.

Tale incertezza non sembra superata, con l'avanzare degli anni, a riprova di come le soluzioni approntate siano fortemente influenzate dalla differente concezione dell'istituto, assunta nei Paesi membri, con conseguente tensione tra ordinamento UE e ordinamenti interni.

È opportuno, a titolo esemplificativo, richiamare la sentenza *Arcor*⁶⁰.

Tale pronuncia risolve la tensione tra la tutela della certezza del diritto (e del legittimo affidamento) e la doverosità dell'annullamento di ufficio da parte degli Stati membri, ritenendo che, nel rispetto dei limiti elencati al punto 52⁶¹, «*Conformemente al principio di certezza del diritto, il diritto comunitario non esige che un organo amministrativo sia, in linea di massima, obbligato a riesaminare una decisione amministrativa che ha acquisito carattere definitivo alla scadenza di termini ragionevoli di ricorso o in seguito all'esaurimento dei mezzi di tutela giurisdizionale (v. sentenza Kühne & Heitz, cit., punto 24). Il rispetto di tale principio permette di evitare che atti amministrativi produttivi di effetti giuridici vengano rimessi in discussione all'infinito (v., per analogia, sentenza 14 settembre 1999, causa C-310/97 P, Commissione/AssiDomän Kraft Products e a., Racc. pag. I-5363, punto 61)*».

Si evidenzia l'influenza che il diritto dell'Unione europea può avere sugli istituti nazionali dell'annullamento d'ufficio nel caso di atti amministrativi affetti da invalidità.

Tale influenza deve essere bilanciata con «*le norme nazionali di ricorso (che) (se)*

⁶⁰ Corte di Giustizia, Causa C- 422/04, *Arcor AG & Co. KG c. Bundesrepublik Deutschland*, 19 Settembre 2006. Per il cui commento, tra tutti, si veda G. GRUNER, *L'annullamento d'ufficio in bilico tra i principi di preminenza ed effettività del diritto comunitario, da un lato, ed i principi di certezza del diritto e l'autonomia procedurale degli Stati membri, dall'altro*, in *Dir. proc. amm.*, 2007, I, pp. 235 ss.

⁶¹ Nella sentenza si legge «*L'organo amministrativo responsabile dell'adozione di una decisione amministrativa è tenuto, in applicazione del principio di cooperazione derivante dall'art. 10 CE, a riesaminare tale decisione, ed eventualmente a ritornare su di essa, ove siano soddisfatte le seguenti quattro condizioni: 1) che disponga, secondo il diritto nazionale, del potere di ritornare su tale decisione; 2) che la decisione in questione sia divenuta definitiva in seguito ad una sentenza di un giudice nazionale che statuisce in ultima istanza; 3) che tale sentenza, alla luce di una giurisprudenza della Corte successiva alla medesima, risulti fondata su un'interpretazione errata del diritto comunitario adottata senza che la Corte fosse adita in via pregiudiziale alle condizioni previste all'art. 234, n. 3, CE, e 4) che l'interessato si sia rivolto all'organo amministrativo immediatamente dopo essere stato informato della detta giurisprudenza*».

obbligano a ritirare l'atto amministrativo illegittimo per contrarietà al diritto interno, pur se ormai atto definitivo, allorché il suo mantenimento è "semplicemente insopportabile", identico obbligo deve sussistere a parità di condizioni in presenza di un atto amministrativo non conforme al diritto comunitario».

In verità, la soluzione seguita dalla Corte è stata oggetto di critiche da parte di chi ha sottolineato l'eccesso di prudenza conservatrice, in netto contrasto con il consolidato orientamento giurisprudenziale della stessa Corte, che nel caso di atti normativi interni contrastanti con il diritto dell'Unione, ritiene preminente l'applicazione di tale diritto⁶².

Ciò nonostante, è evidente la tensione tra i principi generali, compendiate nella pronuncia: da un lato il principio di leale cooperazione ed i principi di preminenza ed effettività del diritto europeo sembrano imporre alle autorità amministrative nazionali un vero e proprio obbligo generalizzato di annullamento degli atti amministrativi nazionali in contrasto con il diritto UE; dall'altro lato, il principio della certezza del diritto e il principio del legittimo affidamento sembrano escludere in radice tale obbligo.

E tale tensione sembra, nelle parole della pronuncia, risolversi a favore di una maggior tutela proprio per gli ultimi due principi richiamati (certezza e legittimo affidamento).

Per altro verso, ben più recentemente, la Corte di Giustizia ha continuato ad affermare che *«come statuito più volte [...] la normativa dell'Unione deve essere certa e la sua applicazione prevedibile per coloro che vi sono sottoposti, e tale esigenza di certezza del diritto si impone con particolare rigore in presenza di una normativa che può comportare conseguenze finanziarie, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone loro (sentenza Irlanda/Commissione, 325/85, EU:C:1987:546, punto 18).*

Del pari, nelle materie disciplinate dal diritto dell'Unione, la normativa degli Stati membri deve essere formulata in modo non equivoco al fine di consentire ai soggetti interessati di conoscere i loro diritti e obblighi in modo chiaro e preciso e ai giudici

⁶² Sul punto, si veda G. GRUNER, *op. cit.* pp. 255- 257.

nazionali di garantirne l'osservanza (v. sentenza *Commissione/Italia*, 257/86, EU:C:1988:324, punto 12).

[...] In secondo luogo, riguardo al principio della tutela del legittimo affidamento, il diritto di avvalersi di tale principio si estende a ogni individuo in capo al quale un'autorità amministrativa abbia fatto sorgere fondate speranze a causa di assicurazioni precise che essa gli avrebbe fornito (v., in tal senso, sentenza *Europäisch-Iranische Handelsbank/Consiglio*, C-585/13 P, EU:C:2015:145, punto 95).

A tal riguardo, occorre verificare se gli atti di un'autorità amministrativa abbiano ingenerato un ragionevole affidamento in capo ad un operatore economico prudente ed accorto e, in tal caso, accertare la legittimità di tali aspettative (v., in tal senso, sentenza *Elmeka*, da C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, punto 32 e giurisprudenza ivi citata)»⁶³.

Allora, nonostante le oscillanti incertezze ancora presenti, si prenda atto che le condizioni molto rigorose, cui la revoca retroattiva di un atto amministrativo viziato o errato è generalmente subordinata, dimostrano una maggiore ma non adeguata attenzione nei confronti dell'interesse dei destinatari del provvedimento oggetto di revoca.

Cosicché, per comprendere il nesso tra revoca e legittimo affidamento, è utile richiamare alcuni schemi di sindacato, adottati nella giurisprudenza europea, in tema di revoca dell'atto illegittimo, attraverso i quali sarà possibile approfondire il detto nesso nelle tematiche di interesse fiscale.

3.2.1 Lo schema *Alpha Steel*

Nella sentenza *Alpha Steel*⁶⁴, la Corte di Giustizia configura in maniera unitaria l'istituto dell'annullamento, sostenendo che la revoca di un atto illegittimo, che indifferentemente può essere un atto ricognitivo o un atto costitutivo, è consentita alle istituzioni europee entro un termine ragionevole e tenendo conto del legittimo affidamento del destinatario del provvedimento rispetto alla legittimità di quest'ultimo.

⁶³ Così in Corte di Giustizia, causa C-183/14, *Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean contro Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj*, 9 Luglio 2015.

⁶⁴ Corte di Giustizia, Causa C- 14/81, *Alpha Steel c. Commissione*, 3 Marzo 1982.

Tale unitarietà è rivolta all'individuazione della possibile lesione del legittimo affidamento, esclusa nel caso di specie⁶⁵.

Solo astrattamente, nel test Alpha Steel è dato distinguere due momenti, che andrebbero rilevati congiuntamente, finendo per influenzarsi: il riferimento al bilanciamento, o alla ragionevolezza, tende a conferire al fattore temporale una forte rilevanza, tale da far emergere la situazione del cittadino.

Il legittimo affidamento è definito in modo innovativo, richiamando tanto il fattore temporale, quale elemento tipico del modello francese; tanto il bilanciamento, quale elemento tipico del modello tedesco.

La differenziazione rispetto al modello francese è rintracciabile nel fatto che, in questo ultimo, il limite temporale, data anche la sua brevità e fissità, non ha l'effetto di tutelare i destinatari dell'atto amministrativo. Al più, può solo esservi una tutela riflessa, che deriva dal primario interesse di certezza del diritto. In altre parole, la tutela dell'affidamento è incorporata nella tutela della legalità, dal lato dell'amministrazione, come limite temporale alla revoca dell'atto.

Ma una differenziazione è evidenziabile anche rispetto al modello tedesco, in ragione della rilevanza attribuita al fattore tempo.

La connessione tra tempo e ragionevolezza consente di riconoscere nel tempo un elemento dell'affidamento, incrinando il collegamento tra ragionevolezza e certezza del diritto.

In verità, come dimostrano anche le successive sentenze che se ne sono avvalse⁶⁶, lo schema in questione è applicato solo parzialmente, dal momento che la Corte, osservata

⁶⁵ La sentenza *Alpha Steel* riguarda una decisione con la quale la Commissione, nel dicembre 1980, fissava le quote entro le quali la società ricorrente (operante nel settore idrocarburi) avrebbe dovuto limitare la produzione. Nel febbraio 1980, la stessa Commissione revocava suddetta comunicazione, in ragione di un errore nell'applicazione di livelli troppo alti.

Il rigetto del ricorso è motivato osservando che, nel caso di specie, la ricorrente non poteva aver fatto affidamento su una decisione (quale quella revocata) già oggetto di ricorso. Né, il legittimo affidamento poteva dirsi conseguente del ritardo con cui la Commissione aveva operato la revoca.

⁶⁶ Tra le altre, Corte di Giustizia, Causa C- 15/85, *Consorzio Cooperative d'Abruzzo c. Commissione*, 26 Febbraio 1987.

In questo caso, il ricorso è stato accolto per lesione del legittimo affidamento, con conseguente annullamento della decisione di revoca. In particolare, la Corte ha rilevato che il termine entro cui la Commissione ha agito revocando la sua precedente determinazione non poteva considerarsi

l'insussistenza dei presupposti di una lesione al legittimo affidamento, non procede neppure alla verifica della presa in considerazione dell'affidamento da parte dell'organo amministrativo⁶⁷ (nel caso, l'istituzione europea).

L'opera di bilanciamento tra i due differenti momenti del test rischia di rimanere mera indicazione di principio, poiché la Corte UE ha adottato tale test, avvalendosi di ragionamenti escludenti; rilevata la sussistenza dei presupposti di esistenza del potere di revoca, o della necessità della revoca, la Corte non si è preoccupata di indagare sulla possibile lesione del legittimo affidamento, e viceversa.

Eppure, attraverso il test Alpha Steel, è possibile far emergere la distinzione⁶⁸ tra tempo della revoca, quale è il tempo riferito all'esercizio del potere, e il tempo dell'affidamento, quale è il tempo come componente dell'affidamento, da cui discende il consolidamento dell'aspettativa del destinatario dell'atto.

Da tale distinzione deriva una peculiare conseguenza, ai fini della tutela del legittimo affidamento; infatti, il tempo della revoca, rilevando nella sua oggettività, si pone a presidio della legalità e della certezza dell'ordinamento e dei rapporti giuridici; invece, il tempo dell'affidamento, facendo emergere la dimensione soggettiva, è legato alla tutela della libertà ed autodeterminazione degli individui rispetto all'esercizio del potere pubblico.

Nel quadro del riconoscimento del "tempo dell'affidamento", la situazione soggettiva, di cui è titolare il destinatario dell'atto da revocare, si accompagna alla opportuna verifica dell'incolpevole ignoranza dell'illegittimità del provvedimento in questione.

In tal modo, viene in rilievo la buona fede (soggettiva), che si connette alla rilevanza dell'errore e della sua riconoscibilità. L'errore non conoscibile è un errore scusabile, che

ragionevole, tanto più per l'evidenza dell'errore che poteva essere tale solo per la Commissione (in ragione della divergenza tra il progetto e il testo approvato), ma non anche per la ricorrente.

⁶⁷ Sul punto, M. GIGANTE, *op. cit.*, 115. La ritrosia del giudice europeo ad effettuare un sindacato pieno della questione può forse essere spiegato alla luce della delicatezza e problematicità delle questioni sottese, molto spesso di natura economica. Così, esaminare i presupposti del legittimo affidamento, aggiungervi la centralità del fattore temporale, consente di svuotare, o per lo meno attenuare la rilevanza, del bilanciamento.

⁶⁸ Rinvenibile in M. GIGANTE, *op. cit.*, 117.

dimostra la sussistenza della buona fede del soggetto destinatario dell'atto, quale base affidante dell'aspettativa maturata e consolidata.

3.2.2 Lo schema De Compte

Altro schema, inerente alla tutela dell'aspettativa nata da atto illegittimo è lo schema approntato nelle sentenze *De Compte, Lagardere e Regno del Belgio*⁶⁹, tutte pronunciate in accoglimento del motivo di lesione del legittimo affidamento, configurato in maniera più prossima al modello tedesco.

In tale modello, l'affidamento è collegato all'apparenza di legittimità dell'atto oggetto di revoca; dunque rileva la buona fede soggettiva ed è presente la fase del bilanciamento tra interesse pubblico e interesse privato, ma recede l'elemento temporale, che invece risultava essere centrale nello schema Alpha Steel.

Nella sentenza *De Compte*⁷⁰ si legge: «*se è nato a buon diritto, il legittimo affidamento nella legittimità di un atto amministrativo favorevole non può poi venire scalzato. D'altro canto, tenuto conto delle circostanze della fattispecie, non vi è alcun interesse di ordine pubblico che prevalga sull'interesse del destinatario alla conservazione di una situazione che egli poteva considerare stabile*».

Seguendo tale schema di giudizio, 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 dell'atto stesso.

⁶⁹ Rispettivamente, Corte di Giustizia, Causa C- 90/95, *De Compte c. Parlamento europeo*, 17 Aprile 1997;

Corte di Giustizia, Causa C- 251/00, *Lagardere c. Commissione*, 20 Novembre 2002;

Corte di Giustizia, Causa C- 182 e 217/03, *Regno del Belgio c. Commissione*, 22 Giugno 2006.

⁷⁰ Tale sentenza riguarda il rapporto impiegatizio tra il sig. De Compte e il Parlamento europeo. In particolare, il ricorrente, contabile all'interno della struttura parlamentare, era stato retrocesso in seguito ad un procedimento disciplinare per irregolarità nella contabilità del Parlamento.

Nonostante ciò, poco tempo dopo, gli era stata riconosciuta una malattia professionale, per la quale era stata liquidata una certa somma; tuttavia, stante l'erronea interpretazione della nozione di malattia professionale, quella stessa decisione era stata revocata dal Parlamento. Dal che ha tratto origine la controversia, decisa prima dal Tribunale con conseguente respingimento del ricorso, e dopo in appello dalla Corte di Giustizia. Tale ultima sentenza dà ragione al ricorrente, riconoscendo la lesione del legittimo affidamento.

Di conseguenza, da un lato, rileva l'apparente legittimità dell'atto, poi revocato; dall'altro lato, rileva la buona fede del destinatario di tale atto; mentre non vi è spazio per il tempo, che dunque non è individuabile come componente dell'affidamento⁷¹.

3.3. Alcune considerazioni conclusive

Tracciati brevemente gli elementi caratterizzanti il legittimo affidamento, alla luce delle diverse ricostruzioni offerte dalla casistica giurisprudenziale, pare opportuno svolgere alcune considerazioni conclusivi, utili al proseguimento della trattazione nell'ottica della tutela del legittimo affidamento.

È interessante ricordare una diversa prospettiva, un ulteriore modo con cui guardare all'affidamento rispetto all'impostazione maggiormente ricorrente fin qui evidenziata, per come emerge in alcune sentenze⁷².

In tale diversa impostazione, l'affidamento non si configura quale situazione di secondo grado, ma come una *situazione di primo rilievo, la cui tutela costituisce il fondamento stesso della previsione normativa ricollegata*.

In altre parole, la tutela dell'affidamento non consegue all'effetto peggiorativo incidente sulla antecedente situazione giuridica del destinatario, nei cui confronti è adottata la nuova misura; piuttosto *la lesione del legittimo affidamento è frutto del comportamento omissivo conseguente all'inadeguatezza ed alla incompletezza delle informazioni fornite agli operatori dalle istituzioni UE, circa le modalità di svolgimento della loro azione*.

In ciò è dato scorgere più nitidamente il già ricordato caratterizzante elemento della *relazione tra il soggetto che fa affidamento e l'atto che ne costituisce il fondamento*; relazione che assume i più specifici connotati della connessione tra le modalità dell'azione pubblica e gli obblighi di informazione gravanti sui pubblici poteri.

⁷¹ A ben vedere, è proprio questo l'elemento che differenzia lo schema adottato nella sentenza De Compte. Invero, tale schema è sembrato vicino a quello adottato nella *sentenza Consorzio Cooperative d'Abruzzo*, tuttavia in questa ultima sentenza, i giudici hanno fondato la propria decisione tanto sull'apparenza di legittimità dell'atto revocato, quanto sull'irragionevolezza del tempo in cui è intervenuta la revoca.

⁷² Si tratta delle sentenze: C- 289/91 del 19 Maggio 1983 *Vassilis Mavridis contro Parlamento europeo*; C- 152/88 del 26 Giugno 1990 *Sofrimport SARL contro Commissione delle Comunità europee*.

L'idea dell'affidamento come prevedibilità si salda con l'idea del carattere procedurale della certezza⁷³: il rapporto tra consociati e poteri pubblici fa emergere la doverosità dell'informazione, tesa ad assicurare che i cittadini agiscano in piena conoscenza delle situazioni e dei rapporti giuridici.

Ebbene, da tale peculiare configurazione discende il riconoscimento della responsabilità extracontrattuale dell'UE (intesa come sue Istituzioni) a fronte dell'adozione di atti, siano essi normativi o amministrativi, con i quali si viola una norma superiore di diritto a tutela dei singoli, tra le quali non vi è dubbio vi sia anche il principio del legittimo affidamento.

In particolare, nel caso *Sofrimport*, è stato riconosciuto che « l'art. 3, n. 3, primo comma, del regolamento n. 2707/72, ha lo scopo di tutelare gli operatori economici, che importano nella Comunità le merci su cui verte detto regolamento, dalle conseguenze sfavorevoli che derivano dalle misure di salvaguardia che possono essere adottate dalle istituzioni comunitarie. Detta disposizione crea pertanto un legittimo affidamento la cui inosservanza integra una violazione di una norma superiore di diritto. [...] La Commissione, omettendo completamente, senza addurre un interesse pubblico inderogabile, di prendere in considerazione la situazione degli operatori economici come la *Sofrimport*, ha trasgredito in modo sufficientemente grave la norma di cui all'art. 3, n. 3, del regolamento n. 2707/72».

È, tuttavia, il caso di fare alcune precisazioni.

Le sentenze della Corte di Giustizia si segnalano non tanto per aver riconosciuto la lesione del principio della tutela del legittimo affidamento, piuttosto per averla riconosciuta in correlazione all'inadeguatezza e all'incompletezza delle informazioni fornite agli operatori dalle istituzioni UE circa le modalità di svolgimento dell'azione.

Emerge chiaramente che la tutela del legittimo affidamento assume i contorni di una tutela primaria e che, proprio in virtù di ciò, ottiene una tutela più estesa, comprensiva del

⁷³ Richiamando quanto affermato da M. Gigante, *op. cit.*, 92 «l'idea, per così dire classica dei giuspositivisti, della certezza del diritto come prevedibilità e della conoscibilità del diritto nonché dell'idoneità del fenomeno giuridico a orientare le condotte degli individui e a costituire una solida base di programmazione delle scelte dei consociati, si salda con l'idea del carattere procedurale della certezza, sviluppata soprattutto dalla riflessione postpositivistica».

riconoscimento di un danno risarcibile, a cui può o meno aggiungersi anche il riconoscimento dell'illegittimità dell'atto adottato dalle istituzioni Ue.

Seppur con particolare riferimento ad ipotesi al di fuori della retroattività, la tutela del legittimo affidamento non può e non deve essere legata solo a comportamenti omissivi del soggetto pubblico; ma può e deve trovare un più ampio raggio di azione, mostrando di fatto come un qualche spiraglio di tutela vi sia seppure nella difficoltà di aprire delle vere e proprie brecce nel sistema.

4. I LIMITI ALLA TUTELA DELL'AFFIDAMENTO.

Nonostante la realtà ormai consolidata; nonostante sia indubbia l'opera compiuta dai Giudici dell'Unione europea nell'affermare l'esistenza di tale principio, nel tracciarne gli elementi costitutivi e i presupposti della sua tutela, permangono alcune perplessità e remore nell'applicazione del suddetto principio.

Giova evidenziare che il suddetto principio, a più riprese affermato, risulta poco applicato: all'affermarsi della sua esistenza non corrisponde sempre una concreta e unitaria tutela, che deve invero passare attraverso l'esplicito accoglimento dei ricorsi per violazione del legittimo affidamento.

Ciò può essere giustificato, innanzitutto, dalla circostanza che la tutela del legittimo affidamento ricade nel diritto amministrativo nazionale, quale ambito tradizionalmente restio a cedere al processo d'integrazione. In più, il suddetto principio non trova protezione in tutti gli ordinamenti nazionali allo stesso modo e con la stessa intensità, poiché spesso le aspettative assumono rilievo con riferimento ai soli rapporti interprivati.

Proprio tale ultimo assunto ha alimentato la convinzione che il legittimo affidamento non troverebbe tutela nei confronti della pubblica amministrazione, stante il superiore interesse pubblico sul quale si fonda l'agire amministrativo.

Invero quanto appena detto non trova riscontro nelle svariate pronunce della Corte di Giustizie UE, che hanno riconosciuto la responsabilità della Unione europea (intesa come

sue Istituzioni)⁷⁴ per il danno conseguente alla modifica della disciplina contenuta in un regolamento.

È il segno che il principio del legittimo affidamento, elevato a rango di norma superiore, diviene oggetto di specifica tutela, anche di tipo giudiziario, nei confronti del soggetto pubblico (o pubblica amministrazione) in forza della quale sembrano profilarsi gli estremi della responsabilità (extracontrattuale), con conseguente riconoscimento del risarcimento del danno.

Partendo, allora, da tale considerazione e al fine di delineare l'esistenza di limiti alla tutela del legittimo affidamento, si intenderà riferire delle questioni cruciali di natura tributaria, in cui in modo più evidente è emersa l'esigenza di tutela di siffatto principio.

4.1. Il rimborso di tributi indebitamente versati: La sentenza Marks&Spencer

Il tema del diritto al rimborso di tributo indebitamente versato⁷⁵ fa affiorare il problema dell'adeguamento del diritto interno al diritto europeo⁷⁶, specie nella problematica e piena tutela del legittimo affidamento, confidato dal contribuente rispetto ad una data normativa, i cui effetti favorevoli vengono travolti dalla declaratoria di incompatibile con il diritto UE.

Con riferimento a tale questione e ai fini della valorizzazione del principio di tutela del legittimo affidamento assume particolare rilievo, nell'ambito tributario, la **sentenza**

⁷⁴ Quanto scritto risulta più puntualmente spiegato in alcune pronunce della Corte di Giustizia UE, tra le quali Causa C-97/76, *Merkur Au Benhandel GmgH &Co. Kg/Commissione CE*, 8 Giugno 1977; Causa C-152/88, *Sofrimport SARL/Commissione CE*, 26 Giugno 1990.

⁷⁵ Per un puntuale approfondimento dell'argomento si rinvia al cap. III, al fine di meglio inquadrare la questione sul versante del diritto interno.

⁷⁶ Deve precisarsi che la politica fiscale dell'UE consta di due componenti: l'imposizione diretta, che rimane di competenza esclusiva degli Stati membri, e l'imposizione indiretta, che interessa la libera circolazione delle merci e la libera prestazione dei servizi nel mercato unico.

In materia di imposizione diretta, tuttavia, l'UE ha introdotto misure armonizzate per la tassazione delle persone fisiche e delle imprese e gli Stati membri hanno adottato misure che consentono di evitare l'evasione fiscale e le doppie imposizioni.

Per quanto riguarda l'imposizione indiretta, l'UE coordina e armonizza la legislazione relativa all'IVA e ai diritti d'accise. Assicura, inoltre, che la concorrenza sul mercato interno non sia falsata da disparità di aliquote a livello di fiscalità indiretta e da sistemi che conferiscano alle imprese di un paese un indebito vantaggio sui concorrenti di altri paesi.

*Marks&Spencer*⁷⁷, con la quale i Giudici si sono occupati della spinosa questione di restituzione di imposte indebitamente riscosse.

La Corte ha riconosciuto che il principio di effettività ed il principio della tutela del legittimo affidamento ostano ad una normativa nazionale che riduca, con effetto retroattivo, il termine entro il quale può essere chiesto il rimborso di somme versate a titolo di IVA, qualora queste somme siano state riscosse in violazione di disposizioni della Sesta direttiva aventi efficacia diretta.

Nel caso di specie, l'incompatibilità tra la normativa britannica e il diritto europeo è stata causata dal fatto che il termine indicato non era sufficiente a garantire l'effettività del diritto al rimborso. Per altro verso, le modalità procedurali previste dal diritto britannico (per le quali l'obbligo di restituzione sorgeva solo dopo che era stata presentata la relativa domanda di rimborso e che il credito era stato verificato, cosicché tra il momento dell'indebito versamento dell'imposta e la decisione sulla domanda di restituzione, la legislazione applicabile poteva essere modificata con effetto retroattivo) contrastavano con la tutela del principio del legittimo affidamento, in quanto dette modalità avevano privato il contribuente, con effetto retroattivo, del diritto alla deduzione da questi acquisito sulla scorta della Sesta direttiva⁷⁸.

Il sintetico riferimento al contenuto della sentenza *Marks&Spencer* consente di aggiungere un ulteriore tassello alla generale ricostruzione del legittimo affidamento, in ambito europeo, riconoscendone una tutela più puntuale attraverso l'adeguamento di norme procedurali, a volte rigide e incuranti dell'evolversi delle situazioni di diritto nei confronti del contribuente.

⁷⁷ Corte di Giustizia UE, Causa C- 62/00, *Marks & Spencer plc contro Commissioners of Customs & Excise*, 11 Luglio 2002, concernente la controversia nata in conseguenza dell'introduzione da parte della normativa britannica di una riduzione da sei a tre anni del termine entro il quale poteva esser richiesto il rimborso di somme indebitamente corrisposte a titolo di IVA. In particolare, era stato previsto che detto nuovo termine fosse applicabile immediatamente a tutte le domande di rimborso presentate dopo la data di adozione di detta normativa, nonché alle domande presentate tra tale ultima data e una data precedente a quella di entrata in vigore della normativa in questione, come pure le domande presentate prima di tale data ed ancora pendenti.

⁷⁸ Così in M. GIGANTE, *op.cit.*, pp. 50.

4.1.1 La vicenda italiana del c.d. incentivo all'esodo

Nella prospettiva di una ricostruzione della tutela del legittimo affidamento e dell'adeguamento al diritto europeo, si può brevemente far riferimento ad un caso emblematico⁷⁹, che ha visto coinvolto il nostro Paese.

Si tratta della vicenda legata al c.d. *incentivo all'esodo*, di cui all'art. 19, comma 4-bis⁸⁰ del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

La norma in questione, di chiaro stampo agevolativo in quanto finalizzata ad incentivare l'esodo tramite le dimissioni volontarie di lavoratori cinquantenni o ultracinquantenni, è caduta sotto le scure della Corte di Giustizia⁸¹, che chiamata a pronunciarsi sul suo effetto discriminatorio, ne ha dichiarato il contrasto con la Direttiva n. 76/207/CEE, relativa all'attuazione del principio di parità di trattamento fra gli uomini e le donne per quanto riguarda l'accesso al lavoro, la formazione e la promozione professionale delle condizioni di lavoro.

A seguito di tale pronuncia, il legislatore italiano ha abrogato il comma 4 bis dell'art. 19, mediante l'art. 36, comma 23, D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (c.d. "decreto Bersani"), conv. con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, predisponendo contestualmente un regime transitorio⁸², al fine di tutelare la posizione dei lavoratori che avessero stipulato un accordo di risoluzione prima dell'abrogazione della norma, ossia prima del 4 luglio 2006.

I dubbi rispetto al riconoscimento della possibilità di richiedere il rimborso della parte di imposta pagata in più dagli uomini (per i quali l'agevolazione veniva applicata solo al

⁷⁹ In verità, non l'unico. È, infatti, possibile ricordare ancor prima la questione legata alla Tassa di concessione governativa per l'iscrizione delle società nel registro delle imprese. Sul tema, appare utile il richiamo alla sentenza *Emmott* (C-208/90 del 25 Luglio 1991), per il commento della quale si veda L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, pp. 166 ss e 177 ss.

⁸⁰ A norma del quale: «Per le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori che abbiano superato l'età di 50 anni se donne e di 55 se uomini, di cui all'art. 17, comma 1, lettera a), l'imposta si applica con l'aliquota pari alla metà di quella applicata per la tassazione del trattamento di fine rapporto e delle altre indennità e somme indicate alla lettera a) del comma 1 dell'art. 17».

⁸¹ Corte di Giustizia UE, Sez. I, causa C-207/04, P. *Vergani contro Agenzia delle Entrate (Ufficio di Arona)*, 21 luglio 2005.

⁸² Si è disposto che la relativa disciplina continuasse ad applicarsi «con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati prima della data di entrata in vigore del presente decreto, nonché con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati in attuazione di atti o accordi, aventi data certa, anteriori alla data di entrata in vigore del presente decreto».

compimento dei cinquantacinque anni, e non, come per le donne, al compimento dei cinquant'anni di età) hanno condotto alla *risoluzione n. 112/E del 13 ottobre 2006*⁸³ (in risposta ad un interpello riguardante la possibilità di ottenere il rimborso) con la quale l'Agenzia delle entrate esprimeva parere sfavorevole all'accoglimento delle istanze di rimborso, sostenendo che non potesse riconoscersi effetto retroattivo alla sentenza della Corte di Giustizia, in quanto la stessa si era limitata alla mera abrogazione del comma 4-*bis*.

Ora, non vi è dubbio che, già solo con riferimento a questa prima determinazione dell'Amministrazione finanziaria, emergano le condizioni di tutela del legittimo affidamento. In effetti, solo invocando il legittimo affidamento, si può prospettare una tutela per il contribuente, che conformatosi alle disposizioni contenute nella risoluzione, lasci decorrere il termine utile per richiedere il rimborso⁸⁴.

La questione legata al riconoscimento del diritto al rimborso è stata risolta dalla Corte di Giustizia⁸⁵, che ha riconosciuto in capo agli Stati membri il dovere di adottare i provvedimenti generali o particolare, idonei a garantire il rispetto del diritto europeo, fermo restando il potere del giudice nazionale di disapplicare qualsiasi disposizione discriminatoria, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione da parte del legislatore.

4.1.2 Il rimborso di tributi a fronte della declaratoria di incompatibilità della normativa interna.

A fronte del riconoscimento del diritto al rimborso, il dibattito si è spostato sull'individuazione del termine di decorrenza per l'esercizio del suddetto diritto.

⁸³ Testualmente: «*Il legislatore nazionale, nel recepire la sentenza e al fine di eliminare ogni pregiudiziale fondata sul sesso, con il D.L. n. 223/2006 ha ritenuto opportuno abrogare il comma 4-bis dell'art. 19 (già 17) del Tuir, senza efficacia retroattiva per salvaguardare i diritti di coloro che avessero già contrattato un piano per l'incentivo all'esodo*».

⁸⁴ Conformemente M. C. FREGNI, *Tributi dichiarati incompatibili con il diritto comunitario e decorrenza dei termini di decadenza per la presentazione di istanze di rimborso: il problema del dies a quo*, in Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin., 2/2015.

⁸⁵ Corte di Giustizia UE, Ordinanza del 16/01/2008 (cause riunite C-128/07 e C-131/07). A tale chiarimento, è seguita la Circolare n. 62/E del 2008 dell'Agenzia delle Entrate, con la quale si disponeva «*nei rapporti non ancora esauriti va applicata anche agli uomini (categoria sfavorita) la disciplina che era prevista per le donne (categoria favorita), non risultando più sostenibile sul punto la diversa tesi di cui alla risoluzione n. 112/E del 13 ottobre 2006*».

Giova riconoscere che il tema dell'individuazione del momento a partire dal quale sorge il diritto del rimborso ingloba l'applicazione del principio della effettività della tutela⁸⁶.

Tale principio, applicato alla questione qui analizzata, impone che il diritto attribuito al contribuente da fonte europea sia salvaguardato dall'impossibilità o difficoltà di esercitarlo⁸⁷. Infatti, con la sentenza del 15 marzo 2007, **causa C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken** (punto 37), la Corte di Giustizia dell'UE ha affermato che, in mancanza di disciplina comunitaria in materia di domande di rimborso delle imposte indebitamente prelevate, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire i requisiti al ricorrere dei quali tali domande possano essere presentate, *purché i requisiti in questione rispettino i principi di equivalenza e di effettività, vale a dire non siano meno favorevoli di quelli che riguardano reclami analoghi di natura interna e non siano congegnati in modo da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario.*

Parimenti, la Corte ha sostenuto che un'autorità nazionale non può eccepire il decorso di un termine di prescrizione ragionevole se il comportamento delle autorità nazionali, in combinazione con l'esistenza di un termine di prescrizione, finisce col privare totalmente un soggetto della possibilità di far valere i suoi diritti dinanzi ai giudici nazionali.

Per meglio approfondire, *«il principio di effettività sarebbe violato nell'ipotesi in cui il soggetto passivo non avesse avuto né il diritto di ottenere il rimborso del tributo in questione durante il termine a sua disposizione per l'azione nei confronti dell'amministrazione finanziaria, né, in seguito a un'azione di ripetizione dell'indebito esperita nei suoi confronti dai propri clienti successivamente alla scadenza di detto termine, la possibilità di rivalersi contro l'amministrazione finanziaria, cosicché le*

⁸⁶ Per la cui definizione, si rimanda a **Corte di Giustizia UE, Causa C- 228/96, Aprile Srl, in liquidazione, contro Amministrazione delle Finanze dello Stato, 17 Novembre 2011.**

⁸⁷ Sul punto, G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2010, pag. 354. L'Autore, in nota (367), evidenzia che "La diversità dei sistemi nazionali, dovuta a mancanza di una disciplina dell'Unione, comporta che spetta ai singoli sistemi garantire la tutela dei diritti attribuiti dal diritto comunitario, nei limiti del principio di equivalenza e di effettività. In tale prospettiva, è pertanto compatibile con il diritto comunitario la fissazione di un termine di ricorso a pena di decadenza nell'interesse della certezza del diritto ed a tutela sia dell'amministrazione che dei contribuenti (sentenze Rewe e Comet, sopra citate, punti rispettivamente 5 e 17-18; Palmisani, C- 261/95, 10 Luglio 1997, Racc. p. I- 4025, punto 28; Dilexport, sopra citata, punto 26)".

conseguenze dei pagamenti indebiti dell'IVA imputabili allo Stato sarebbero sopportate esclusivamente dal soggetto passivo di tale imposta»⁸⁸.

Ragionando alla luce di tale principio, con riguardo alla questione inerente il rimborso di tributi interni dei quali sia stata dichiarata l'incompatibilità con il diritto dell'Unione europea, deve ricordarsi che, prima che intervenga la sentenza di incompatibilità il contribuente pagando il tributo adempie all'obbligazione tributaria di cui è soggetto passivo, definendo il proprio rapporto con il Fisco. L'adempimento libera il contribuente e al tempo stesso diviene il momento a partire dal quale egli può esercitare il diritto al rimborso, con conseguente effetto decadenziale allo spirare del tempo imposto dalla normativa di riferimento. È, dunque, chiaro che il diritto al rimborso risulta rigidamente procedimentalizzato, perché "condizionato" dall'esistenza di tempi e presupposti in forza dei quali possa essere esercitato.

Tanto basta, perché allo spirare del termine decadenziale, a fronte di ipotesi eccezionali come l'incompatibilità normativa finora delineata, il contribuente diventi vittima del suo stesso adempimento.

Pertanto, nell'ottica di un autentico rispetto del principio del legittimo affidamento, risulta quanto mai necessario individuare un momento nel passato a partire dal quale è ragionevolmente possibile che la sentenza produca i suoi effetti.

A tale individuazione deve accompagnarsi la delineazione degli elementi che concorrono alla formazione della base affidante, che oltre da adempimenti procedimentali interni

⁸⁸ È ciò che si legge in **Corte di Giustizia UE, causa C- 427/10, Banca Antoniana Popolare Veneta SpA contro Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate, 15 Dicembre 2011**. Tale sentenza ha tratto origine dalla domanda di pronuncia pregiudiziale proveniente dalla Corte di Cassazione, con la quale in sostanza si è chiesto alla Corte di Giustizia se i principi di effettività, di neutralità fiscale e di non discriminazione ostino ad una normativa nazionale relativa alla ripetizione dell'indebito, come quella di cui trattavasi nel procedimento principale, che prevede un termine di decadenza per l'azione di rimborso di diritto tributario che è più breve del termine previsto per l'azione civile per la ripetizione dell'indebito, cosicché un committente che eserciti un'azione del genere nei confronti di un prestatore di servizi potrebbe ottenere da tale prestatore il rimborso dell'IVA non dovuta senza che quest'ultimo possa a sua volta ottenerne il rimborso da parte dell'amministrazione finanziaria.

possono essere rappresentati da comportamenti o fatti che anteriormente alla sentenza hanno generato fiducia, inducendo il contribuente ad un certo comportamento⁸⁹.

Nell'ordinamento interno, l'individuazione del *dies a quo* di esercizio del diritto di rimborso è stata oggetto di contrapposti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali⁹⁰.

Con l'**Ordinanza** interlocutoria **n. 959 del 16 Gennaio 2013**, i Giudici della Corte di Cassazione, evidenziando l'esistenza di *«temperamenti al principio della intangibilità dei meccanismi decadenziali, onde rendere tale principio compatibile con la effettività della tutela dei diritti soggettivi»*, hanno auspicato che si potesse pervenire a opzioni interpretative più espansive, orientate alla tutela del legittimo affidamento e dell'effettività del diritto europeo, attraverso l'esclusione di ipotesi di *inerzia incolpevole, ossia di inerzia giustificata dall'affidamento del contribuente nella legittimità comunitaria della norma impositiva interna che risulti fondato sulla prassi amministrativa o sugli orientamenti prevalenti nella giurisprudenza nazionale dall'ambito di operatività dei meccanismi decadenziali impeditivi dell'esercizio delle azioni di rimborso*⁹¹.

A tale ordinanza, è seguita la *sentenza della Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, n. 13676 del 16 Giugno 2014*⁹² (est. Virgilio), con la quale si è cristallizzato l'orientamento più risalente e conservatore. Infatti, dopo aver escluso qualsiasi valenza sanzionatoria

⁸⁹ I criteri per la determinazione dell'affidamento sono secondo parte della dottrina (MARCHESELLI op. cit., 448) sovrapponibili a quelli esistenti per l'ordinamento interno e sono costituiti essenzialmente dalla ragionevolezza della convinzione dell'interessato e meritevolezza della tutela nel caso in cui l'operatore sia prudente ed accorto (Sent. causa 78/77 del 1.2.1978) e dalla assenza di interessi contrapposti prevalenti fondanti l'applicazione retroattiva (C-35/97 del 24.9.1998).

⁹⁰ Riconducibili da una parte all'idea più risalente alla luce della quale la decorrenza del termine di decadenza inizia dal giorno dell'adempimento dell'obbligazione tributaria, e dunque dal momento in cui il diritto al rimborso sorge e può essere esercitato; e dall'altra parte al pensiero secondo il quale tale decorrenza non può che avviarsi a partire dall'intervenuta decisione della Corte di Giustizia, che dichiara l'illegittimità della normativa di riferimento.

⁹¹ In particolare si legge *«In questa prospettiva di bilanciamento tra esigenze divergenti, ci si deve chiedere se l'affidamento del contribuente nella cogenza della norma interna non possa essere tutelato interpretando la disciplina nazionale sui termini delle domande di rimborso nel senso che, in caso di tributi comunitariamente illegittimi, detti termini decorrano dalla declaratoria di tale illegittimità da parte del giudice comunitario tutte le volte in cui sussistano obiettivi elementi di incertezza sulla legittimità comunitaria della norma impositiva nazionale.*

⁹² Nel caso di specie, si verte in materia di rimborso di versamenti diretti, che, secondo quanto dispone l'art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, deve essere richiesto entro *«quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento»*.

degli istituti della decadenza e della prescrizione e dopo aver ribadito l'inconferenza del richiamo alla giurisprudenza in materia di *overruling*⁹³, i Giudici hanno stabilito che il momento a partire dal quale decorre il termine di decadenza dal diritto di richiedere il rimborso deve coincidere solo ed esclusivamente con la data del pagamento del tributo, a nulla rilevando che in quel momento non fosse stata ancora dichiarata l'incompatibilità della norma interna con il diritto comunitario. In particolare, concludono i Giudici, «anche a voler ammettere la configurabilità di un affidamento incolpevole nella legittimità (nel caso, comunitaria) della norma vigente, la tutela di una tale situazione deve ritenersi recessiva rispetto al principio della certezza delle situazioni giuridiche (tanto più cogente in materia di entrate tributarie), che riceverebbe un grave vulnus, in ragione della sostanziale protrazione a tempo indeterminato dei rapporti tributari che ne deriverebbe». Nel comprimere gli spazi di tutela del legittimo affidamento, la Corte di Cassazione non oblitera completamente tali esigenze di tutela, ma ritiene che spetti «al solo legislatore, in casi come quello in esame (così come in quello del sopravvenire di una legge retroattiva), la valutazione discrezionale nel rispetto dei principi costituzionali coinvolti, in ordine all'eventuale introduzione di norme che prevedano termini e modalità di 'riapertura' di rapporti esauriti»⁹⁴.

Così sostenendo, la norma che disciplina il procedimento di rimborso, di imposte riscosse in violazione di norme europee, costituisce l'insuperabile ostacolo all'espansione nel

⁹³ Nella sentenza si ribadisce che l'*overruling* è applicabile solo se ricorrono tre condizioni:

- a) che si verta in materia di mutamento della giurisprudenza su di una regola del processo;
- b) che tale mutamento sia stato imprevedibile, in ragione del carattere lungamente consolidato nel tempo del pregresso indirizzo, tale, cioè, da indurre la parte ad un ragionevole affidamento su di esso;
- c) che il suddetto *overruling* comporti un effetto preclusivo del diritto di azione o di difesa della parte.

Tale impostazione è conforme all'orientamento espresso in **Sentenza Sez. Un. Civ., n. 15144 dell'11 luglio 2011**; Sul punto, F. AMATUCCI, *L'overruling interpretativo non incide sul dies a quo per il rimborso dell'Iva*, in Rass. Trib., 2012.

⁹⁴ Il richiamato orientamento, assunto dalle Sezioni Unite, è stato da ultimo ribadito anche dalla Corte di Cassazione, con sentenza n. 5014 del 12 marzo 2015, mostrando di fatto come sia i Giudici Europei che i Giudici nazionali ritengano che il *dies a quo* ordinario per la presentazione della richiesta di rimborso, nascente da una pronuncia della UE, non possa essere spostato in avanti in quanto «il carattere definitivo di una decisione amministrativa, acquisito alla scadenza di termini ragionevoli di ricorso o in seguito all'esaurimento dei mezzi di tutela giurisdizionale, contribuisce alla certezza del diritto, e da ciò deriva che il diritto comunitario non esige che un organo amministrativo sia, in linea di principio, obbligato a riesaminare una decisione amministrativa che ha acquisito tale carattere definitivo».

tempo di tale pronuncia⁹⁵. Pertanto, i contribuenti interessati a far valere dinanzi all'Amministrazione Fiscale nazionale la sentenza della Corte UE possono richiedere il rimborso di quanto già pagato⁹⁶, fermo restando, tuttavia, il termine ordinario di decadenza per presentare la domanda di rimborso, previsto dall'art. 21, comma II, del D.lgs 546/1992 (termine di due anni dall'avvenuto pagamento), ovvero dagli articoli 37 e 38 del D.P.R. 602/1973 (48 mesi dall'avvenuta ritenuta o dall'avvenuto versamento diretto).

Quanto finora scritto fa emergere alcune riflessioni che mirano a comprendere quale contributo, all'espandibilità di tutela del contribuente, possa derivare dalla rilevanza del legittimo affidamento: si tratta di trovare un equilibrio tra sovranità interna e integrazione europea, senza perdere di vista la tutela del contribuente.

È fondamentale che si costruisca un equilibrio tra l'efficacia (retroattiva)⁹⁷ delle pronunce del Giudice europeo e il rispetto dei termini decadenziali e/o prescrizionali di diritto nazionale per l'esercizio di un diritto (e dell'azione ad esso collegata).

Tuttavia, le frequenti esigenze degli Stati di evitare sconvolgimenti finanziari di notevole entità, derivanti dal numero dei rapporti pendenti tra contribuente e Fisco, hanno fatto emergere la necessità di limitare l'efficacia retroattiva delle pronunce, con cui la Corte di Giustizia dell'Unione europea dichiara tributi nazionali incompatibili rispetto alla disciplina europea.

⁹⁵ Così, F. AMATUCCI, *op. cit.*, Milano, 2005, pp. 240.

⁹⁶ Allo stato attuale, infatti, accostandosi alla disciplina normativa interna in materia di rimborsi, le vie percorribili per il contribuente sono sostanzialmente due: da un lato, può rilevare la sua posizione creditoria nella dichiarazione dei redditi; in queste circostanze, in suo favore si realizza un vero e proprio credito, che starà al lui decidere di soddisfare mediante la compensazione o il rimborso, ottenuto a seguito di un'autonoma procedura automatizzata posta in essere dell'AF (c.d. rimborso d'ufficio). Dall'altro lato, qualora i presupposti per il rimborso dovessero realizzarsi dopo la presentazione delle dichiarazioni dei redditi, il contribuente può, più specificamente, chiedere il rimborso mediante una successiva istanza da depositare presso l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente (c.d. rimborso su istanza) nei perentori termini di decadenza.

⁹⁷ L'art. 234 TUE prevede che la Corte di Giustizia ha il compito di interpretare le norme comunitarie, e le pronunce rese nell'ambito di tale attività interpretativa hanno efficacia *ex tunc*. La declaratoria di incompatibilità (al pari di quella di illegittimità costituzionale) fa cessare l'efficacia di una legge tributaria *ex tunc*, in quanto la legge illegittima equivale ad una legge mai esistita e, pertanto, gli effetti collegabili a quest'ultima devono essere considerati mai sorti.

Da ciò, è derivata una particolare tutela dei cosiddetti "rapporti esauriti", ossia quelli già passati in giudicato ovvero divenuti definitivi per l'avvenuto decorso del termine di decadenza o di prescrizione⁹⁸. In particolare, sembrano coesistere diversi orientamenti giurisprudenziali⁹⁹ che, per arginare l'efficacia temporale *ex tunc* della sentenza di incompatibilità in materia tributaria, limitano le richieste di rimborso ampliando la categoria dei rapporti esauriti.

Si colga, quindi, un primo dato ineludibile: l'esigenza di certezza del diritto, combinata all'esigenza di stabilità finanziaria, rischia di prevalere sul rispetto di principi fondamentali come l'effettività e la tutela dell'affidamento.

La limitazione dell'efficacia retroattiva della sentenza della Corte di Giustizia non fa altro che vanificare ogni forma di tutela per il contribuente¹⁰⁰, specie quando l'unica forma di tutela azionabile risieda nella richiesta di rimborso, negata per decorrenza del termine decadenziale del relativo diritto.

4.1.3 La tutela del legittimo affidamento nella disciplina dei rimborsi.

⁹⁸ In particolare, è consolidato il principio secondo il quale il diritto comunitario non esige che un organo amministrativo sia, in linea di principio, obbligato a riesaminare una decisione amministrativa che ha acquisito carattere definitivo.

⁹⁹ Così F. AMATUCCI, *op. cit.*, in *Inn. e dir.*, 4/2011, pp. 16. Si distingue tra i seguenti orientamenti:

- a) la necessità ai fini del rimborso della presentazione dell'istanza alle autorità amministrative competenti prima dell'emanazione della sentenza.
- b) la necessità ai fini del rimborso dell'azione giurisdizionale (ricorso) o la contestazione dell'imposizione attraverso impugnativa equivalente del rifiuto dell'Amministrazione finanziaria prima dell'emanazione della sentenza in grado di rendere pendenti i rapporti diversamente dalle mere azioni di rimborso che riguardano la fase amministrativa (sent. *Surul* 262/96 del 4.5.1999 e *Denkavit*, causa 61/79 del 27.3.1980, caso *EKW* cit. punto 60).
- c) l'efficacia futura o ultrattiva della declaratoria di incompatibilità "prima della quale non potrà far vale l'incompatibilità in qualunque domanda nei confronti dello Stato, data scelta al fine di lasciare tempo sufficiente all'emanazione di una nuova norma nazionale sostitutiva di quella incompatibile".

¹⁰⁰ Eventualmente, una limitazione temporale all'efficacia retroattiva della sentenza può trovare causa giustificativa solo nell'esistenza di un'obiettiva incertezza giuridica, innanzi alla quale non vi sono le condizioni per ritenere che sussista una base affidante per mezzo della quale il contribuente abbia pensato di agire correttamente.

In tal senso si è più volte espressa la Corte di Giustizia, limitando notevolmente la rilevanza dell'interesse finanziario degli Stati rispetto all'attribuzione eccezionale di efficacia *ex nunc* delle proprie sentenze. Si veda, L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, pp. 149.

Il travolgimento del legittimo affidamento involge una questione di ordine procedimentale: le normative procedimentali nazionali¹⁰¹ possono prevalere al punto da calpestare diritti ed interessi del contribuente, riconosciuti anche a livello europeo¹⁰², tenuto conto che la Corte di Giustizia è incline a sindacare non solo la compatibilità degli atti comunitari ai principi fondamentali, ma anche degli atti nazionali in contrasto con situazioni giuridiche protette a livello europeo¹⁰³.

Con riferimento allo specifico caso del rimborso di un tributo indebitamente versato, i principi comuni elaborati in sede europea rivestono duplice rilievo, tanto nell'attuazione del diritto europeo quanto, guardando all'ordinamento interno, come garanzia nell'attuazione dell'imposta.

Ebbene, si permetta di rilevare che tale garanzia deve tener conto del rapporto bilaterale Fisco - contribuente. Ciò significa che le esigenze finanziarie dello Stato, che nel caso di tributi armonizzati diventano esigenze finanziarie dell'Unione europea, devono trovare un bilanciamento nell'integrità patrimoniale del singolo.

Si evidenzia, allora, la connessione che esiste tra la tutela del legittimo affidamento e il diritto di restituzione del tributo illegittimamente percepito.

Tale considerazione deve essere spiegata alla luce della disciplina generale interna dei rimborsi¹⁰⁴, utile anche a ricostruire il modo di intendere il rapporto Fisco-contribuente¹⁰⁵.

¹⁰¹ F. AMATUCCI, *op.cit.*, Milano, 2005, pp. 224.

¹⁰² Come ricordato da C. CALIFANO, *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in Riv. Dir. Trib., 9 /2004, pp. 993. In effetti, rispetto all'individuazione di principi comuni applicabili al procedimento tributario, non può tacersi l'influenza del diritto europeo anche sulla struttura giuridica ed organica degli Stati membri.

¹⁰³ Tenuto conto di ciò, si evidenzia il ruolo della Corte di Giustizia nell'avanzare della sempre più ricercata Unione fiscale europea. (per il cui approfondimento, si richiama il c.d. "rapporto dei cinque presidenti" del Giugno 2015: "Completing Europe's Economic and Monetary Union *Completing Europe's Economic and Monetary Union*, Report by the President of the European Commission in close collaboration with the President of the Euro Summit, the President of the Euro Group, the President of the European Central Bank and the President of European Parliament).

¹⁰⁴ Per una ricostruzione in termini generali del tema, M. MISCALI, *op. cit.*, 2004.

¹⁰⁵ Il diritto al rimborso, quale applicazione del diritto del contribuente all'integrità patrimoniale, si contrappone all'interesse dello Stato alla realizzazione della "ragione fiscale", che fonda il dovere gravante sul contribuente di contribuire nella misura della propria capacità contributiva alle spese pubbliche.

Nella disciplina interna, è il legislatore a dover indicare e astrattamente prevedere gli eventi, i fatti e gli atti al cui verificarsi si origina in capo al contribuente il diritto alla restituzione, con conseguente rispetto del generale principio di reintegrazione patrimoniale. Sennonché in casi analoghi a quello che ha dato origine al giudizio sfociato nell'intervento delle Sezioni Unite, è solo con la pronuncia dei Giudici europei che viene acclarata la contrarietà della norma domestica al diritto europeo e, di conseguenza, è solo nel momento del deposito della sentenza che sorge l'interesse del contribuente ad agire per la restituzione delle somme indebitamente versate¹⁰⁶.

Dunque, la pronuncia della Corte di Giustizia non solo fa sorgere un interesse del contribuente, meritevole di tutela; ma crea anche degli effetti temporali rispetto alla tutela di quell'interesse.

La mancata attuazione del rimborso, derivante dalla sopravvenuta pronuncia di incompatibilità della normativa interna con il diritto dell'Unione europea, innesca una *reazione a catena*: la sentenza della Corte di Giustizia dichiara l'incompatibilità della normativa interna, in forza della quale si era reso doveroso il pagamento del tributo, adempiuto dal contribuente; nel frattempo, il contribuente è decaduto dall'esercizio del diritto al rimborso, in quanto ha confidato nella legittimità del prelievo fiscale operato dall'Amministrazione finanziaria; in quanto si è conformato a risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria, con le quali si escludeva la concessione del rimborso. Così, l'efficacia retroattiva della sentenza trova un limite nello spirato termine decadenziale per la richiesta di rimborso.

Siamo dinanzi ad un vuoto di tutela: è stato travolto – oltre che non considerato o, se considerato, reputato recessivo – il legittimo affidamento del contribuente; quello stesso affidamento che lo aveva portato alla decadenza dall'esercizio del diritto di rimborso; dalla decadenza è derivato il mancato rimborso, con conseguente *vulnus* all'integrità patrimoniale del contribuente.

¹⁰⁶ Come chiaramente sostiene E. DELLA VALLE, *Il dies a quo del termine per l'esercizio del diritto al rimborso di tributi ritenuti contrastanti con il diritto euro-unitario: la bussola della certezza del diritto*, Termini per chiedere i rimborsi fiscali (Ottobre 2015) in www.fondazionenazionalecommercialisti.it, pp. 9 ss.

Se si accetta l'idea che il diritto di restituzione, nel nostro ordinamento, abbia un fondamento costituzionale, rinvenibile negli artt. 23 - 53 Cost., vale a dire nei principi di legalità e nel principio di capacità contributiva, si deve concludere che le previsioni procedurali inerenti il rimborso hanno effettiva incidenza sul patrimonio del contribuente. Cosicché, negando il diritto al rimborso, si viola il principio di capacità contributiva¹⁰⁷, quale limite in negativo a che il legislatore introduca meccanismi che impediscano il rimborso di tributi indebitamente percepiti.

Ciò premesso, si è portati a concludere che - alla luce dei ragionamenti rinvenibili nella sentenza a Sezioni Unite, prima richiamata - la negazione del rimborso di tributi indebitamente versati, a fronte dell'intervenuta decadenza all'esercizio del relativo diritto, appare soluzione del tutto coerente rispetto alle norme¹⁰⁸ che soprintendono tale diritto e rispetto alla generale tenuta del sistema; ma alimenta l'opportunità di rivedere la concezione del legittimo affidamento, tradizionalmente abbracciata dalla nostra giurisprudenza.

Invero, il limite risiede nel mancato riconoscimento a livello legislativo di siffatto principio. In questa prospettiva, riconoscere un ambito di tutela del legittimo affidamento potrebbe portare alla creazione di uno spazio, seppur residuale, di tutela nei confronti del

¹⁰⁷ M. MISCALI, *Il diritto alla restituzione. Dal modello autoritativo al modello partecipativo nel sistema delle imposte*, Milano, 2004, pp. 30.

¹⁰⁸ Non vi è dubbio che, con riferimento alla questione sottoposta al vaglio delle Sezioni Unite, l'art. 38 D.P.R. n. 602/1973 sia una norma in sé completa, e che il momento del pagamento emerga come *dies a quo* per la presentazione dell'istanza di rimborso.

Sulla questione, si richiama quanto scritto da M.C. FREGNI, *op.cit.*, (nota 26) «In dottrina si è ipotizzata la tesi secondo cui il rapporto tra l'art. 38 del D.P.R. n. 602 e l'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992 verrebbe a configurarsi come un rapporto di specie a genere, ossia, nel silenzio dell'art. 38 in ordine a momenti successivi al versamento, si dovrebbe verificare se nel caso di specie vi sia la possibilità di integrare la norma con la parte dell'art. 21 che, considerando anche il giorno in cui si verifica il presupposto per la restituzione, riempirebbe il vuoto. In tal senso A. BODRITO, *Le SS.UU. della Suprema Corte si pronunciano sul termine di decadenza dei rimborsi per imposta dichiarata in contrasto con il diritto UE*, cit., p. 29. Se così fosse, avremmo effettivamente la possibilità di spostare in avanti il termine di decadenza, collocando il *dies a quo* in un momento successivo, quello della pronuncia di un giudice costituzionale o comunitario che, riconoscendo da un lato l'illegittimità costituzionale e dall'altro il contrasto con la normativa comunitaria di una disposizione, potrebbe far sorgere un diritto alla ripetizione di quando versato indebitamente. In realtà, l'art. 21 — che pure offrirebbe una soluzione ragionevole a casi come quello in epigrafe — si configura allo stato attuale come norma residuale (così Tesaurò F., *Manuale del processo tributario*, cit., p. 112 e ss.) e di chiusura del sistema, ed interviene laddove non vi siano norme specifiche, come non pare nella fattispecie in esame».

contribuente, specie con riferimento a tali situazioni, in cui inevitabilmente ci si scontra con limiti procedurali.

Il vuoto di tutela potrebbe essere colmato accogliendo la convinzione che nel riconosciuto diritto all'integrità patrimoniale si nasconde anche la tutela del legittimo affidamento, la quale può servire da vera e propria bussola: è un dato – forse inesplorato allo stato attuale – riconoscere nel diritto al rimborso un mezzo di tutela del legittimo affidamento.

Tale affermazione è generata da un ragionamento ben più articolato, il cui nucleo fondante è la convinzione che il riconoscimento di tale ambito di tutela consentirebbe di risolvere l'ulteriore problema dell'inaccettabile differenza di trattamento tra contribuenti¹⁰⁹.

A fronte della negazione dell'esercizio del diritto al rimborso di tributo indebitamente versato, viene da chiedersi se sia possibile riconoscere in capo al contribuente una forma di ristoro legata all'affidamento tradito, e consistito nel non aver potuto ottenere il rimborso, confidato sulla base di normativa interna, poi modificata o dichiarata incompatibile con il diritto europeo. O se ciò, non rischi piuttosto di creare duplicazioni di un diritto già previsto, ma negato¹¹⁰.

¹⁰⁹ M. MISCALI, *op. cit.*, pp. 71 ss. La restituzione dell'imposta indebitamente versata si modella su uno schema partecipativo, che prende avvio su istanza di parte (del contribuente), con conseguente applicazione dei principi generali sanciti dalla L. 241/1990 (*Legge sul procedimento amministrativo*), ovvero il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria; l'obbligatorietà dell'azione da parte dell'Amministrazione; l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale. Pertanto, il soggetto che non sia decaduto dall'esercizio del diritto di rimborso ben vi potrà accedere seguendo sostanzialmente un percorso del tutto lineare e fisiologico, nei tempi dettati dalla normativa di riferimento; ma anche il contribuente che abbia previamente agito, ma si sia visto negare il rimborso, avrà strumenti azionabili per l'invocata tutela, ad esempio, richiedendo un riesame del diniego di rimborso, alla luce della intervenuta incompatibilità del diritto interno al diritto UE, *ex art. 21, co. 2, D.lgs. 31.12.1992, n. 546*. Tale norma, contenuta nella più generale disciplina del termine per la proposizione del ricorso, consente di agire *entro due anni* dalla verifica di un presupposto per la restituzione. Tale norma va letta in combinato disposto con l'art. 19 dello stesso D.lgs n.546/92, nel quale si fa riferimento agli atti impugnabili e oggetto di ricorso, tra i quali figura alla lettera g) "il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti".

¹¹⁰ Sul tema, è richiamabile **la sentenza Trib. Milano, I sez. Civ, n. 2515/2017**, con la quale si è riconosciuto il diritto al risarcimento del danno nei confronti del contribuente, affermando la preminenza della leale collaborazione tra Fisco e contribuente rispetto al diritto tributario sostanziale, nella specie preclusioni e decadenze. Per l'approfondimento di tale vicenda, si rinvia al Cap. III del presente lavoro.

Ebbene, invocando un certo grado di ragionevolezza e alla luce del temperamento di più e pari interessi in gioco, sembra che – stante l’assenza di riferimenti normativi – deve concludersi nel senso dell’impossibilità di ravvisare un’unica soluzione, dovendo piuttosto invocare la necessità di guardare al caso concreto¹¹¹, senza aprioristicamente ritenere recessiva la tutela dell’affidamento confidato dal contribuente virtuoso in ragione della preminenza dell’interesse al non sconvolgimento delle finanze pubbliche.

Un tale atteggiamento potrebbe portare a eliminare alcune instabilità ravvisabili nel sistema tributario interno, nonché potrebbe portare a facilitare l’emersione dell’interesse ad agire del contribuente, che rappresenta il portato di inattesi rovesciamenti di prospettiva interpretativa¹¹².

Ed invece, si assiste ad una deriva economicistica del diritto, per mezzo della quale si rischia di far passare l’astratta certezza del diritto per la certa definizione di rapporti, per il solo fine di non creare sconvolgimento finanziario in un contesto già altamente instabile¹¹³. In questa prospettiva, l’adeguatezza dei precetti giuridici non può misurarsi sulla base di astratti criteri di giustizia sociale, dovendo invece rispondere a criteri di efficacia delle norme nel cogliere l’obiettivo da esse posto.

¹¹¹ Sul punto, F. AMATUCCI, *I vincoli posti dalla giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso d’imposta*, in Riv. Dir. Tib., 2000, I, pp. 316, secondo il quale l’articolazione dei principi di equivalenza e di effettività delle azioni di rimborso, in relazione alla molteplicità dei casi che possono verificarsi, garantisce solo in astratto il riconoscimento delle posizioni giuridiche che essi mirano a tutelare e l’applicazione uniforme del diritto comunitario da parte dei singoli sistemi fiscali.

¹¹² Ancora E. DELLA VALLE, op. cit., 2015, pp. 14 ss..

¹¹³ Tale riflessione mi ha portato a interrogarmi sull’influenza che l’analisi economica del diritto può avere nel diritto tributario.

Per analisi economica del diritto si intende il movimento di pensiero, nato sotto il nome di *law and economics* o di *economic analysis of law*, composto da due elementi essenziali: “l’analisi positiva e quella normativa. Alla prima è demandato l’onere di esaminare gli effetti delle norme giuridiche sugli agenti e di studiare le conseguenze di una differente stesura della norma stessa, alla ricerca della migliore configurazione, di quella cioè che assicura la massima efficienza economica e sociale. Alla seconda è invece demandata la fase di implementazione della norma, sempre alla ricerca del migliore *modus operandi*”. (Così in Treccani, enciclopedia giuridica online).

Per uno studio dell’argomento in chiave storica, si rinvia a F. PARISI, *Scuole e metodologie nell’analisi economica del diritto*, in Riv. Crit. Dir. Priv., 2005.

Per un approfondimento in chiave critica, si rinvia a F. DENOZZA, *Il modello dell’analisi economica del diritto: come si spiega il tanto successo di una tanto debole teoria?*, in RULES Research Unit Law and Economics Studies Paper No. 2013-5, www.unibocconi.it.

E' su questa linea che si sviluppa la tecnica del bilanciamento come verifica della ragionevolezza sugli interessi, e non solo sui mezzi e sui fini delle decisioni.

In tal senso, si coglie il ricorso al metodo economico, giustificato dall'esigenza di guidare "il decisore pubblico" verso l'introduzione, nell'ordinamento, di norme che aumentino il benessere al maggior numero di soggetti o che raggiungano i propri obiettivi con il minore costo sociale.

Non la norma giuridica in generale, bensì la norma giuridica rivolta alla regolamentazione del mercato diventa oggetto di interpretazione: le norme "*sono concepite come meccanismi di allocazione di risorse*", intendendosi con tale termine non solo i beni materiali o immateriali, ma qualsiasi situazione o attività suscettibile di soddisfare bisogni umani, potenzialmente in conflitto con altre situazioni¹¹⁴.

Si fa strada la teoria economica dell'"*ottimo paretiano*"¹¹⁵ che invoca il necessario equilibrio tra gli interessi in gioco per evitarne il maggior reciproco sacrificio.

Ma se, per esempio, come nel rapporto Fisco – contribuente, il problema è di distribuire un beneficio tra due parti, qualsiasi possibile soluzione sarebbe Pareto ottimale, dal momento che non esiste alcuna possibile redistribuzione alternativa che può migliorare la situazione di una parte senza colpire l'altra¹¹⁶.

Così, si prenderà atto che spesso nel settore fiscale le regole che, in altri settori soddisfano l'esigenza della certezza del diritto, determinano ingiustizia sostanziale.

4.2 Il legittimo affidamento sorto da atto illegittimo nella materia tributaria.

Nella materia tributaria, la tutela del legittimo affidamento sorto da atto illegittimo coinvolge almeno due questioni, che meritano di essere analizzate: il recupero dei dazi doganali e il pagamento, *a posteriori*, dell'Iva.

4.2.1 Il recupero dei dazi doganali

¹¹⁴ Così G. MARCHIANÒ, *L'analisi economica del diritto e la finanza di progetto: un metodo alternativo di analisi*, in www.osservatorioappalti.unitn.it, 2011, p. 19.

¹¹⁵ Il criterio di Pareto limita la ricerca alle preferenze *ordinali* degli individui presi in considerazione. Secondo Pareto, un'allocazione ottimale è un'allocazione che massimizza il benessere di un individuo mentre il benessere degli altri individui rimane costante. In situazioni normali, ci sono molte possibili soluzioni che potrebbero essere qualificate secondo un tale criterio di ottimo sociale.

¹¹⁶ In tal senso, F. PARISI, *op. cit.*, 2005.

Il recupero dei dazi doganali è il campo in cui maggiormente viene in risalto il nesso tra la tutela del legittimo affidamento e la riconoscibilità dell'errore.

Stando ad alcuni approdi giurisprudenziali, è escluso il recupero solo nell'ipotesi in cui l'operatore economico non ha potuto *ragionevolmente* rilevare l'errore commesso dall'amministrazione finanziaria (doganale), richiedendo il pagamento del dazio in revoca di una propria precedente determinazione.

A titolo esemplificativo, può richiamarsi la sentenza riferita alla Causa C-47/16¹¹⁷.

In tale controversia, il giudice del rinvio solleva la seguente questione pregiudiziale, chiedendo se *«l'articolo 220, paragrafo 2, lettera b), del codice doganale debba essere interpretato nel senso che un importatore può invocare il legittimo affidamento, in base a tale disposizione, al fine di opporsi ad una contabilizzazione a posteriori dei dazi all'importazione, eccependo la propria buona fede»*.

La Corte di Giustizia UE, dopo aver chiarito che la norma richiamata ha l'obiettivo di tutelare il legittimo affidamento del debitore circa la fondatezza dell'insieme degli elementi che intervengono nella decisione di recuperare o meno i dazi doganali (con chiaro riferimento alla sentenza del 18 ottobre 2007, *Agrover*, C-173/06, punto 31), ha affermato che *«[...] un importatore può invocare il legittimo affidamento, ai sensi di tale disposizione, al fine di opporsi ad una contabilizzazione a posteriori dei dazi all'importazione, eccependo la propria buona fede, solo qualora ricorrano tre condizioni cumulative»*.

Tali condizioni cumulative sono: 1) *che tali dazi non siano stati riscossi a causa di un errore delle autorità competenti medesime*; 2) *che l'errore di cui trattasi sia di natura*

¹¹⁷ Corte di Giustizia, Causa C- 47/16, *Valsts ieņēmumu dienests contro «Veloserviss» SIA*, 16 Marzo 2017.

La controversia, tra l'amministrazione fiscale lettone e la società Veloserviss, ha tratto origine da un secondo controllo (scaturito dalle informazioni ricevute dall'Ufficio europeo per la lotta antifrode, secondo le quali il certificato d'origine rilasciato dal governo cambogiano in relazione alle merci interessate non era conforme al diritto dell'Unione) a posteriori del documento amministrativo unico presentato dalla Veloserviss che, sul fondamento del certificato di origine rilasciato dal governo cambogiano, non aveva versato dazi doganali né IVA dopo aver importato nell'Unione europea, ai fini della loro immissione in libera pratica, biciclette provenienti dalla Cambogia.

In seguito a detto controllo, l'amministrazione finanziaria aveva constatato che a tali merci erano state illegittimamente applicate esenzioni dai dazi doganali, con conseguente imposizione del relativo pagamento, oltre interessi di mora.

tale da non poter essere ragionevolmente rilevato da un debitore in buona fede; 3) che quest'ultimo abbia rispettato tutte le disposizioni della normativa in vigore relative alla sua dichiarazione in dogana.

Enunciate tali condizione, la Corte di Giustizia evidenzia nell'*essersi astenuto dall'informarsi, nella massima misura possibile, delle circostanze del rilascio di tale certificato*, un limite alla formazione del legittimo affidamento.

La pronuncia ben permette di evidenziare il modo in cui l'errore e il comportamento delle parti incidano nel riconoscimento della tutela del legittimo affidamento.

L'incidenza dell'errore vale a riconoscere o meno la sussistenza della buona fede in capo all'importatore; infatti, la buona fede è esclusa: dall'aver fornito informazioni inesatte, dal non aver verificato le informazioni contenute nel certificato rilasciato dall'amministrazione.

Così, l'indagine circa la sussistenza della buona fede diviene indagine sulla rilevanza della base affidante o, per meglio dire, sull'effetto derivante da atti interni all'amministrazione, che possono di fatto incidere sulla base affidante.

Rispetto a tali aspetti, la Corte di Giustizia ritiene necessario che vi sia *«sostanzialmente una condivisione del rischio derivante da errori o da irregolarità che viziano una dichiarazione doganale in funzione del comportamento e della diligenza di ciascuno dei soggetti coinvolti, vale a dire le autorità competenti dello Stato di esportazione e dello Stato di importazione, l'esportatore nonché l'importatore»*.

Tale preoccupazione può leggersi in combinato con altra massima della Corte di Giustizia¹¹⁸, secondo la quale *«il principio della tutela del legittimo affidamento non osta a che le autorità doganali procedano a revisioni o a ulteriori controlli a posteriori e ne traggono le conseguenze ai sensi dell'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale. Infatti, durante il periodo di tre anni dalla data in cui è sorta la prima obbligazione doganale, un debitore deve, in quanto operatore economico, accettare il rischio che le autorità doganali rivedano la decisione relativa all'obbligazione doganale tenendo conto*

¹¹⁸ Corte di Giustizia, Massime – Sentenza della Corte (Prima Sezione) del 10 dicembre 2015 , Causa C- 427/14, *Valsts ieņēmumu dienests contro«Veloserviss» SIA*.

dei nuovi elementi di cui eventualmente dispongono a seguito di controlli e adottare i provvedimenti necessari per premunirsi contro tale rischio».

È opportuno osservare come sia ricorrente, in entrambi i discorsi suesposti, la parola *rischio*, ora riferita all'errore e all'irregolarità in cui possono incorrere l'operatore economico e l'amministrazione finanziaria preposta, ora riferita all'obbligazione doganale assumibile dall'operatore economico.

L'auspicata condivisione del rischio dell'errore e dell'irregolarità è posta nel nulla dall'imposizione in capo al debitore, in quanto operatore economico, di accettare il *rischio* che le autorità doganali rivedano la decisione relativa all'obbligazione doganale tenendo conto dei nuovi elementi di cui eventualmente dispongono a seguito di controlli e adottare i provvedimenti necessari per premunirsi contro tale rischio.

Cosicché, analizzando congiuntamente i due ambiti di rischio, residua ben poco spazio per il consolidarsi di aspettative legittime e per la loro conseguente tutela; tanto più per il fatto che un tale consolidamento male attecchisce nell'ambito di un'incertezza che fisiologicamente si lega al rischio di impresa.

Fuori da ogni retorica, la Corte di Giustizia, seppur non lo scriva, propende per una tutela della certezza dei rapporti, che di fatto si traduce in una certezza delle entrate fiscali.

In tale contesto, la tutela del contribuente sembra divenire l'eccezione alla regola del non sconvolgimento di interessi finanziari forti.

4.2.2 La riscossione a posteriori dell'Imposta sul valore aggiunto

Analogo orientamento della Corte di Giustizia UE è riscontrabile nelle controversie concernenti il pagamento a posteriori dell'imposta sul valore aggiunto¹¹⁹.

Ai fini della trattazione, pare utile capire se il principio di certezza del diritto osti ad una prassi nazionale sul cui fondamento l'autorità tributaria ha stabilito retroattivamente a

¹¹⁹ Corte di Giustizia, Causa C- 144/14, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei contro Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș*, 9 Luglio 2015.

Si tratta di controversia tra lo studio di medicina veterinaria del Dr. Andrei Tomoiagă e la Direzione regionale generale delle Finanze pubbliche di Cluj Napoca, rappresentata dall'Amministrazione provinciale delle Finanze pubbliche di Maramureș (in Romania) concernente il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) riguardante talune cure veterinarie prestate tra il 1° ottobre 2007 e il 31 dicembre 2010.

carico di un soggetto passivo l'obbligo di pagamento dell'IVA per il motivo che le prestazioni medico-veterinarie non sono esenti dal pagamento dell'IVA, e la soglia di esenzione è stata superata.

La Corte di Giustizia fissa il seguente principio di diritto «[...] I principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento non ostano a che un'amministrazione tributaria nazionale decida che servizi medico-veterinari siano soggetti all'imposta sul valore aggiunto in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, qualora tale decisione si fondi su norme chiare e la prassi di tale amministrazione non sia stata atta a creare, in capo a un operatore economico prudente e accorto, un ragionevole affidamento nell'inapplicabilità di tale imposta a servizi di questo tipo, circostanze queste che spetta al giudice del rinvio verificare».

Al di là della particolare soluzione al caso di specie¹²⁰, dalle parole della Corte di Giustizia emerge ancora una volta la rilevanza attribuita al comportamento “prudente e accorto” dell'operatore economico, con conseguente salvaguardia del comportamento dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, è evidenziabile un celato bilanciamento tra la chiarezza delle norme e della prassi dell'amministrazione finanziaria e il comportamento prudente e accorto dell'operatore economico.

Tale soluzione non pare praticabile sul piano del diritto calato nella realtà giuridica, data la facilità di rintracciare indici di certezza e chiarezza della normativa e della prassi di riferimento, seguita e applicata dall'amministrazione finanziaria, a discapito del riscontro di indici di affidamento e prudenza del comportamento tenuto dal contribuente, facilmente aggredibili da quella stessa chiarezza della normativa.

¹²⁰ Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che il legislatore rumeno avrebbe soppresso il riferimento alle cure veterinarie dall'elenco delle operazioni esenti da IVA a partire dalla data di adesione della Romania all'Unione, il 1° gennaio 2007, menzionando a tal riguardo la necessità di assicurare la conformità del diritto nazionale con il diritto dell'Unione.

Pertanto, anche a prescindere dall'assenza di pubblicazione in lingua rumena della sentenza Commissione/Italia (122/87, EU:C:1988:256), che menziona l'applicazione di tale imposta alle prestazioni di cure veterinarie, si deve considerare che una normativa come quella sopra descritta appare sufficientemente chiara e prevedibile per quanto riguarda l'applicazione dell'IVA a tali servizi nel corso del periodo interessato dai fatti nel procedimento principale, circostanza che tuttavia spetta al giudice del rinvio verificare.

Pertanto, trattasi di mere indicazioni di principio, indicazioni programmatiche e non pragmatiche, che delineano un'astratta ricostruzione del rapporto Fisco – contribuente.

4.3 La configurazione del legittimo affidamento da comportamento.

Il legittimo affidamento assume una particolare connotazione quando derivi da un comportamento tenuto dalla pubblica amministrazione.

Gli elementi fondanti la tutela del legittimo affidamento mostrano come tale tutela sia del tutto astratta, dal carattere eccezionale, finendo per eclissarsi dietro la prevalenza dell'interesse pubblico-finanziario.

Il primo requisito, alla luce del quale potrebbe riscontrarsi una lesione del legittimo affidamento, è sicuramente rappresentato dalle “*assicurazioni precise*”, consistenti in un atto o comportamento dell'amministrazione da cui è generato l'affidamento. Secondo la Corte di Giustizia, la violazione del principio del legittimo affidamento può essere invocata contro un atto (nei casi *de quo*, della Commissione) solo se le Istituzioni europee abbiano, antecedentemente, creato una situazione di affidamento. Così, la regola di diritto positivo in oggetto (nel caso, l'obbligo di ordinare allo Stato erogatore di recuperare un aiuto illegale e incompatibile) deve essere disapplicata qualora una sua applicazione produca conseguenze irragionevoli a causa di un dato comportamento tenuto dall'autorità pubblica (nel caso, la Commissione), in un determinato caso di specie.

Se con il primo elemento viene in rilievo il comportamento tenuto dall'organo “amministrativo”, con il secondo requisito viene invece in rilievo il comportamento tenuto dal “cittadino”. Si tratta della “*percezione di irrevocabilità*”, intesa come impossibilità di percepire un cambiamento nella linea di condotta seguita dall'amministrazione comunitaria. Il principio di tutela del legittimo affidamento non può essere invocato dall'operatore economico che, non essendo stato diligente, non sia stato in grado di prevedere l'adozione di un provvedimento capace di incidere sui suoi interessi.

Si noti come, con entrambi i requisiti, ciò che rileva – e ciò che si intende preservare – è la stabilità della situazione, derivante per un verso da atti o comportamenti univoci

dell'istituzione europea, per altro dal comportamento diligente dell'operatore economico beneficiario dell'aiuto. Insomma, l'unica strada percorribile per il riconoscimento del legittimo affidamento tutelabile è la manifesta contraddittorietà del comportamento e dell'inerzia non giustificabile della Commissione, accompagnata da un comportamento diligente dell'operatore economico.

Terzo e ultimo requisito è la valutazione e il bilanciamento degli interessi in gioco: l'interesse perseguito dall'atto emanato dalla Commissione non deve essere prevalente sull'interesse del singolo alla conservazione della situazione, che questi aveva ritenuto legittimamente acquisita.

Tale valutazione risulta del tutto sbilanciata a favore della preminenza dell'interesse pubblico/europeo. Pare evidente l'approccio spiccatamente economico con cui la Corte di Giustizia affronta la delicata questione della tutela del legittimo affidamento: aprire ad un riconoscimento più puntuale e meno aleatorio del legittimo affidamento significherebbe allargare le maglie di una tutela dai risvolti economicamente pericolosi, ancor più se da ciò potrebbe derivare, mediante l'annullamento di decisione della Commissione, l'impossibilità del recupero degli aiuti di Stato. Ancora una volta, le ragioni di cassa sono preminenti e finiscono con il confondersi, o meglio celarsi, dietro ragioni di certezza e stabilità.

Ma tale situazione diviene più spinosa nella materia degli aiuti di Stato, poiché così facendo si oscurano non solo le altrettanto importanti ragioni economiche del singolo operatore economico, ma anche quelle degli Stati membri dell'Unione europea.

4.3.1 Gli aiuti di Stato

Lungi dall'approfondire in tale sede il tema degli aiuti di Stato¹²¹, la materia è utile ai fini della configurazione assunta dal legittimo affidamento, evidenziandone la compromissione a vantaggio delle prevalenti ragioni di legalità e interesse pubblico-finanziario dell'Unione europea.

¹²¹ Tema per il quale si rimanda a L. SALVINI, *Aiuti di stato in materia fiscale*, Cedam, 2007;

Giova, sin da subito, chiarire come in tale materia le applicazioni giurisprudenziali della tutela del legittimo affidamento siano veramente esigue; anzi, non vi è alcuna espressa enunciazione a riguardo almeno fino agli anni Settanta, quando la Corte di Giustizia comincia a riconoscere alla Commissione il potere di ordinare la restituzione degli aiuti illegalmente percepiti. In verità, passerà almeno un decennio prima che la Commissione eserciti siffatto potere, spinta dal forte incremento di aiuti concessi dagli Stati membri alle imprese in totale spregio degli obblighi procedurali imposti.

È proprio in questa circostanza che può riconoscersi l'incremento di un contenzioso sempre più frequente, la cui analisi è volta ad evidenziare i casi dell'invocata richiesta di tutela del legittimo affidamento sia da parte degli Stati membri concedenti gli aiuti, sia da parte delle imprese percipienti.

Sarà interessante indagare come tale tutela si atteggi a seconda della distinzione tra l'affidamento maturato dalle imprese beneficiarie degli aiuti, poi dichiarati incompatibili, e l'affidamento confidato dallo Stato membro di appartenenza. E infine, comprendere se il legittimo affidamento, nella materia degli aiuti di Stato, abbia trovato una qualche tutela nell'ordinamento interno, specie con riferimento al contribuente beneficiario di agevolazioni fiscali.

Con riferimento al legittimo affidamento eccetto dagli Stati membri, in una delle prime pronunce¹²², i Giudici europei hanno affermato che il legittimo affidamento non può essere invocato da uno Stato membro per eludere l'esecuzione di una decisione della Commissione in materia di aiuti, dovendo ricondursi solo a *circostanze eccezionali* che possono giustificare il mantenimento di una situazione che la Commissione ha già ritenuto incompatibile con il mercato comune, in quanto distorsiva della concorrenza e in grado di incidere sugli scambi intracomunitari¹²³.

In sostanza, è escluso – al di là di ipotesi del tutto eccezionali, e direi, quasi mai realizzabili – che si possa riconoscere il legittimo affidamento in capo allo Stato membro secondo il principio di diritto che il comportamento illegittimo delle autorità nazionali

¹²² Corte di Giustizia, Causa C- 94/87, *Commissione c. Germania*, 2 Febbraio 1985.

¹²³ C. CIAMPOLILLO, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, in L. Salvini, *op. cit.*, pp. 381.

porterebbe a vanificare l'efficacia delle decisioni della Commissione ed a premiare comportamenti (più o meno colposamente) omissivi delle singole autorità nazionali¹²⁴, ostacolando di fatto qualsiasi riconoscimento del principio del legittimo affidamento.

Tale conclusione può essere accettata laddove venga in rilievo un comportamento dello Stato, erogante l'aiuto, che contrasti con gli obblighi imposti dalla procedura di elargizione dello stesso. In effetti, in tale ipotesi non sembra possa esserci alcuno spazio di tutela per un affidamento, che evidentemente quand'anche si fosse consolidato, si sarebbe fondato su aspettative non legittime: non può esistere alcuna aspettativa in capo al soggetto che abbia agito consapevolmente *contra legem*.

Allo stesso modo, non pare plausibile ritenere che lo Stato membro non conosca incolpevolmente gli obblighi impostigli, un siffatto comportamento svela un grado di negligenza, tale da escludere la tutela del legittimo affidamento.

Ed infatti, la realizzazione, eventuale e residuale, della tutela del legittimo affidamento è riconnessa all'esistenza di "circostanze eccezionali", sulle quali si sia fondato il legittimo affidamento, e che valgono ad escludere il dovere di restituzione degli aiuti illegalmente percepiti.

Invero, non si comprende come dette circostanze eccezionali debbano essere intese, tanto che è la stessa Corte a rinviare al giudice interno l'analisi dei diversi casi di specie, anche dopo aver sollevato questioni pregiudiziali. Ciò pone, l'ulteriore problema del rapporto tra il ruolo della Commissione e i poteri del Giudice nazionale nel procedimento riguardante l'erogazione e il controllo degli aiuti di Stato¹²⁵.

¹²⁴ Così C. CIAMPOLILLO, *op. cit.*, p. 387.

¹²⁵ Per meglio chiarire il ruolo e il rapporto tra Commissione e giudice nazionale, si ricorda la sentenza della Corte di Giustizia, Causa C- 354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon contro Repubblica francese*, 21 Novembre 1991, punto 14: «il ruolo centrale ed esclusivo riservato dagli artt. 92 e 93 del Trattato alla Commissione, ai fini dell'accertamento di un'eventuale incompatibilità di un aiuto con il mercato comune, è sostanzialmente diverso da quello che spetta ai giudici nazionali in ordine alla salvaguardia dei diritti che spettano alle parti in considerazione dell'effetto diretto del divieto sancito nell'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato. Mentre la Commissione è chiamata ad esaminare la compatibilità dell'aiuto progettato con il mercato comune, anche nel caso in cui lo Stato membro trascuri il divieto di attuare progetti d'aiuto, i giudici nazionali, dal canto loro, non fanno altro che salvaguardare, fino al momento del giudizio finale da parte della Commissione, i diritti delle parti di fronte ad un'eventuale inosservanza, da parte delle autorità statali, del divieto sancito dall'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato. Nel

Analogo ragionamento della Corte vale per le imprese beneficiarie di aiuti di Stato, che al pari degli Stati membri, hanno la residuale possibilità di invocare il legittimo affidamento e la sua conseguente tutela, a patto che non si tratti di legittimo affidamento riposto in aiuti “illegali”.

Tale considerazione, consentendo di passare all’analisi dell’affidamento eccetto dalle imprese beneficiarie di aiuti, conferma ciò che nella giurisprudenza della Corte di Giustizia risulta del tutto pacifico e ricorrente: *l’applicazione in negativo del principio del legittimo affidamento*.

In altre parole, la Corte di Giustizia incide sulla configurazione dei presupposti della sua tutela, quali buona fede, base affidante e tempo.

Con riferimento all’affidamento, derivante dal ritardo con cui è intervenuta una decisione negativa della Commissione, il lungo tempo intercorso tra l’attribuzione dell’aiuto e la decisione di incompatibilità non vale a far acquistare rilevanza al fattore tempo, poiché il ritardo, con cui la Commissione ha agito, rileva solo a partire dal momento in cui essa ha avuto conoscenza dell’esistenza degli aiuti incompatibili con il mercato comune.

Piuttosto, il ritardo è solitamente ricollegabile alla mancata notifica dei regimi di aiuto da parte degli Stati interessati, con conseguente addebito di responsabilità in capo agli Stati membri, che in modo più o meno consapevole hanno inciso sul ritardo verificatosi e con conseguente eliminazione del legittimo affidamento, che non può trovare origine nel comportamento della Commissione.

Eppure, verrebbe da ribattere che, a maggior ragione, la tutela del legittimo affidamento può essere opposta dallo Stato membro o dall’operatore economico quando la misura nazionale, notificata alla Commissione, venga da quest’ultima modificata a distanza di anni¹²⁶. La logicità e semplicità di tale obiezione è resa vana dalla complessità della

momento in cui i detti giudici adottano una decisione a tal proposito, essi non per questo si pronunciano sulla compatibilità delle misure d’aiuto con il mercato comune essendo tale valutazione finale di esclusiva competenza della Commissione, sotto il controllo della Corte di giustizia».

¹²⁶ Sul punto, possono riproporsi le conclusioni dell’Avvocato Generale Lèger, presentate nelle cause riunite C- 182/03 e C- 217/03: «*Benché, come si è visto precedentemente, la Commissione possa comunque ritornare su tale valutazione, in base al principio di legalità, qualora ritenga che,*

materia e della procedura, giustificando la dilatazione del fattore temporale, che perde l'efficacia limitativa all'adozione di decisioni ablativa.

Ma ciò non basta. Al dilatarsi del fattore temporale, si accompagna l'irrilevanza del ritardo con cui agisce la Commissione; ciò ha una ricaduta sul modo di concepire la base affidante, rispetto alla quale vengono in rilievo – ancor più degli atti – i comportamenti degli organi europei, specie se tali comportamenti si risolvono in inerzia.

Avverso l'inerzia, infatti, non è riconosciuta tutela, poiché frequentemente il ritardo della Commissione assume rilevanza solo se accompagnato da specifica dichiarazione o fatto concreto. Di conseguenza, l'errore o l'inerzia della Commissione non valgono ad escludere l'illegittimità del comportamento dello Stato membro, il che significa che *«non si può ritenere che la decisione inizialmente adottata dalla Commissione di non sollevare obiezioni nei confronti degli aiuti controversi abbia potuto creare un legittimo affidamento dell'impresa beneficiaria, perché tale decisione è stata contestata entro i termini di ricorso contenzioso e successivamente annullata dalla Corte»*¹²⁷.

Infine, la buona fede, quale componente dell'affidamento derivante da comportamenti degli organi europei, nella materia degli aiuti di Stato è valutata in maniera particolarmente rigorosa, legata all'elemento della prevedibilità.

La buona fede assume un carattere oggettivo, essendo valutata alla luce del livello di informazioni, esigibili dall'operatore economico, e alla luce di una serie di fattori e circostanze che valgono ad escluderne la sussistenza. Colui che non si accerti dell'osservanza degli obblighi procedurali agisce sempre con colpa grave, pertanto la conoscenza o comunque la riconoscibilità dell'errore non vengono in considerazione in

contrariamente a quanto essa aveva prima indicato, il regime in questione rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 87, n. 1, CE, ritengo che, in un simile caso, l'affidamento prodotto dalla sua valutazione precedente debba essere oggetto di una tutela del tutto particolare. [...] In altri termini, il fatto che la Commissione proceda al riesame della misura nazionale in questione e la possibilità che, al termine del procedimento d'indagine formale, essa adotti una decisione negativa non possono bastare, in sé, per privare gli operatori interessati della possibilità di far valere un legittimo affidamento circa il mantenimento della situazione esistente».

¹²⁷ Corte di Giustizia, Causa C- 169/95, *Regno di Spagna c. Commissione*, 14 Gennaio 1997.

quanto cause di esclusione della buona fede, ma si riconnettono essenzialmente all'illegittimità del comportamento del destinatario¹²⁸.

Riaffiora, dunque, il principio secondo il quale il legittimo affidamento non può trovare tutela quando risulti legato ad una *violazione manifesta di obblighi* gravanti sullo stesso soggetto che ne invochi l'applicazione.

Si ripropone il *rapporto tra obblighi procedurali e legittimo affidamento*: l'impresa beneficiaria di un aiuto di Stato non può fare legittimo affidamento sulla regolarità dello stesso, se quest'ultimo non sia stato erogato secondo le regolari procedure.

Con riferimento alla sola posizione degli operatori economici, il presupposto è che essi conoscano i compiti attribuiti alla Commissione, quale unico organo (esecutivo) avente competenza esclusiva nel fornire una valutazione sulla compatibilità dell'aiuto con il mercato europeo, non ammettendo ignoranza; dal che l'impossibilità di ottenere tutela all'invocato principio del legittimo affidamento¹²⁹.

Nello specifico, non sembra ci possa essere riconoscimento al legittimo affidamento invocato dalle imprese beneficiarie dell'aiuto statale, quando le stesse lo abbiano ottenuto, senza previa notifica alla Commissione oppure in violazione dell'obbligo di *standstill*, essendo prevedibile sin dall'esecuzione di tale aiuto il rischio della sua restituzione¹³⁰.

Stante la rigidità e la linearità con cui, in tutti i casi nei quali vi siano state violazioni di obblighi procedurali, non si riconosce tutela al legittimo affidamento, ben più interessante è invece soffermarsi sui casi in cui il legittimo affidamento sia stato determinato da un

¹²⁸ Così M. GIGANTE, *op. cit.*, p. 139.

¹²⁹ Così C. CIAMPOLILLO, *op. cit.*, p. 382.

¹³⁰ Al riguardo, vi è poi il diverso aspetto concernente una responsabilità risarcitoria dello Stato membro, per i tre diversi profili: profilo legislativo, per l'introduzione dell'aiuto senza previa notifica del progetto; profilo amministrativo, per attuazione dell'aiuto in violazione dello *standstill*; profilo giurisdizionale, se nel caso di controversia il giudice non disapplichi la misura di aiuto. Sul tema, si rinvia a L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, Milano 2010, pp. 163 ss.

E per altro verso, sorge il problema di garantire i diritti del cittadino nei confronti di uno Stato che ignora il risultato della procedura avviata dalla Commissione o che si è del tutto astenuto dal fare la notifica. Sul punto, E. FONTANA, *Aiuti di Stato e diretta efficacia*, Napoli, 2006, pp. 28, in cui si fa riferimento al diritto del singolo di avere il rimborso di prestazioni fiscali e parafiscali, derivanti da aiuti statali illegittimi.

comportamento equivoco della Commissione, poiché si tratta delle pochissime ed eccezionali ipotesi di applicazione del suddetto principio.

Un caso pressoché isolato di riconoscimento del legittimo affidamento è dato dalla sentenza RSV¹³¹, nella quale si legge «*il ritardo della Commissione nell'adottare la decisione impugnata nel caso di specie poteva far nascere nella ricorrente un legittimo affidamento tale da impedire alla Commissione di intimare alle autorità olandesi di ordinare la restituzione dell'aiuto*».

In verità, la rilevanza attribuita al ritardo con cui la Commissione ha ordinato la restituzione degli aiuti concessi va spiegata alla luce del caso di specie, in cui l'aiuto aveva riguardato un settore già da anni oggetto di sovvenzioni governative autorizzate dalla Commissione¹³². Tale elemento, infatti, ha consentito di ritenere palesemente non giustificabile la lunghezza del tempo impiegato dalla Commissione per arrivare ad adottare una decisione di incompatibilità dell'aiuto con il mercato comune, in ragione del fatto che alla Commissione non erano necessarie indagini approfondite.

Nella sentenza RSV emerge l'affidamento come consolidamento, con conseguente centralità del fattore temporale.

Tuttavia, il fattore temporale è elemento di valutazione dell'inerzia se prudentemente si aggiunga un qualche comportamento attivo, attraverso il quale riemerge, sotto nuova veste, l'apparenza di legittimità.

Così ciò che rileva, non è il tempo, né l'inerzia della Commissione, ma pur sempre e comunque il comportamento dell'operatore economico, o dello Stato membro, che in maniera del tutto erronea ha fatto affidamento su un atto solo apparentemente, ma non concretamente, legittimo.

¹³¹ Corte di Giustizia, Causa C- 223/85, *Rijn-Schelde-Verolme (RSV) Machinefabrieken en Scheepswerven NV contro Commissione delle Comunità europee*, 24 Novembre 1987.

¹³² Gli aiuti di stato fruiti dalla società RSV si ascrivevano al più ampio ambito di finanziamenti all'attività di costruzioni navali e costruzioni meccaniche pesanti. In sostanza, tale aiuto era destinato a far fronte a maggiori spese per un'operazione (smantellamento di grandi costruzioni navali) che aveva anche fruito di una sovvenzione autorizzata.

L'erronea valutazione non è scusabile, in quanto frutto di comportamenti irrispettosi degli obblighi procedurali sottesi; cosicché l'errore rileva non come scusante, ma come "aggravante", come sintomo del comportamento non diligente dell'operatore economico. Con ancora più evidenza, nella sentenza ESF¹³³, si legge *«la Commissione ha fornito all'epoca assicurazioni precise che hanno permesso alle parti interessate, in particolare alla ricorrente, di avere fondate aspettative quanto alla regolarità dell'elemento di aiuto contenuto nelle suddette garanzie. Di conseguenza, il principio di tutela del legittimo affidamento osta a che la Commissione ordini il recupero di tale elemento di aiuto di cui, in seguito ad informazioni provenienti da terzi (v. comunicazione 18 febbraio 1998, pag. 3), essa ha riesaminato, diversi anni dopo l'autorizzazione delle garanzie di cui trattasi, la compatibilità con il mercato comune del carbone e dell'acciaio e ha dichiarato l'incompatibilità con quest'ultimo»*.

Ancora una volta, ciò che fonda l'affidamento non è il ritardo con cui la Commissione ha revocato l'aiuto, ma è la precedente autorizzazione che la stessa aveva dato alle garanzie concesse dallo Stato.

Il lungo tempo, trascorso prima che venisse adottata la decisione da parte della Commissione, altro non è stato che un elemento utile al consolidamento dell'affidamento traente origine dalla precedente determinazione dell'Istituzione europea, come a voler far derivare la tutela dell'affidamento dall'evidenziarsi di un comportamento contraddittorio della Commissione.

E sullo stesso tenore argomentativo, si segnala un'altra pronuncia¹³⁴, scaturita da una decisione con la quale la Commissione aveva valutato la incompatibilità di un aiuto individuale, concesso in base ad un regime già autorizzato, affermando *« [...] I principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto in tal caso sarebbero posti a repentaglio tanto per gli Stati membri quanto per gli operatori economici, poiché aiuti*

¹³³ Tribunale, Causa T- 6/99, *ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi GmbH c. Commissione delle Comunità europee*, 5 Giugno 2001. Controversia scaturita dall'impugnazione, da parte della società ricorrente, di una decisione della Commissione di recupero di una pluralità di aiuti accordati dal governo tedesco.

¹³⁴ Corte di Giustizia, Causa C- 287/95, *Siemens SA c. Commissione delle Comunità europee*, 15 Maggio 1997.

individuali rigorosamente conformi alla decisione di approvazione del regime di aiuti potrebbero, in qualsiasi momento, essere rimessi in discussione dalla Commissione».

4.3.2 La restituzione degli aiuti di Stato.

Resta, infine, da indagare quale sia stato l'approccio dell'ordinamento interno e della giurisprudenza domestica rispetto alla tematica, in particolare con riferimento all'attuazione delle procedure di restituzione degli aiuti considerati illegali dalla Commissione configgenti talvolta con la tutela del contribuente.

Premesso che il recupero di aiuti di Stato, illegittimamente percepiti, è essenziale al funzionamento del mercato interno poiché consente di ripristinare l'equilibrio concorrenziale, alterato dall'indebita concessione di un vantaggio economico, e premesso che non esiste in ambito europeo una disciplina unitaria in materia di recupero degli aiuti illegalmente percepiti, gli organi degli Stati sono obbligati a dare attuazione alle determinazioni della Commissione, secondo le proprie norme e procedure interne.

Nel nostro ordinamento, spesso, le autorità amministrative si sono avvalse di appositi atti indirizzati al beneficiario al fine di sollecitare la ripetizione degli aiuti percepiti indebitamente¹³⁵.

In tale contesto, si focalizzerà l'attenzione sugli aspetti giuridici connessi alla restituzione di aiuti aventi natura agevolativa, nella convinzione che sia questo l'ambito di maggiore interesse.

Per meglio inquadrare tale approfondimento, occorre ricordare che con la decisione 2007/C272/2005, al par. 52, la Commissione aveva chiarito che il diritto europeo non prescrive la procedura che i singoli Stati membri devono seguire per l'applicazione di una decisione di recupero, ma ciò che conta è che a quest'ultima si dia esecuzione effettiva ed immediata; pertanto gli Stati membri sono tenuti a vagliare l'intera gamma di strumenti utili al recupero, secondo il diritto interno. Secondo i principi di equivalenza ed effettività, tali procedure non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano i

¹³⁵ Per una breve sintesi storica della casistica, si rinvia a G. PIZZONIA, *Aiuti di stato mediante benefici fiscali ed efficacia nell'ordinamento interno delle decisioni negative della Commissione Ue. Rapporti tra precetto comunitario e procedure fiscali nazionali*, in Riv. dir. fin., fasc. 3, 2005.

ricorsi di natura interna, né rendere praticamente impossibile, o eccessivamente difficile, l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico europeo.

Dal che è sorto il vivace dibattito dottrinario¹³⁶ riguardante la struttura delle norme istitutive degli aiuti di Stato e di quelle che ne dispongono la restituzione, attraverso il quale si è pervenuti alla condivisibile impostazione che, in assenza di norma specifica che disciplini il recupero delle singole agevolazioni dichiarate incompatibili, l'obbligazione che sorge al momento della restituzione mantiene la stessa natura del provvedimento attraverso il quale l'aiuto era stato erogato.

Di conseguenza, l'agevolazione illegittima avrebbe natura tributaria e il conseguente recupero sarebbe equiparabile al recupero di imposta, dovendo avvenire secondo le ordinarie procedure di accertamento e riscossione¹³⁷.

Tale ultimo passaggio ha però alimentato l'insorgere del rischio per l'Amministrazione finanziaria di incorrere nella decadenza per il recupero stesso.¹³⁸ Un rischio ritenuto concreto¹³⁹ in forza dell'art. 17 Regolamento UE n. 1589 del 13 Luglio 2015, a norma del quale il potere di controllo sulla compatibilità degli aiuti è esercitabile dalla Commissione nel termine di dieci anni, decorrenti dal giorno in cui l'aiuto incompatibile viene concesso al destinatario come aiuto individuale o come aiuto rientrante in regime di aiuti.

Tale disposizione troverebbe l'unico limite nel doveroso rispetto dei principi generali dell'ordinamento europeo, sancito nell'art. 16 dello stesso Regolamento UE, tra i quali non vi è dubbio rientri proprio il legittimo affidamento.

¹³⁶ Tal dibattito è sintetizzabile nel pensiero di A. FANTOZZI, il quale riconosce natura tributaria alle norme destinate alla istituzione e al recupero degli aiuti di Stato seppure con un'importante distinzione tra il recupero di aiuti illegali che avvenga su iniziativa dell'amministrazione o del contribuente e il recupero di aiuti illegali che avvenga in forza di specifici atti normativi del legislatore.

¹³⁷ In forza della richiamata distinzione, la normativa tributaria (con particolare riferimento alle tecniche di accertamento e riscossione mediante ruolo) opererebbe solo nel caso in cui, a prescindere dalle modalità formali del recupero, la natura di restituzione di tributi all'Erario prevalga sulla natura di reintegrazione dell'equilibrio delle somme dovute.

¹³⁸ Sul punto, C. FONTANA, *Aiuti di stato di natura fiscale*, Torino, 2012.

¹³⁹ Sul punto, criticamente G. PIZZONIA, (*op. cit.*) ha evidenziato come il riferimento al termine *comunitario* sia improprio poiché "mentre il termine *comunitario* è relativo alla azione della Commissione nei rapporti con gli Stati membri (azione volta all'accertamento di aiuti vietati), il termine *fiscale* è invece relativo alla azione dello stato nei rapporti con i contribuenti".

Se raffrontiamo l'assesto dottrinario italiano con l'orientamento seguito dalla Corte di Giustizia e dalla Commissione europea¹⁴⁰, non si può non notare l'esistenza di una vera e propria divergenza.

4.3.3 L'orientamento giurisprudenziale interno in tema di aiuti di Stato

Tale divergenza, invece, non sussiste a livello giurisprudenziale poiché la giurisprudenza italiana¹⁴¹ si è conformata all'impostazione europea.

In particolare, la giurisprudenza di legittimità ha seguito tale linea interpretativa¹⁴² sancendo che *«Proprio perché l'adozione da parte della Commissione di una decisione (definitiva) che dichiara l'incompatibilità dell'aiuto e ne ordina il recupero, determina per il beneficiario dell'aiuto illegittimamente attribuito la cessazione dello stato di incertezza, che giustifica l'esistenza di un termine di prescrizione, devono riconoscersi rilevanti nell'ordinamento nazionale l'interruzione del termine di prescrizione; che è concessa all'inizio dell'azione della Commissione e la sospensione del medesimo termine per il tempo in cui la decisione della Commissione è oggetto di un procedimento dinanzi alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee, previste nel regolamento comunitario.*

¹⁴⁰ L'orientamento in questione mostra punti di vicinanza alla teoria c.d. delle *Tax expenditures*. Per meglio comprendere cosa si intenda con tale espressione, è opportuno richiamare quanto scritto nella *Relazione finale del gruppo di lavoro sull'erosione fiscale, Roma 22 Novembre 2011*. L'OCSE (Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico) definisce le *tax expenditures* come il trasferimento di risorse pubbliche attraverso la riduzione degli obblighi fiscali; in particolare, usa il termine "sussidio" se tale trasferimento di risorse è direttamente collegato all'acquisto di un bene, se invece non esiste una specifica destinazione, usa semplicemente il termine "trasferimento". Si tratta di abbattimenti del debito di imposta imputabili a previsioni legislative: deduzioni, detrazioni, esclusioni, esenzioni, aliquote ridotte, le quali, apportando una riduzione del gettito, producono sul bilancio pubblico un effetto analogo ad aumenti di spesa. Da ciò il termine "*tax expenditures*" (c.d. spese fiscali).

Diversamente, il Fondo Monetario Internazionale (FMI) considera le *tax expenditures* quali entrate a cui lo Stato rinuncia in virtù delle disposizioni fiscali emanate annualmente e che spesso sono utilizzate in luogo di espliciti programmi di spesa e raccomanda di integrare i documenti di bilancio presentati ogni anno, con un riepilogo delle misure previste annualmente, indicando la finalità di ogni disposizione, la sua durata e i soggetti beneficiari, e completando la relazione con una stima approssimativa dell'impatto finanziario di ogni agevolazione prevista.

¹⁴¹ In particolare la giurisprudenza amministrativa italiana, *ex multis* e più recentemente, Consiglio di Stato, sez. V, sentenza n. 2848 del 10 giugno 2015;

¹⁴² Tra tutte, Corte di Cassazione, Sez. Trib., Sentenza 29 dicembre 2010, n. 26286, con la quale la S.C. ha cassato la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva ritenuto non recuperabili, per l'intervenuta decadenza del potere di accertamento, le somme corrispondenti alle agevolazioni, riconosciute dagli artt. 3, comma 70, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 e 66, comma 14, d.l. 31 agosto 1993, n. 331, usufruite dalle società per azioni a prevalente capitale pubblico, istituite ai sensi dell'art. 22 della legge 8 giugno 1990, n. 142, per la gestione dei servizi pubblici locali e ritenute incompatibili con il diritto comunitario, in quanto aiuti di Stato, dalla decisione della Commissione europea n. 2003/193/CE.

Altrimenti, per quanto riguarda l'ordinamento italiano, coincidendo il termine ordinario di prescrizione nel diritto nazionale (dieci anni ex articolo 2946 cod. civ.) con il termine di prescrizione assegnato dal diritto comunitario alla Commissione per iniziare l'azione di recupero degli aiuti (dieci anni ex articolo 15 del regolamento n. 659 del 1999), l'impossibilità dell'effettivo recupero dell'aiuto illegale ben potrebbe essere la regola e non l'eccezione».

Così, si è consolidato il principio di diritto secondo cui, in tema di recupero di aiuti di Stato, la normativa nazionale riguardante gli effetti del decorso del tempo sui rapporti giuridici, sia in tema di prescrizione che di decadenza, debba essere disapplicata per contrasto con il principio di effettività proprio del diritto europeo, qualora impedisca il recupero di un aiuto di Stato dichiarato incompatibile con decisione della Commissione europea divenuta definitiva.

Ma vi è di più. La prevalenza del principio di effettività ed equivalenza ha travolto istituti cardine dell'ordinamento interno, posti a presidio della certezza del diritto.

È quanto avvenuto con la storica sentenza Lucchini¹⁴³, con la quale la Corte di Giustizia UE ha affermato il principio di diritto secondo il quale «*il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile italiano, volta a sancire il principio dell'autorità della cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la cui incompatibilità con il mercato comune è stata dichiarata con decisione della Commissione divenuta definitiva*». In poche battute, non solo si è spazzato via il carattere intangibile del giudicato, ma si è accantonata ogni istanza di certezza del diritto e di affidamento.

Non è un caso, allora, che la nostra giurisprudenza non si sia mai posta il problema della tutela di posizioni giuridiche, legate a siffatte istanze di stabilità. E di ciò si trova puntuale

¹⁴³ Corte di Giustizia, Causa C- 119/05, *Ministero Dell'Industria c. Lucchini S.p.a.*, 18 Luglio 2007. Per il cui commento, si rinvia a 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., I, 2008.

riscontro nella più recente sentenza della Corte di Cassazione, sez. Tributaria, n. 23797 del 23 Novembre 2016, grazie alla quale ripercorrendo alcuni argomenti cruciali ricorrenti nell'ipotesi del recupero di aiuti di Stato, è evidente che la tutela del legittimo affidamento è totalmente assente: *«Va infatti riaffermato il principio, consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, secondo cui l'obbligatorietà del recupero non consente al giudice nazionale alcuna diversa valutazione, in quanto l'esame della compatibilità di una misura nazionale di aiuto di Stato rientra nella competenza esclusiva della Commissione della Comunità Europea (Sez. 5, nn. 15407 - 15409 del 2015 cit.; n. 6538/2012 cit.) [...] "La denunciata efficacia retroattiva delle norme censurate trova giustificazione sia nell'articolo 117 Cost., comma 1, in conseguenza dell'obbligo imposto dall'ordinamento comunitario al legislatore italiano di procedere al recupero delle somme corrispondenti alle agevolazioni fiscali non compatibili con la normativa comunitaria; sia nell'articolo 3 Cost., data l'esigenza di ricondurre ad uguaglianza la posizione dei contribuenti, eliminando sin dall'origine gli effetti economici illegittimamente accordati ad alcuni di essi", e non potendo questi ultimi, di regola, invocare alcun legittimo affidamento sugli aiuti di Stato incompatibili con il mercato comune. In particolare, secondo la Corte delle leggi, non sussiste violazione dei principi di capacità contributiva e di imparzialità e di buon andamento della Pubblica Amministrazione, poiché il prelievo fiscale "costituisce un recupero dell'ammontare dell'esenzione fiscale indebitamente concessa e non è effetto di un'ulteriore imposta ad efficacia retroattiva", bensì comporta la sottoposizione ad imposta di redditi che all'epoca della loro formazione erano già imponibili. Come fondatamente rilevato dall'Agenzia, inoltre, l'affidamento oggetto di tutela può essere solo quello direttamente imputabile a comportamenti dell'Istituzione comunitaria, mentre non rappresenta una causa di esclusione dell'obbligo di restituzione delle somme percepite l'affidamento basato solo sulla fiducia riposta nella legge dello Stato e nel comportamento dell'Amministrazione deputata ad applicarla tanto più nei casi, come in quello in esame, in cui l'aiuto è stato concesso in violazione dell'articolo 88, pt. 3, del Trattato.*

Va aggiunto che l'obbligazione restitutoria - cui va correlata l'azione di recupero - sortisce dalla declaratoria di illegittimità della misura agevolativa, in quanto dichiarata aiuto di Stato illegittimo, e non dalla normativa nazionale: il profilo dei limiti temporali trova soluzione nella disciplina comunitaria prevalente, nella quale è previsto (articolo 15 del citato Reg. CE n. 659/1999) che i poteri della Commissione europea, per quanto riguarda il recupero degli aiuti, sono essi stessi soggetti a un termine decennale, all'infruttuoso spirare del quale l'aiuto è considerato come un aiuto esistente (sottratto al recupero). Tanto si impone sui termini prescrizionali interni, i quali non decorrono se non dalla notifica della decisione di recupero (così Sez. 5, n. 14022 del 2012 cit.)».

Nel nostro ordinamento, la tutela del legittimo affidamento resta ancora una volta sullo sfondo, offuscata dalla prevalenza degli obblighi derivanti dall'appartenenza all'Unione europea e dal rispetto del principio di irretroattività, per come chiarito dalla Corte Costituzionale¹⁴⁴, in ragione dei quali si pone il problema di illegittimità/annullabilità dell'atto amministrativo di concessione dell'aiuto, trascurando invece il problema della rimozione degli effetti derivanti da quell'atto.

In questa direzione, si tratta di capire se per il contribuente esistano strumenti di reazione interna a misure di aiuto illegittime,

In verità, solo a guardare al procedimento finalizzato alla fruizione degli aiuti di Stato, il legittimo affidamento non sembra possa trovare spazio.

È stato notato¹⁴⁵, infatti, che siffatto procedimento è assimilabile all'autoliquidazione dei tributi interni. In altre parole, il soggetto beneficiario dell'aiuto sotto forma di agevolazione tributaria non è mero soggetto passivo, nel senso del limitarsi alla fruizione dell'aiuto, ma ha un ruolo attivo che gli consente di astenersi dalla percezione nel caso di contrasto con le norme disciplinanti gli aiuti di Stato. Tale coinvolgimento del contribuente/beneficiario è proprio l'elemento in forza del quale si disconosce la possibilità di opporre all'obbligo di restituzione, portato dagli atti di recupero,

¹⁴⁴ Infatti, in materia di aiuti di Stato, la **Corte Costituzionale** con l'**ordinanza n. 36 del 26 Gennaio 2009** ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale attinente al valore retroattivo della disciplina dettata dal citato Decreto Legge n. 10 del 2007.

¹⁴⁵ Sul punto, C. CAMPOLILLO, in *op. cit.*, 2007, pp. 407 ss.

l'incolpevole affidamento nella normativa italiana che prevedeva tali agevolazioni. Più semplicemente, l'operatore diligente avrebbe dovuto sapere che si trattava di benefici concessi dallo Stato italiano, ottenuti senza la preventiva notifica alla Commissione europea dell'aiuto; e da tale circostanza prevedere non solo il venir meno delle agevolazioni, ma anche il conseguente obbligo di restituzione dell'aiuto fruito¹⁴⁶.

In linea di principio, le imprese beneficiarie di un aiuto possono fare legittimo affidamento, sulla regolarità dell'aiuto solamente qualora quest'ultimo sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista dal menzionato articolo¹⁴⁷.

In sostanza, dal momento che, nella procedura di erogazione degli aiuti di Stato, la Commissione europea è posta al vertice della piramide istituzionale, l'operatore economico diligente – per fare legittimamente affidamento sulla validità di una agevolazione – dovrà in prima istanza rivolgere la propria attenzione ai comportamenti e alle determinazioni assunti da quest'ultima. Ne consegue che, fino a quando la Commissione non abbia assunto una decisione di approvazione e, addirittura, fino a quando il termine per il ricorso avverso tale decisione non sia scaduto, il beneficiario non ha alcuna certezza in ordine alla legittimità dell'aiuto prospettato, unico elemento che può far sorgere in lui un legittimo affidamento¹⁴⁸.

¹⁴⁶ Tribunale Ue, Causa T- 177/10, *Alcoa Trasformazioni Srl c. Commissione europea*, 16 Ottobre 2014.

In tale sentenza, in particolare al punto 72, si legge «*Dalla giurisprudenza ricordata nei precedenti punti 60 e 61 risulta che un operatore economico può invocare la violazione del principio della tutela del legittimo affidamento unicamente se è stato ragionevolmente prudente, accorto e diligente. Ciò posto, la ricorrente doveva, da un lato, prestare attenzione al fatto che la tariffa agevolata della quale beneficiava in forza del decreto del 1995, per definizione derogatoria rispetto alla tariffa normale, era prevista per una durata di dieci anni e che essa non era per niente certa del suo rinnovo. Dall'altro lato, essa non poteva ignorare il meccanismo di determinazione della tariffa agevolata di cui godeva inizialmente né, di conseguenza, trascurare il fatto che tale tariffa aveva conosciuto diverse evoluzioni nei confronti delle quali la Commissione non era ancora stata chiamata a prendere posizione. Inoltre, proprio tenuto conto di tali evoluzioni, è erroneo far riferimento all'invarianza degli effetti della tariffa agevolata risultante dal decreto del 1995, avendo questa conosciuto diverse variazioni, in particolare quella relativa all'aggiornamento annuale, soggetto al limite massimo del 4 %, della tariffa, risultante dalla legge del 2005, come interpretata dall'AEEG (v. punto 6 supra nonché punti 49 e 50 della decisione impugnata)*».

¹⁴⁷ Corte di Giustizia UE, Causa C- 91/01, *Repubblica italiana c. Commissione delle Comunità europee*, 29 Aprile 2004.

¹⁴⁸ *Ut supra*.

Senonché tale ultima precisazione suscita ulteriore critica, poiché ritenere che finanche una decisione positiva non consenta alcun affidamento, almeno fino allo scadere dei termini previsti per la proposizione del ricorso, significherebbe concludere che nessun atto comunitario è definitivo, in quanto lo stesso potrebbe essere dichiarato invalido a seguito di rinvio pregiudiziale. Non solo si calpesta il legittimo affidamento, ma per suffragare tale convinzione si calpesta ogni istanza di certezza e stabilità.

Dunque, non è ravvisabile il legittimo affidamento al di fuori dei casi in cui sia stata la stessa Commissione UE ad ingenerare nel beneficiario il legittimo convincimento¹⁴⁹ che il beneficio gli spettasse, oppure a meno che non sussistano circostanze eccezionali¹⁵⁰.

Di conseguenza, il giudice nazionale non avrà poteri di intervento, oltre alla mera sospensione, in ordine a misure presunte agevolative soltanto perché non sono state notificate. Affinché possa disporre la restituzione, occorre che la Commissione si sia espressa nel senso dell'incompatibilità, pur senza avervi aggiunto l'ordine puntuale di procedere al recupero¹⁵¹. Invero, i giudici nazionali dovrebbero essere competenti non solo ad ordinare il recupero degli aiuti concessi illegalmente, ma anche ad ordinare il rimborso di tributi riscossi specificamente per finanziare gli aiuti medesimi¹⁵².

¹⁴⁹ In tal senso, *Decisione della Commissione 2001/212/CE, del 16 maggio 2000*, concernente il regime di aiuto posto in essere dall'Italia in favore delle grandi imprese in difficoltà (legge n. 95/1979 di conversione del decreto-legge n. 26/1979 recante interventi urgenti per l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, *c.d. Legge Prodi*).

Con detta decisione, nonostante le misure in oggetto siano state ritenute incompatibili all'esito del suo esame, la Commissione non ne ha disposto il recupero, in quanto, avendo in più occasioni, nel corso della procedura, indicato alle autorità italiane destinatarie della decisione, che dette misure sarebbero state trattate alla stregua di "aiuti esistenti", la Commissione aveva erroneamente suscitato in esse la legittima aspettativa che il regime in questione fosse considerato e trattato dalla Commissione come un aiuto esistente, in quanto tale non soggetto a recupero.

¹⁵⁰ Tribunale UE, Causa T-427/04 e T-17/05, *Francia e France Télécom/Commissione*, 30 novembre 2009; punto 263.

Con riferimento a tale vicenda, è bene notare come la Commissione ha ritenuto *ex officio* che la tutela del legittimo affidamento della società beneficiaria, detenuta al 55% dallo Stato francese all'epoca dei fatti, ostasse alla restituzione del sostegno finanziario disposto dalla Francia a suo favore. (*Decisione della Commissione 2006/621/CE, del 2 agosto 2004, relativa all'aiuto di Stato al quale la Francia ha dato esecuzione a favore di France Télécom*)

¹⁵¹ Così E. FONTANA, *op. cit.*, 185. In quanto, le conseguenze dello *standstill* si producono nel diritto interno ed è compito del giudice nazionale attuarle, anche senza avere avanti a sé un ordine puntuale della Commissione che prevale *expressis verbis* per la sua origine comunitaria sull'atto normativo interno contrario.

¹⁵² Così E. FONTANA, *op. cit.*, pp. 119 ss.

Venendo, dunque, al profilo generale della tutela del contribuente, si rileva che se è intervenuta una decisione di incompatibilità accanto all'azione di ripetizione intentata dallo Stato nei confronti dell'impresa beneficiaria dell'agevolazione fiscale indebita, sussisterà, in ordine ai tributi di scopo e parafiscali, un'azione del contribuente, la cui obbligazione è risultata *ex post* illegittima, contro lo Stato o contro l'ente impositore¹⁵³.

In altre parole, tornando al nesso tra obblighi procedurali e diligenza dell'operatore economico o dello Stato, rimane da capire se il principio innanzi richiamato può dirsi vigente anche per il contribuente per così dire "terzo"; vale a dire per quel contribuente che non risulti beneficiario dell'aiuto di Stato, ma che in qualche modo sia venuto a contatto con esso, contribuendone al finanziamento oppure godendo in modo riflesso delle agevolazioni derivanti dall'aiuto.

In verità, allo stato attuale, l'unico diritto nascente dall'efficacia diretta dell'aiuto nei confronti del contribuente leso dalla misura fiscale (rivelatasi illecita per contrasto con il divieto di aiuti) non potrà che rinvenirsi nella sospensione dell'aiuto erogato, nonché nella restituzione di tributi illegittimamente riscossi, con le modalità previste dall'ordinamento interno.

Sul punto, non possono che riaffiorare i dubbi e i problemi applicativi già evidenziati nel tratteggiare la tutela del legittimo affidamento con riferimento al rimborso di tributi illegittimamente riscossi.

Tali dubbi, ancora una volta, portano ad evidenziare – in maniera ormai del tutto ripetitiva – l'assenza di tutela nei confronti del contribuente, incolpevolmente virtuoso nei confronti del Fisco.

5. CONCLUSIONI

Nel tracciare i tratti essenziali del legittimo affidamento e della sua tutela è emerso che il legittimo affidamento nasce e si sviluppa in ambito unionale, a livello giurisprudenziale.

¹⁵³ Ancora E. FONTANA, *op. cit.*, 185.

L'origine giurisprudenziale del principio comporta inevitabili limiti che si traducono nella difficoltà di riconoscimento e adattamento da parte dei diversi Stati membri dell'Unione europea.

Quello che appare essere un principio dall'enunciazione elastica ed aperta, finisce per essere applicato in maniera particolarmente rigida ed eccezionale, data anche la sua trasversalità, probabilmente percepita come pericolo per i possibili effetti dirompenti che scaturirebbero da una generale applicazione.

Il principio – rileva costantemente la Corte di Giustizia – *“costituisce il corollario del principio della certezza del diritto, che esige che le norme giuridiche siano chiare e precise, ed è diretto a garantire la prevedibilità delle situazioni e dei rapporti giuridici rientranti nella sfera del diritto comunitario”*.

Eppure, così ragionando, si è trascurato che certezza del diritto e legittimo affidamento sono elementi differenziabili, finendo per trattare la certezza del diritto e il legittimo affidamento come elementi escludenti di un'atipica eniadi, secondo un ragionamento che semplicisticamente conclude a ritenere che la prova dell'assenza di lesione del legittimo affidamento si rinvenga nel rispetto del principio di certezza del diritto.

La ragione dell'oscuramento del legittimo affidamento e l'inconvenienza per i singoli Stati membri di darne degno riconoscimento sia rinvenibile proprio in tale concezione. Se è vero che il principio del legittimo affidamento consente all'ordinamento dell'Unione europea di prevedere un'eccezione all'applicazione di una regola di diritto positivo, che permetta di derogarvi senza peraltro contestarne la validità, mi sembra che non si debba e non si possa confondere con la certezza del diritto; semmai certezza del diritto e legittimo affidamento, lungi dall'escludersi vicendevolmente, si collocano su una linea temporale consecutiva.

I diversi schemi, che negli anni sono stati approntati e utilizzati dai Giudici della Corte di Giustizia, sono stati proposti al fine di evidenziare il riconoscimento di una lesione del legittimo affidamento, ma anche al fine di evidenziare gli elementi rilevanti e costituenti siffatto principio. Tuttavia, la diversificazione di tali schemi ha condotto ad una

riflessione generale: nella maggior parte dei casi, la loro applicazione non è mai totalitaria, nel senso che i diversi momenti di indagine su cui tali test si articolano raramente risulta applicata nella sua piena sequenza, portando di fatto all'esito scontato di un disconoscimento del legittimo affidamento.

Insomma, sia che ci si muova nell'ambito della irretroattività – e dunque si focalizzi l'attenzione sulle aspettative nascenti da atto legittimo o illegittimo – sia che ci si muova in un ambito che esula dalla retroattiva modifica di una situazione già esistente (anche se, in tale ambito è possibile scorgere una maggiore tutela) è frequente l'incapacità di condurre un giudizio fattuale che si concluda con il riconoscimento della legittima aspettativa e la conseguente lesione dell'affidamento incolpevole.

Ciò consente di volgere uno sguardo di favore nei confronti dell'opera di interpretazione (specie nei giudizi di rinvio pregiudiziale¹⁵⁴, nei quali la materia fiscale assume un'assoluta centralità) svolta dalla Corte di Giustizia, nella misura in cui essa ha *«garantito con forza ed attenzione sempre maggiore la puntuale tutela delle situazioni giuridiche su cui incide il diritto comunitario o che sono da esso create, in particolare le posizioni giuridiche del singolo, e ciò indipendentemente da una sintonia con il diritto nazionale, anzi talvolta anche indicando espressamente i mezzi di tutela adeguati quando il sistema nazionale non li prevedesse»*¹⁵⁵.

Tuttavia, i già evidenziati limiti fanno scorgere il rischio che tale opera di integrazione ed interpretazione sia vanificata dall'atteggiamento prudente, e al tempo stesso schizofrenico, della Corte di Giustizia, che afferma l'intangibilità di un principio, del quale raramente dà applicazione.

Ciò appare determinato anche dall'evidente peculiarità che la tutela del contribuente riveste nell'Unione europea. Ed infatti, l'Unione europea nei rapporti con i suoi cittadini non si pone mai come ente impositore, nel senso che sono le Amministrazioni fiscali dei

¹⁵⁴ Con riferimento all'uso del rinvio pregiudiziale, si rimanda alle riflessioni di E. ALTIERI, *Rapporti tra normativa nazionale e comunitaria: poteri e obblighi del Giudice tributario*, in <http://www.giustizia-tributaria.it/seminari-e-corsi-di-formazione/item/468-28-e-29-settembre-2012-reggio-calabria>, 2012, pp. 1; 5 ss..

¹⁵⁵ Così G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2008, pp. 228-229.

vari Stati membri a gestire direttamente non soltanto i tributi armonizzati, ma anche l'applicazione e la riscossione dei tributi e delle entrate costituenti risorse proprie dell'Unione europea¹⁵⁶.

Ne deriva che la tutela del contribuente è demandata all'agire delle Amministrazioni finanziarie interne, residuando solo una tutela indiretta a livello giurisdizionale. Tale tutela, invero, non sempre appare efficace poiché necessita di un processo di adattamento e conformazione da parte dello Stato membro interessato, e specie il nostro Paese non sempre risulta essere rigorosamente rispettoso dei principi scaturiti dalle pronunce europee.

La tutela del legittimo affidamento, approntata con favore dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, sembra assumere i tratti di un manifesto programmatico, nel quale sono indicati condizioni ed elementi rilevanti ai fini della sua tutela, che seppure auspicata ed auspicabile, raramente diviene concreta. Infatti, nelle varie pronunce analizzate, è ricorrente che al programmatico riconoscimento del legittimo affidamento, come principio fondamentale dell'ordinamento europeo, segua il disconoscimento della sua tutela. E per di più, nella quasi totalità dei casi, sono evidenziabili molteplici elementi alla luce dei quali, ritenendo preminenti altri principi, o per meglio dire, altre esigenze, inducono ad escludere la lesione del legittimo affidamento.

In sostanza è una lotta continua tra l'esigenza di stabilità finanziaria e l'esigenza di tutela del contribuente, con il rischio di indagare su qualcosa di veramente effimero e irrealizzabile.

È ciò che si è cercato di mettere in luce, tanto con riferimento alla materia dei rimborsi di tributi indebitamente riscossi, quanto con riferimento agli aiuti di Stato ritenuti incompatibili o "illegali"; settori nei quali la Corte ha attribuito rilevanza al legittimo affidamento nei soli casi in cui l'aspettativa legittima, tutelabile, sia scaturita da un comportamento dell'autorità amministrativa *manifestamente irrispettoso dei diritti riconosciuti in capo al contribuente*.

¹⁵⁶ Come si legge in L. DEL FEDERICO, op. cit., 2010, pp. 111 ss.

Pertanto, indagare sulla tutela del legittimo affidamento ha portato ad indagare sul rapporto Stato membro - Unione europea, ma significherà indagare sul rapporto tra Amministrazione finanziaria dello Stato membro e singolo contribuente, poiché l'attuazione dei principi generali dell'ordinamento europeo richiede una disciplina interna adeguata.

Sarà, allora, il caso analizzare alcuni aspetti tipici e problematici del nostro diritto amministrativo e, poi, del diritto tributario italiano, al fine di capire se esistono i margini per il riconoscimento del legittimo affidamento e per la sua tutela.

Sarà opportuno prendere le mosse dal nesso che esiste tra la tutela del legittimo affidamento (specie al di fuori della retroattività) e la tutela dei diritti procedurali, incardinati anche nella aspettativa dei cittadini ad un corretto svolgimento del rapporto con l'Amministrazione.

Nell'evidenziare il rapporto tra tutela dell'affidamento e procedimento basti, per il momento, rilevare il ruolo fondamentale¹⁵⁷ assunto dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo e la giurisprudenza della relativa Corte.

In particolare, il riconoscimento dei diritti dell'uomo sanciti nella CEDU ha permesso di abbandonare la tradizionale concezione, fondata sulla natura prettamente pubblica del rapporto contribuente – Fisco, alla luce della quale si riconosceva una sovranità illimitata da parte dello Stato nell'attività impositiva.

La Corte EDU ha sostenuto l'esigenza che ciascuno Stato, nella propria sovranità, contemperi la necessità di cassa con il rispetto di determinate situazioni soggettive, di carattere sia sostanziale che processuale, riconoscibili al contribuente. In altre parole, nonostante manchi nella CEDU un'esplicita menzione della materia tributaria, è indubbio che l'importanza della riscossione delle imposte, quale fonte vitale per il sostenimento della spesa pubblica e del regolare funzionamento dello Stato, non possa di certo condurre alla cancellazione di alcune garanzie fondamentali, da riconoscersi a vantaggio del contribuente.

¹⁵⁷ Per un maggiore approfondimento, F. BILANCIA e AA.VV., *Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014.

Se è vero, allora, che il legittimo affidamento, al di fuori della retroattività, diviene regola che incide sul processo di formazione della decisione da parte dell'Amministrazione, ciò permette di rintracciare nella conformazione di detto principio la relazionalità tra Amministrazione e cittadino. Una relazionalità, per certi versi, di tipo paritario, che riflette l'ormai compiuto processo di autolimitazione dell'Amministrazione nell'esercizio del potere pubblico, in vista del contemperamento degli interessi, dei diritti e delle aspettative dell'amministrato.

Ed in questa direzione sembra si muova anche l'Amministrazione finanziaria, specialmente laddove agisca sotto schemi giuridici dai tratti autoritativi sempre più sfumati.

Capitolo II
**IL PRINCIPIO DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO
NEL DIRITTO PUBBLICO INTERNO**

1. LA DEFINIZIONE DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO NELLA DOTTRINA E GIURISPRUDENZA ITALIANA

Nel linguaggio comune, la parola *affidamento* assume il significato di “stato soggettivo psicologico di *fiducia* ovvero atto di riporre fiducia su una persona o su una cosa”.

Questa definizione, se utilizzata nel linguaggio giuridico, deve arricchirsi del necessario *elemento relazionale*, poiché il termine assume significato rispetto a un intervento del diritto, quindi a una *regola che tuteli tale fiducia*¹.

Nel linguaggio giuridico, *l'affidamento è lo stato psicologico di fiducia di un soggetto nei confronti di una determinata situazione giuridica favorevole, che può essere futura e in realtà diversa da quella ritenuta esistente*. Più precisamente, l'affidamento riguarda *lo stato di fiducia sull'apparenza delle situazioni e dei fatti divergente dalla loro effettiva sostanza*.

Pertanto, con la parola affidamento si possono indicare fenomeni differenti²:

- un fenomeno prettamente psicologico - soggettivo di erronea opinione di un certo soggetto intorno ad una determinata situazione di fatto o di diritto;
- un fenomeno generale, sussistente nei confronti di tutti i consociati, integrante un'ingannevole apparenza di una determinata situazione di fatto o di diritto;
- un fenomeno nel quale siano presenti certi indici tipici non corrispondenti alla effettiva situazione di fatto o di diritto.

Nella definizione richiamata, l'affidamento è legato al concetto di apparenza, tuttavia tale rapporto non può essere spiegato nei termini di una mera consequenzialità.

Infatti, il principio dell'apparenza del diritto trae origine dalla legittima e quindi incolpevole aspettativa del terzo di fronte ad una situazione ragionevolmente attendibile, ancorché non conforme alla realtà, non altrimenti accertabile se non attraverso le sue esteriori manifestazioni. Di conseguenza, chi crea l'apparenza di una

¹ V. PIETROBON, *Affidamento*, voce dell'*Enc. giur.*, I, Roma, 1988.

² Come indicati in R. SACCO, *Affidamento*, voce dell'*Enc. dir.*, I, Milano, 1958.

situazione di fatto o di diritto ne subisce le conseguenze giuridiche nei confronti di chi vi abbia fatto ragionevole affidamento.

La c.d. *apparenza giuridica* rileva quale stato di fiducia sull'esistenza di una situazione giuridica soggettiva (come, ad esempio, la titolarità del diritto) che forma il presupposto di efficacia del negozio o dell'atto giuridico³. Secondo il principio generale dell'apparenza, quando un soggetto crea per fatto proprio un'apparenza giuridica a sé sfavorevole, non può opporre il vero stato di fatto o di diritto – difforme dall'apparenza – al terzo che abbia confidato (senza propria colpa) nell'apparenza ingannevole⁴. Secondo un criterio di auto-responsabilità, il soggetto che la subisce dovrà sopportare le conseguenze derivanti dal suo comportamento e che hanno suscitato legittime aspettative nella controparte.

Con l'applicazione del suddetto principio, il nostro ordinamento tende ad equiparare gli effetti di ciò che si è manifestato nel fatto ma non è sorto nel diritto a ciò che è giustificato dal diritto, sul presupposto che «Nel mondo giuridico lo stato di fatto non sempre corrisponde allo stato di diritto; ma lo stato di fatto, spesse volte, e per considerazioni di ordine diverso, merita lo stesso rispetto dello stato di diritto e, in determinate condizioni e in riguardo a determinate persone, genera conseguenze non differenti da quelle che deriverebbero dal corrispondente stato di diritto»⁵.

Attraverso tali elementi si può cogliere la distinzione rispetto all'affidamento, che è tutelabile al di là dell'apparenza.

L'apparenza giuridica rimanda alla relazione tra due fenomeni, per cui una situazione di fatto, manifestatasi concretamente, fa apparire come reale una situazione giuridica che, in realtà, non esiste o esiste con modalità diverse rispetto a come si è manifestata.

³ Così V. PIETROBON, *op. cit.*, 1988.

⁴ Si veda R. SACCO, *op. cit.*, 1958.

⁵ M. D'AMELIO, *Apparenza del diritto*, voce del Novissimo Digesto Italiano, vol. I, Torino 1957.

Diversamente, il riconoscimento del *principio dell'affidamento* si realizza come superamento dei principi del diritto naturale⁶, quale «*regola secondo cui, rispettivamente, una certa situazione di fatto o di diritto è inoperante se non è nota ad un determinato soggetto o se è contrastata da un'opposta apparenza, o dalle risultanze degli indici di pubblicità; e, reciprocamente, tutto procede come se la situazione di fatto o di diritto fosse quella erroneamente ritenuta da un certo soggetto, o quella apparente o quella risultante dall'indice di pubblicità*»⁷.

1.1. Il legittimo affidamento nel diritto privato.

Nel diritto privato, l'affidamento emerge principalmente con riferimento al tema del contratto e dei rapporti tra le parti contraenti. Tradizionalmente, in questo settore, si sono contrapposte e succedute differenti teorie: la teoria della volontà e la teoria della dichiarazione.

Secondo la teoria volutaristica, nel negozio giuridico deve guardarsi alla volontà, quale elemento essenziale e dirimente, a tal punto che è da considerarsi nullo il negozio nel quale la volontà sia divergente dalla dichiarazione. Tale teoria tutela l'intento negoziale, senza tutelare la fiducia del destinatario dell'altrui dichiarazione.

Viceversa, secondo la teoria della dichiarazione, deve riconoscersi rilevanza all'esteriorità dell'atto, al significato oggettivo dell'atto con il quale vengono regolati gli interessi patrimoniali, non residuando spazio d'indagine sull'eventuale imperfetta formazione della volontà del dichiarante.

Nel tentativo di comporre l'antitetico rapporto tra le due teorie sopra indicate, si è richiamato il principio di auto responsabilità: il dichiarante, che abbia agito colposamente, è vincolato al contenuto della manifestazione anche quando questa non corrisponda alla propria volontà.

⁶ Secondo tale impostazione, ogni soggetto è sovrano nella sfera dei suoi diritti. Al diritto naturale, si lega anche il dogma della volontà, secondo il quale la volizione è l'elemento essenziale dell'atto giuridico.

Il primo ordinamento a svincolarsi da tale impostazione è stato quello tedesco; a partire dal 1900, nel BGB tedesco, si affermò il principio secondo il quale una dichiarazione negoziale è efficace anche quando non corrisponde alla volontà interna del dichiarante, se il destinatario della dichiarazione non ha saputo che la dichiarazione non corrisponde alla volontà.

⁷ Ancora R. SACCO, *Affidamento*, voce dell'*Enc. dir.*, I, Milano 1958.

In questa definizione, può scorgersi un timido riferimento alla tutela delle aspettative di coloro che sono i destinatari della dichiarazione.

Attraverso la prevalenza del principio di autoresponsabilità⁸, si fa strada la teoria della tutela dell'affidamento. Più precisamente, nella teoria dell'autoresponsabilità possono rinvenirsi alcuni aspetti tipici del principio dell'affidamento: l'attenzione nei confronti delle aspettative; la necessità di dare certezza ai rapporti personali; il dovere di buona fede.

Così, diviene preminente *tutelare la posizione della parte che riceve la dichiarazione erronea nei limiti in cui, usando la diligenza media, questi non sia in grado di rendersi conto che la dichiarazione non può essere corrispondente all'effettiva volontà della controparte*⁹. L'affidamento emerge quale *regola sostanziale e/o criterio* di integrazione della volontà, utile a garantire pari protezione alle parti contrapposte. Si mira ad un contemperamento degli interessi delle parti contraenti mediante una maggiore considerazione della buona fede e della giustizia sostanziale.

Secondo tale concezione, la regola sostanziale dell'affidamento appare collegata al concetto di buona fede: la buona fede è la regola di condotta, presupposto di tutela dell'affidamento.

In via generale, la buona fede è clausola generale ed indeterminata, avente ad oggetto il dovere imposto alle persone fisiche o giuridiche di comportarsi lealmente nel compimento di atti giuridicamente rilevanti, in grado di incidere sulla sfera giuridica altrui¹⁰.

⁸ In ragione del quale, la dichiarazione delle parti assume valore d'impegno.

⁹ Così, S. ANTONIAZZI, *La tutela del legittimo affidamento del privato nei confronti della pubblica amministrazione*, Torino, 2005, p. 10.

¹⁰ Così G. GRASSO, *Sul rilievo del principio del legittimo affidamento nei rapporti con la Pubblica Amministrazione*, in A. Di Taranto (a cura di), *Il nuovo modello di amministrazione tra il principio di autoritarietà ed unilateralità ed i moduli consensuali nella organizzazione e nell'esercizio delle potestà pubbliche*, Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, in www.sspa.it, 2005, p. 6.

Si suole distinguere¹¹ tra buona fede in senso soggettivo e buona fede in senso oggettivo; tale distinzione appare corrispondente alla differenziazione tra la condizione di “essere in buona fede” e quella di “comportarsi secondo buona fede”.

In effetti, la buona fede soggettiva rievoca situazioni psicologiche di ignoranza o di errore di ledere l'altrui diritto; diversamente, la buona fede oggettiva richiama l'insieme delle regole di correttezza che devono presiedere allo svolgimento di un rapporto giuridico¹², riconnettendosi al legittimo affidamento.

Il principio dell'affidamento, come proiezione della buona fede oggettiva, è richiamato per riconoscere valore prevalente alle norme di correttezza nei giudizi sulla validità del contratto e nella teoria del negozio giuridico basato sull'autonomia privata.

È proprio facendo leva sul principio di affidamento che, nel giudizio sull'esistenza, sulla portata e sulla validità del contratto, si introduce una valutazione di buona fede sul contegno delle parti¹³. Di conseguenza, lo stato soggettivo di fiducia legittima la valutazione equitativa e di buona fede nei giudizi formali di validità del contratto, nonché nel processo di formazione della volontà precontrattuale e contrattuale.

Alla luce di tali presupposti, il collegamento tra buona fede e affidamento impone il dovere reciproco di comportamento leale. Ciò trova conferma nel riconoscimento, all'interno del rapporto contrattuale, di una serie di obblighi aggiuntivi rispetto a quello principale, che segnano le diverse fasi di formazione del rapporto.

Da tale ricostruzione discende che il criterio dell'affidamento consente di garantire la sicurezza dei traffici e la circolazione dei beni, tutelando le parti coinvolte, che abbiano agito *senza colpa*.

In verità, alla luce della dottrina privatistica tedesca, la suddetta protezione è accordata al solo *affidamento ragionevole*, quale è quello caratterizzato da:

¹¹ L'origine di tale distinzione è da rinvenirsi nel dibattito della dottrina civilistica tedesca più risalente, circa la necessità di tenere distinta l'analisi dell'*animus* da quella della condotta del soggetto, richiamando le fonti romanistiche.

¹² L. ALLA, *Il legittimo affidamento nel diritto europeo e nel diritto interno*, in www.amministrazioneincammino.luiss.it, 2012, p. 4.

¹³ Così M. AIROLDI, *La “lunga marcia” della buona fede e del legittimo affidamento dal sistema privatistico a quello tributario*, in *Dir. e prat. Trib.*, 2003, I, p. 806.

- prevedibilità della portata affidante delle proprie azioni e/o dichiarazioni nei confronti dei terzi;
- configurabilità astratta di poteri decisionali, conformi alle conseguenze ipotizzate, nei confronti dei terzi.

Secondo tale impostazione, per un verso, l'affidamento si caratterizza per la sua funzione integratrice del contratto, nella misura in cui consente la modifica dello schema negoziale iniziale nell'ottica di una tutela delle parti, in ossequio a criteri ispirati alla buona fede; per altro verso, sembra evidenziarsi una situazione soggettiva di affidamento, fondata sull'altrui comportamento e tutelata alla luce del principio di buona fede oggettiva¹⁴.

Chiarito, dunque, il rapporto tra buona fede (oggettiva) e legittimo affidamento, giova delineare la conseguente distinzione tra *buona fede soggettiva*, *affidamento* e *apparenza giuridica*¹⁵. Rispettivamente, la *buona fede soggettiva* ha per oggetto la liceità del proprio contegno; l'*affidamento* ha per oggetto un contegno dell'altro contraente, che porta alla conservazione dell'atto altrimenti invalido; l'*apparenza giuridica* riguarda lo stato di fiducia sull'esistenza di una situazione giuridica, rispetto alla quale ogni soggetto assume la posizione di terzo.

Il codice civile italiano non prevede espressamente la nozione di affidamento, ma l'evidenziato legame tra buona fede e legittimo affidamento consente di rintracciare nell'ordinamento civilistico una serie di disposizioni codicistiche che assurgono a fonte di tale principio. Solo a titolo esemplificativo, possono richiamarsi: l'art. 1375 c.c. riferito ai contratti; l'art. 1337 c.c. disciplinante la responsabilità precontrattuale; l'art. 1336 c.c. in tema di interpretazione del contratto; l'art. 1374 c.c. in tema di interpretazione integrativa delle clausole negoziali; l'art. 1175, in materia di rapporti obbligatori.

Tali disposizioni sembrano dare un fondamento giuridico al principio dell'affidamento, legittimando l'interferenza di valutazioni equitative e di buona fede nei giudizi formali di

¹⁴ Sul punto S. ANTONIAZZI, *op. cit.*, p. 14, richiama F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico*, Milano, 2001, p. 129 ss.

¹⁵ M. AIROLDI, *op. cit.*, p. 806.

validità del contratto¹⁶. La tutela dell'affidamento si pone «*in senso equitativo come principio logico-giuridico rispondente ad esigenze di giustizia sostanziale, poiché il giudizio sulla validità, sul contenuto e sull'esecuzione del contratto deve rispondere non tanto ad una valutazione letterale e formale, quanto ad una considerazione, secondo buona fede, della condotta delle parti, degli affidamenti sorti nella controparte per le circostanze concrete e delle modalità di contemperamento degli interessi*»¹⁷.

Eppure, è stato rilevato¹⁸ che il principio dell'affidamento, nel senso più ampio, non troverebbe sede nel nostro ordinamento, poiché manca un'esplicita disposizione che autorizzi l'integrazione del contratto con la buona fede. Piuttosto, residuerebbe la tutela del solo affidamento in senso stretto, quale stato di fiducia riguardante la non esistenza di cause di invalidità (soggettiva) dell'atto. In tale direzione, il giudizio sull'affidamento tutelabile sarebbe ricavabile dall'art. 1431 c.c., quale norma che stabilisce *l'esigenza di riconoscibilità dell'errore*.

Di conseguenza, seppure l'oggetto della tutela sia individuabile nell'affidamento come stato di *fiducia concreto* del contraente, il modo della tutela deve essere astratto, ovvero non corrispondente ad alcun giudizio soggettivo di colpa.

Tale precisazione consente di evidenziare che con il principio dell'affidamento è introdotto il *criterio dell'intersoggettività* nella valutazione dei fatti contrattuali, al fine di realizzare l'equa considerazione degli interessi. Ciò ha un riflesso anche nell'ambito dell'interpretazione del contratto, giacché l'affidamento finisce per presiedere allo stesso accertamento della realtà, intesa come comune intenzione (*ex art. 1362 c.c.*); rileva la considerazione di tutta la complessa situazione di fatto che ha condotto alla stipula dell'atto tra le parti, fin dalla fase della trattativa.

¹⁶ Così V. PIETROBON, *op. cit.*, 1988.

¹⁷ S. ANTONIAZZI, *op. cit.*, p. 279.

¹⁸ Ancora Così V. PIETROBON, *op. cit.*, 1988.

Infine, «il principio dell'affidamento allarga il materiale di interpretazione a tutti quegli elementi che, senza ampliare il contenuto della dichiarazione comune, valgono ad illuminarlo»¹⁹.

1.2. Il legittimo affidamento nel diritto pubblico.

È emerso, in tutta evidenza, che il legittimo affidamento risulta strettamente collegato al principio della buona fede; deve aggiungersi che seppure tradizionalmente, specialmente in ambito europeo, il legittimo affidamento sia ancorato al principio della certezza del diritto, ciò non esclude la rilevanza del profilo soggettivo, che svela il rapporto tra buona fede e legittimo affidamento.

La buona fede oggettiva comporta il dovere per le persone fisiche o giuridiche, private o pubbliche, di comportarsi lealmente nel compimento di atti giuridicamente rilevanti, in grado di riverberare i loro effetti nella sfera giuridica altrui.

In questa accezione, il nesso tra buona fede e affidamento è applicabile anche ai rapporti di diritto pubblico; conseguentemente tanto il Legislatore quanto la Pubblica amministrazione sarebbero vincolati da «un obbligo di correttezza nella necessaria ponderazione tra la situazione di affidamento dei destinatari della norma e/o provvedimento e l'interesse sotteso all'emanazione di una nuova disciplina, che si riflette in modo negativo sulla posizione del cittadino»²⁰.

L'esame delle situazioni di affidamento dei cittadini nei confronti del potere pubblico viene in rilievo con riferimento al rapporto tra cittadino, che è destinatario di norme, e il legislatore; in tale rapporto l'attenzione è posta verso l'*affidamento sulla vigenza della legge*.

Diversamente nel rapporto tra cittadino, che è destinatario di provvedimenti amministrativi, e la pubblica amministrazione, l'applicazione del principio di buona fede prospetta l'opportunità di tutelare la posizione soggettiva giuridica lesa, attraverso la *necessaria comparazione tra interessi* e il *necessario bilanciamento di valore* e di *esigenze di tollerabilità del mutamento*.

¹⁹ Così V. PIETROBON, *op. cit.*, 1988.

²⁰ Così, S. ANTONIAZZI, *op. cit.*, p. 35.

Ebbene, il dovere di buona fede, di correttezza e di affidamento suscitato nella controparte, applicato nei rapporti tra soggetto pubblico e cittadino, *induce a valutare come, attraverso la certezza del diritto, lo Stato di diritto garantisca le aspettative dei cittadini*²¹.

Secondo tale impostazione, «la certezza del diritto non comporta l'immodificabilità assoluta dei precetti legislativi nel corso del tempo e neppure esclude differenziazioni nello spazio o con riferimento a distinte categorie di persone, purché sulla base di elementi razionali oppure per scelte di natura politica, motivazioni generalmente volte ad assicurare maggiore giustizia»²².

Ne discende la connessione tra il principio della certezza del diritto e la posizione di affidamento che, essendo insita nello Stato moderno, fonda l'obbligo per il legislatore e per la pubblica amministrazione di considerare gli affidamenti, realizzando così la tutela della situazione giuridica di vantaggio del cittadino. Tale affidamento non può essere pregiudicato, se non alla luce di motivi comparativamente prevalenti rispetto a quelli di tutela nei confronti del cittadino.

Sull'argomento, l'approfondito studio svolto da Fabio Merusi rappresenta un riferimento imprescindibile. A partire dagli anni Settanta del secolo scorso, l'Autore ha analizzato il rapporto tra buona fede e affidamento, nell'ambito del diritto pubblico, opponendosi alla tradizionale idea secondo la quale l'affidamento non potesse trovare riconoscimento nei rapporti tra cittadino e soggetto pubblico.

Secondo Merusi, il privato non può più essere considerato "suddito", ovvero soggetto al potere dello Stato, ma deve essere considerato cittadino, la cui buona fede deve essere tutelata.

In particolare, in materia di programmazione economica, Merusi ha riconosciuto la configurabilità di un "*affidamento legislativo*": un'aspettativa meritevole di tutela, poiché il ruolo determinante del legislatore nell'attività economica privata emerge espressamente dalla Costituzione.

²¹ F. MERUSI, *La certezza dell'azione amministrativa fra spazio e tempo*, in Dir. amm., 2004

²² S. ANTONIAZZI, *op. cit.*, p. 26.

Nel tentativo di trarre argomentazioni di carattere generale, può concludersi che tali disposizioni, coniugate alla tutela dei diritti fondamentali, delineano una struttura socio-economica nella quale la fiducia del cittadino negli effetti giuridici favorevoli promessi dal legislatore sembra essere un elemento connaturato al sistema costituzionale.

1.3. Il legittimo affidamento e le norme costituzionali

Si è fin qui delineata la definizione del legittimo affidamento nel diritto interno, ma resta da verificare se e in quale misura il principio del legittimo affidamento abbia una copertura costituzionale.

Si consideri che, a fronte dell'evidenziata esistenza di un nesso tra legittimo affidamento e buona fede, non esistendo un'autonoma consacrazione del principio di buona fede a livello costituzionale, si è innanzitutto cercato di individuare una norma costituzionale di riferimento per il più generale dovere di buona fede.

Il dibattito circa il fondamento del principio in esame trova il suo punto di partenza imprescindibile nella prospettazione operata nel più risalente e più noto studio monografico sul tema, quello di Fabio Merusi, ove si propone la configurazione di principio costituzionale generale non scritto riconducibile all'ancor più generale principio di buona fede oggettiva.

Tale tesi, tuttavia, si è scontrata con il problema della parametricità nello scrutinio di costituzionalità di principi generali non scritti o non agganciati, o seriamente agganciabili, a esplicite disposizioni costituzionali.

In risposta a tale critica, secondo un primo orientamento dottrinario²³, il dovere di buona fede è insito nel più generale principio *neminem laedere*, tutelato ex art. 2 Cost., alla luce del dovere di solidarietà sociale. In particolare, l'art. 2 Cost. si pone quale copertura costituzionale dell'obbligo di correttezza, sancito per i rapporti obbligatori, dall'art. 1175

²³ Sul richiamo al principio del *neminem laedere* v. Manganaro F., *Principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche*, Napoli, 1995, p. 117, nonché già Rodotà S., *Le fonti di integrazione del contratto*, in AA.vv., *Studi di diritto civile*, diretti da Rosario Nicolò e Francesco SantoroPassarelli, Milano, 1969, pp. 171 ss. e, prima ancora, il riferimento all'art. 2 Cost. operato da Guarino G., *Sul regime costituzionale delle leggi di incentivazione e di indirizzo*, in *Scritti di diritto pubblico dell'economia e di diritto dell'energia*, Milano, 1962, II, p. 144.

c.c.; la solidarietà si declina anche come solidarietà contrattuale, consentendo il collegamento tra buona fede, rapporto economico e fattispecie contrattuale.

A fronte di tale idea, il dovere di agire in buona fede e la tutela dell'affidamento sembrano assumere valore di *principi generali integrativi*, rispetto ai quali non pare improbabile concludere nel senso che tali principi possano e debbano essere applicati genericamente a tutti i rapporti tra consociati, a prescindere dall'esistenza di un sottostante rapporto obbligatorio - contrattuale, finanche al rapporto tra soggetto pubblico e soggetto privato.

Diversamente, un altro percorso argomentativo ha evidenziato l'ampiezza del quadro costituzionale di riferimento del principio che, al pari di altri principi sistemici, parrebbe emergere in una serie di disposizioni costituzionali: dall'art. 1 Cost. con l'ivi sancito principio di sovranità popolare, letto come fondativo del diritto all'autodeterminazione di ciascuno, all'art. 2 Cost., quale assertivo del principio di inviolabilità dei diritti; dall'art. 3, comma II, Cost. quale crocevia del coordinato operare dei principi di libertà ed uguaglianza, all'art. 22 Cost., statuente la tutela della capacità giuridica, della cittadinanza e del nome, sino a giungere ai principi di precostituzione del giudice, di legalità e prevedibilità delle pene sanciti dall'art. 25 Cost.²⁴. In quest'ultimo senso, s'è affermato che «mentre il fondamento positivo del diritto generale all'affidamento è dubbio, vi sono robusti dati costituzionali che indicano come tra le garanzie dei singoli diritti costituzionali sia inclusa (in forme e gradi diversi) anche quella dell'affidamento nella stabilità della situazione normativa in essere, se funzionale al godimento di quei diritti»²⁵.

Per altro verso, l'interpretazione resa dalla Corte costituzionale ha posto in rilievo il legame tra legittimo affidamento e principio di ragionevolezza, *ex art. 3 Cost.*

²⁴ Così scrive P. CARNEVALE – G. PISTORIO, *Il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino dinanzi alla legge fra garanzia costituzionale e salvaguardia convenzionale*, www.costituzionalismo.it, 1/2014;

²⁵ Ancora P. CARNEVALE – G. PISTORIO, *op. cit.*

Tale ricostruzione consente di attribuire tutela costituzionale alle connotazioni civilistiche del principio, nella forma della certezza dei traffici giuridici, facendo riemergere l'idea tedesca di un principio posto a garanzia della certezza del diritto.

Inoltre, un siffatto ragionamento garantisce un controllo circa il raggiungimento degli obiettivi di politica interna posti dal legislatore, nonché salvaguarda la prevedibilità delle conseguenze giuridiche dell'azione amministrativa.

Infine, un breve cenno merita il tentativo di rintracciare nella Costituzione una norma di riferimento per il principio del legittimo affidamento, applicato all'ambito del diritto tributario.

Sul versante del diritto tributario nazionale, il richiamo alla certezza del diritto consentirebbe una nozione più estesa di lesione della capacità contributiva, specie in tutti quei casi in cui si determini un'incisione fiscale, frutto di un ribaltamento della situazione giuridica favorevole preesistente.

In tale direzione, il legittimo affidamento si porrebbe come strumento di tutela del principio della capacità contributiva, avente rango costituzionale per effetto dell'art. 53 Cost.

Una lesione della capacità contributiva si configurerebbe anche nella violazione del dovere di buona fede, in tutte le ipotesi nelle quali l'Amministrazione finanziaria agisca calpestando un'aspettativa incolpevole e consolidata del privato, dal quale derivi un'incisione contributiva.

Di conseguenza, nel rapporto contribuente – Fisco, al principio del legittimo affidamento può essere riconosciuta una copertura costituzionale negli artt. 2 - 3- 53 Cost., atteso che specialmente tale ultima norma è riconoscibile come il “cappello” di protezione delle situazioni giuridiche soggettive riconosciute in capo al contribuente, valevole a legittimarne la corretta attuazione mediante l'azione amministrativa - fiscale. In altre parole, l'art. 53 Cost., nel costituzionalizzare il principio della capacità contributiva, illumina e orienta l'agire amministrativo; cosicché il principio del legittimo affidamento

diviene anche strumento di tutela ed applicazione del principio della capacità contributiva.

1.3.1. La definizione del legittimo affidamento nelle sentenze della Corte

Costituzionale.

Nella giurisprudenza costituzionale, per lungo tempo, si è dubitato della possibilità di descrivere il legittimo affidamento quale principio a se stante: il legittimo affidamento è stato a lungo ritenuto parametro composito, necessariamente correlato ad altri.

Nel valutare la lesione del legittimo affidamento, la Corte costituzionale era solita indicare nell'art. 3 Cost. il formale presidio del principio di salvaguardia del legittimo affidamento, salvo che fosse accompagnato da un ulteriore disposto costituzionale, relativo al diritto (o posizione giuridica soggettiva) sostanziale implicato.

Il parametro costituzionale al quale ancorare il principio dell'affidamento è rimasto incerto almeno fino alla pronuncia n. 416 del 1999, con la quale la Corte costituzionale per la prima volta ha dato valore autonomo al principio di affidamento ex art. 3 Cost., richiamando il principio di ragionevolezza.

In particolare, il principio costituzionale della ragionevolezza, corollario del principio di uguaglianza, è posto a tutela dei destinatari della norma, del provvedimento e, più in generale, dell'ordinamento giuridico e si impone come limite all'esercizio discrezionale della funzione pubblica, garantendo la sicurezza giuridica, che è elemento fondamentale nello Stato di diritto²⁶. Sul punto, i Giudici della Consulta scrivono: *«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 (da ultimo, v. sentenza n. 229 del 1999). 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*

²⁶ Così M.T. P. CAPUTI JAMBRENGHI, *Il principio del legittimo affidamento* in M. RENNA – F. SAITTA, *Studi sui principi del diritto amministrativo*, Milano, 2012, pp. 171 ss.

situazioni sostanziali fondate su leggi precedenti (v. sentenze nn. 211 del 1997 e 390 del 1995)».

Tale principio è costantemente affermato e seguito dalla Consulta; lo confermano le più recenti sentenze nn. 56 e 216 del 2015.

Con la sentenza n. 56/2015, la Corte costituzionale ha chiarito: *«il valore del legittimo affidamento riposto nella sicurezza giuridica trova sì copertura costituzionale nell'art. 3 Cost., ma non già in termini assoluti e inderogabili. Per un verso, infatti, la posizione giuridica che dà luogo a un ragionevole affidamento nella permanenza nel tempo di un determinato assetto regolatorio deve risultare adeguatamente consolidata, sia per essersi protratta per un periodo sufficientemente lungo, sia per essere sorta in un contesto giuridico sostanziale atto a far sorgere nel destinatario una ragionevole fiducia nel suo mantenimento. Per altro verso, interessi pubblici sopravvenuti possono esigere interventi normativi diretti a incidere peggiorativamente anche su posizioni consolidate, con l'unico limite della proporzionalità dell'incisione rispetto agli obiettivi di interesse pubblico perseguiti».*

Si delineano, così, i tratti della tutela del legittimo affidamento, che è tale se fondato su una *aspettativa qualificata*. L'aspettativa qualificata deve discendere da una situazione normativa determinata e può dirsi lesa esclusivamente in presenza di una successiva e contraddittoria modifica dell'anzidetta disciplina salvo che quest'ultima, giustificata dalla prevalenza di interessi pubblici sopravvenuti, risponda al canone della proporzionalità.

Tale ricostruzione è ribadita nella più recente sentenza n. 108/2016, della quale si intendono segnalare alcuni punti controversi in relazione non più al riconoscimento del legittimo affidamento quale principio autonomo, quanto agli elementi costitutivi del legittimo affidamento.

Un primo punto controverso è legato all'aver presentato l'art. 3 Cost. come l'unico ancoraggio costituzionale del legittimo affidamento.

Una parte della dottrina ha legittimamente espresso perplessità, richiamando il possibile rischio di incorrere in derive generalizzanti, che snaturano l'essenza del principio

indicato²⁷. Tali perplessità sono state giustificate alla luce dell'idea che la protezione dell'affidamento è concreta solo se modulata rispetto al diritto sottostante inciso dalla norma retroattiva, tenuto conto della possibile varietà ed eterogeneità dei casi, che coinvolgono diritti differenti, in cui si può ravvisare la violazione dell'affidamento.

Se ne deduce che, individuando nel principio di ragionevolezza la copertura costituzionale dell'autonomo principio del legittimo affidamento, si rischia di dover dilatare quello stesso criterio e i suoi contenuti, al fine di ricomprendere questioni differenti, che come tali troverebbero invece tutela e copertura costituzionale in altre norme della Carta costituzionale.

La prova che tale rischio esista può ravvisarsi nella stessa sentenza n. 108/2016, nella parte in cui i Giudici operano un rovesciamento del consolidato modo di intendere uno dei tradizionali elementi incidenti sulla ricostruzione dell'affidamento tutelabile: il fattore temporale.

Costantemente la Corte ha affermato che *«tanto più ampio è il lasso di tempo nel quale il diritto in questione non viene scalfito ex lege, quanto più è giustificata la pretesa del titolare di quel diritto a non subire pregiudizi da norme retroattive; dunque, vi è un rapporto di proporzionalità diretta tra il passare del tempo e il rafforzamento dell'affidamento: maggiore è il primo, minore – in ragione del consolidarsi del secondo – sarà la possibilità per il legislatore di incidere “ragionevolmente” sulla posizione giuridica acquisita»*²⁸.

Contrariamente, nella sentenza richiamata, si legge: *«(...) assume rilievo (...) la brevità del lasso temporale, appena quattro mesi, tra il momento in cui il funzionario ha stipulato il contratto (...) e quello di entrata in vigore della nuova disposizione»*.

²⁷ In senso conforme, si veda F. FERRARI, *Variazioni sul parametro del legittimo affidamento (in tempi di crisi economica): spunti ricostruttivi a partire da Corte cost. 108/2016*, Forum di Quaderni Cost., 9/2016, www.forumcostituzionale.it

In senso contrario, P. CARNEVALE – G. PISTORIO, *Il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino dinanzi alla legge fra garanzia costituzionale e salvaguardia convenzionale*, www.costituzionalismo.it, 1/2014.

²⁸ Così F. FERRARI, *op. cit.*

Ebbene, il contrasto con il consolidato modo di intendere il fattore temporale porterebbe a risultati inaspettati, per un verso rilevando la brevità del tempo trascorso prima che intervenga la modifica; per altro verso, ancorando il consolidamento della posizione incisa al trascorrere del tempo, si imporrebbe al legislatore di non intervenire retroattivamente in alcuna delle due ipotesi.

In verità, il ragionamento della Corte sembra trovare una logicità nella parte in cui ribadisce che il legislatore possa approntare nuove discipline normative anche quando queste modifichino dei rapporti ad efficacia durevole, fatto salvo il limite rappresentato dall'irrazionalità e dall'arbitrarietà di siffatto intervento da valutarsi in sede di bilanciamento, con la conseguenza che *«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»*, unica condizione essendo *«che tali disposizioni non trasmodino in un regolamento irrazionale, frustrando, con riguardo a situazioni sostanziali fondate sulle leggi precedenti, l'affidamento dei cittadini nella sicurezza giuridica, da intendersi quale elemento fondamentale dello Stato di diritto (sentenze n. 302 del 2010, n. 236 e n. 206 del 2009)»*²⁹.

Ed è proprio sugli elementi utili allo svolgimento del bilanciamento tra posizione di affidamento vantata dal privato e ragioni di interesse pubblico che vale la pena soffermarsi, non prima di aver chiarito i fatti che hanno dato origine alla pronuncia della Consulta³⁰.

In particolare, il giudizio *a quo* aveva ad oggetto un contratto individuale di lavoro, stipulato in data 10 settembre 2010, tra una dipendente del Miur avente la qualifica di assistente amministrativo e il dirigente scolastico, per lo svolgimento a titolo di reggenza delle funzioni superiori di direttore dei servizi generali e amministrativi per il periodo compreso tra l'1 settembre 2012 e il 31 agosto 2013. Tale contratto prevedeva la

²⁹ Tale principio è stato ribadito nella sentenza Corte Cost., n. 56/2015.

³⁰ Avente ad oggetto un rapporto ad efficacia durevole inciso da una sopravvenienza normativa di segno sfavorevole per il privato, in quanto modificativa della disciplina vigente al momento in cui era sorto il rapporto in questione.

percezione dei compensi aggiuntivi indicati dall'art. 52 del D.lgs. 30 marzo 2001, n. 165 e dall'art. 69 (indennità di funzioni superiori e di reggenza) del contratto collettivo nazionale di lavoro per il periodo 1994/1997. Siffatta disciplina, però, veniva modificata dall'art. 1, commi 44 e 45, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità per il 2013 entrata in vigore l'1 gennaio 2013) con la conseguenza di una graduale riduzione del compenso per le mansioni superiori svolte dal dipendente parallelamente con la progressione economica dello stesso, sino a determinarne l'azzeramento quando il trattamento complessivo in godimento fosse stato pari o superiore a quello previsto per la qualifica iniziale di direttore dei servizi generali e amministrativi.

La nuova disciplina, giustificata dall'esigenza di contenere la spesa pubblica, aveva sostituito quella pregressa ad anno scolastico ormai iniziato, determinandone l'applicazione anche ai contratti di reggenza già stipulati. Si trattava, quindi, di una vera e propria ipotesi di retroattività in senso proprio nella misura in cui la nuova disciplina, lungi dallo spiegare solo effetti *pro futuro*, produceva effetti giuridici anche per il passato, ossia per il breve periodo intercorso tra la stipula del contratto di reggenza e l'entrata in vigore della nuova normativa, pregiudicando una posizione soggettiva ormai acquisita nella sfera giuridica del privato.

Ciò posto, nell'ottica dello studio che si intende svolgere, il rapporto tra legittimo affidamento e normativa incentivante appare il punto di maggiore interesse della pronuncia per la individuazione degli elementi dai quali desumere la lesione del principio³¹.

Deve premettersi che le leggi di incentivazione sono tali se attraverso la previsione di un beneficio, prevalentemente ma non esclusivamente di tipo economico, stimolano il compimento di un'attività economica privata, ricollegando l'attribuzione del beneficio

³¹ Sul punto, F. PAGANO, *Disposizioni di natura incentivante e meritevolezza dell'affidamento ingenerato dal legislatore (osservazioni a margine di Corte costituzionale n. 108 del 2016)*, in Riv. AIC, 2/2017, www.rivistaaic.it

allo svolgimento dell'attività o al verificarsi di un determinato risultato conseguente alla realizzazione di quella attività³².

Tale tipo di strumento normativo è di frequente applicazione nel campo del diritto tributario; in tal caso, le leggi incentivo, lungi dal configurarsi come autoapplicative, presuppongono un'attività ulteriore da parte dell'Amministrazione ai fini dell'erogazione del beneficio.

È proprio in tale rapporto tra il privato e la Pubblica amministrazione che si innesta la possibile lesione del legittimo affidamento rispetto ad una situazione favorevole maturata dal contribuente, ma incisa dalla modifica legislativa.

Il legittimo affidamento è leso dalla modifica retroattiva della disciplina, applicabile dalla Pubblica amministrazione: è forse questo uno dei più semplici esempi in cui cogliere i profili di lesione e tutela del legittimo affidamento.

Sul punto, pare opportuno chiarire che, in ragione dell'orientamento della giurisprudenza costituzionale, *«quando l'intervento legislativo abbia ad oggetto la disciplina di un rapporto ad efficacia durevole, modificandola solo per il futuro, non potrebbero invocarsi in ogni caso affidamenti nei riguardi dell'immutabilità della predetta disciplina dovendosi guardare, invece, al grado di effettivo consolidamento della posizione di vantaggio del singolo. A tal fine, occorre individuare il momento in cui detto consolidamento eventualmente si verifica e che, inevitabilmente, si traduce nel "momento dell'affidamento" che diviene il limite all'applicazione dello ius superveniens»*.

Orbene, la circostanza che alla promessa dell'incentivo, di per se idonea a configurare una mera aspettativa in relazione all'erogazione dello stesso, abbia fatto seguito un'attività ulteriore risulta importante allo scopo di individuare quando la posizione soggettiva del privato si sia consolidata al punto da radicare in capo a quest'ultimo un legittimo affidamento in ordine al mantenimento di un determinato assetto regolatorio e, in definitiva, con riguardo al godimento del vantaggio promesso dal legislatore.

³² Così F. PAGANO, *op. cit.*, 13.

Invero, è facile immaginare come «l'avvio dell'attività da parte del privato a seguito della promessa dell'incentivo non sempre sia sufficiente, da sola, a radicare in capo a quest'ultimo una posizione soggettiva sufficientemente consolidata dovendosi guardare, a tal fine, anche allo scarto temporale tra l'inizio della condotta richiesta dal legislatore e lo *ius superveniens* modificativo della normativa pregressa. Ovviamente nel senso tradizionalmente inteso dalla Corte, ossia immaginando che solo il decorso di un certo lasso di tempo, da valutarsi in concreto in base alla peculiarità della fattispecie, sarà idoneo a fondare una posizione di affidamento legittimo in capo al singolo in presenza di una modifica del rapporto di durata»³³.

Quanto fin qui scritto può far comprendere come il mero ancoraggio nell'art. 3 della Costituzione, ed all'ivi presidiato principio di ragionevolezza, con la sua natura di principio di carattere generale, di natura universalistica e ad ampiezza indeterminata sia suscettibile di spiegare la sua funzione di salvaguardia su di un novero di posizioni non astrattamente delimitabile. Infatti, una tutela parcellizzata e frantumata attraverso le svariate disposizioni che compongono la "Costituzione dei diritti", rischia di causare una riduzione della stessa ai soli ambiti "costituzionalizzati", cioè limitatamente alle posizioni soggettive che possono vantare un presidio costituzionale. Pur constatando l'ampiezza del catalogo dei diritti contemplato in Costituzione, non pare possa escludersi l'ipotesi di una, più o meno estesa, area di rapporti esclusa, nella quale la tutela dell'affidamento sarebbe assicurata dal solo legislatore.

Ne conseguirebbe, peraltro, una tutela il cui statuto costituzionale sembrerebbe emergere solo «*per relationem*, secondario, perché dipendente dalla dignità costituzionale, non già del principio di tutela del legittimo affidamento, bensì della situazione giuridica soggettiva volta a volta implicata»³⁴.

Infine deve rilevarsi che, negli ultimi anni, il lungo, articolato e complesso cammino alla ricerca del fondamento del principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino

³³ È condivisibile quanto scritto da F. PAGANO, *op.cit.*, 16 ss.

³⁴ Così P. CARNEVALE – G. PISTORIO, *op. cit.*

dinanzi alla legge nel nostro ordinamento costituzionale ha conosciuto, un nuovo ed interessante approdo.

Si è tentato di individuare un riconoscimento diretto del principio in parola nella Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali attraverso il rinvio alla stessa operato dall'art. 117, comma 1, della Costituzione.

Ciò induce a chiedersi «se vi sia ed eventualmente quale possa essere il *quid pluris* o comunque l'apporto specifico che in tema di salvaguardia del legittimo affidamento dinanzi alla legge venga a derivare dalla chiamata in causa della Carta/Corte EDU, sia pure per il tramite della Consulta, nei giudizi di legittimità costituzionale»³⁵.

2. L'AFFIDAMENTO DEL CITTADINO DETERMINATO DAL LEGISLATORE

Al fine di approfondire il tema indicato è opportuno svolgere alcune considerazioni, utili a definire il principio di irretroattività, per poi giungere all'analisi delle questioni sottese all'applicazione retroattiva di norme sopravvenute, come tali lesive dell'affidamento del cittadino.

2.1. IL PRINCIPIO DI IRRETROATTIVITÀ

Il principio d'irretroattività della legge esclude che una norma giuridica possa applicarsi ad atti, fatti, eventi o situazioni verificatesi prima della sua entrata in vigore.

Si tratta di una regola basilare di civiltà giuridica, fondamento dello Stato di diritto e principio generale dell'ordinamento³⁶. Infatti, l'art. 11 delle Disposizioni sulla legge, preliminari al codice civile, stabilisce «*La legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo*». Se ne deduce, da una parte che «la legge nuova non possa essere applicata oltre che ai rapporti giuridici esauriti prima della sua entrata in vigore, a quelli sorti anteriormente e ancora in vita se, in tal modo, si disconoscano gli effetti già verificatisi nel passato o si venga a togliere efficacia, in tutto o in parte, alle conseguenze attuali e future di esso; dall'altra, che la nuova legge possa essere applicata ai fatti, agli

³⁵ Così P. CARNEVALE – G. PISTORIO, *op. cit.*

³⁶ Come sancito rispettivamente nelle sentenze della Corte costituzionale: Corte Cost., sent. n.108 del 1981; Corte Cost., sent. n. 91 del 1982.

status e alle situazioni esistenti o sopravvenute alla data della sua entrata in vigore, ancorché conseguenti ad un fatto passato, quando essi [...] debbano essere presi in considerazione in se stessi prescindendo totalmente dal collegamento con il fatto che li ha generati. Fatto salvo, naturalmente, il limite della cosa giudicata»³⁷.

Tuttavia tale principio, valevole in ogni settore dell'ordinamento, ha una copertura costituzionale limitatamente al diritto penale, per come enunciato nell'art. 25, II comma, Cost. Ne consegue che, mentre al legislatore è categoricamente preclusa l'emanazione di leggi retroattive in materia penale (se sfavorevoli al reo), in materia civile l'osservanza del principio è rimessa alla "prudente valutazione" del legislatore, pur sempre sottoposta al controllo di ragionevolezza ex art. 3 Cost. da parte della Corte costituzionale»³⁸.

Inoltre, la lesione dell'affidamento, conseguente alla retroattività, può riguardare non solo il retroagire della norma modificativa di una precedente disciplina, ma anche della interpretazione legislativa o giurisprudenziale resa a favore dell'anzidetta modifica.

Rispetto a tale precisazione, è opportuno sottolineare la distinzione tra le posizioni soggettive positive di diritto quesito e quelle di affidamento. La situazione giuridica soggettiva di diritto quesito si crea da un fatto idoneo a produrla, sulla base di una legge del tempo in cui tale fatto si è compiuto, seppure l'occasione per farla valere risulti successiva all'entrata in vigore di una nuova legge. Diversamente, la *situazione di affidamento* è situazione distinta rispetto alla situazione giuridica di c.d. diritto quesito, poiché configura una *situazione prodromica all'acquisizione di un diritto*.

Secondo tale definizione, il diritto quesito è limite invalicabile alla retroattività delle leggi: tale categoria di diritti è ritenuta utile per individuare il *limite massimo di retroattività di una legge*³⁹.

Diversamente, l'aspettativa è situazione prodromica ad un diritto, ma che non può dirsi tutelata in via diretta dal principio di irretroattività.

³⁷ Come scrive G. CIAN, A. TRABUCCHI, *Commentario breve al codice civile*, CEDAM, 2011, pag. 26 e ss.

³⁸ Corte Cost., sent. n. 118 del 1957, considerato in diritto § 2.

³⁹ S. ANTONIAZZI, *op. cit.*, p. 32

2.2. LA RETROATTIVITÀ DI NORME GIURIDICHE SOPRAVVENUTE E LA LESIONE DELL’AFFIDAMENTO DEL CITTADINO

La questione della tutela dell’affidamento del cittadino nei confronti del legislatore è in particolar modo emersa in occasione di giudizi di legittimità costituzionale aventi ad oggetto norme di legge, con effetto retroattivo, che pregiudicano una posizione soggettiva fondata su una disciplina anteriore.

Come già accennato, la Corte costituzionale ha affermato che il nostro sistema costituzionale non esclude che il legislatore possa emanare disposizioni modificative in senso sfavorevole per i rapporti di durata e per i diritti soggettivi, purché *«tali disposizioni non trasmodino in un regolamento irrazionale, frustrando, con riguardo a situazioni sostanziali fondate sulle leggi precedenti, l’affidamento dei cittadini nella sicurezza giuridica, da intendersi quale elemento fondamentale dello Stato di diritto»*⁴⁰.

È quanto la Corte costituzionale ha ribadito nella pronuncia n. 216 del 2015, scaturita dall’intervento legislativo di anticipazione della prescrizione della lira. In particolare l’art. 26 del D.L. 201/2011 anticipava di tre mesi – a favore dell’Erario – la prescrizione delle lire ancora in circolazione, con consumazione immediata del termine finale e versamento del controvalore sul Fondo per l’ammortamento dei titoli di Stato. Si incideva così sulla disciplina (art. 155, co. 1, legge 388/2000) che, dopo il periodo transitorio di doppia circolazione cessato il 28 febbraio 2002, aveva disposto la cessazione del corso legale della lira con termine decennale per poter ottenere la conversione presso la Banca d’Italia, secondo le regole poste per banconote e monete – rispettivamente – dall’art. 3, co. 1, legge 96/1997 (integrato con un co. 1 bis dall’art. 87, co. 1, legge 289/2002) e dall’art. 52 ter, co. 1, d.lgs. 213/1998 (integrato con un co. 1 bis dall’art. 87, co. 2, legge 289/2002). Con tale intervento normativo, il termine prescrizionale finale del 28 febbraio 2012 è stato quindi anticipato – con effetto istantaneo – di poco meno di tre mesi, determinando *ex lege* l’estinzione dei crediti residui, con conseguente sacrificio degli interessi dei soggetti detentori delle lire ancora circolanti.

⁴⁰ Così si legge in Corte Cost., sent. n. 216/2015, confermativa del consolidato orientamento espresso in Corte cost., sentenze nn. 56/2015; 302/2010; 206 e 236/2009).

Il richiamo alla suddetta vicenda è utile al fine di analizzare il ragionamento operato dalla Corte costituzionale. I Giudici hanno posto l'attenzione *sull'irragionevolezza del disporre* – in via anticipata rispetto alla scadenza dell'originario termine di prescrizione – una vera e propria estinzione immediata del diritto alla conversione in euro; infatti, l'anticipazione del termine prescrizione si è risolta in una totale consumazione dello stesso, incidendo con effetti immediati su situazioni sostanziali attive⁴¹.

È bene notare che la Corte costituzionale, nell'operare un bilanciamento tra l'interesse economico-finanziario dello Stato e l'interesse del cittadino, decide di prediligere una tutela individuale considerando le esigenze statali irragionevolmente perseguite mediante le modalità di radicale soppressione dell'aspettativa individuale.

Dunque, è preminente che la discrezionalità del legislatore nel fissare i termini di prescrizione dei diritti preservi almeno in quota minima la possibilità effettiva di esercizio del diritto individuale: *«il bilanciamento delle posizioni giuridiche individuali esige infatti di non procedere mediante un'immediata prescrizione, senza accordare alcun termine residuo, ma di concedere una chance (anche minima) di conversione delle lire, comunque compatibile con l'esigenza pubblica di liberare poi anticipatamente le risorse»*⁴².

Ciò considerato, conclude la Consulta, *«la lesione dell'affidamento risulta tanto più grave e intollerabile in quanto la norma censurata sebbene si presenti formalmente diretta a ridurre il termine di prescrizione in corso, in realtà estingue ex abrupto il diritto a cui si riferisce, senza lasciare alcun residuo margine temporale per il suo esercizio, sia pure ridotto rispetto al termine originario decennale e della cui durata si potessi in ipotesi valutare la ragionevolezza»*⁴³.

⁴¹ Così F. GUELLA, *La tutela dell'affidamento nella prescrizione anticipata della lira: gli effetti del giudicato costituzionale sul bilancio e sui rapporti esauriti*, www.forumcostituzionale.it, 11/2015.

⁴² Come scrive F. GUELLA, *op. cit.*

⁴³ Corte Cost., sent. n. 216/2015.

È evidente che la Corte ha fondato il proprio ragionamento sulla tutela delle posizioni giuridiche individuali che risultano essere state incise da ragioni e interessi, che seppur considerati meritevoli, per la loro modalità applicativa si sono rivelati irragionevoli.

Ciononostante, il dovere di completezza impone di evidenziare che «la sentenza n. 216/2015 costituisce un caso limite in materia di retroattività dell'effetto di annullamento per i soli rapporti non esauriti, posto che con tale pronuncia è stata dichiarata incostituzionale proprio la norma che ha portato all'esaurimento del rapporto. In tali circostanze, una tutela effettiva e davvero costitutiva, come tipica dell'effetto di annullamento, necessita di soluzioni idonee a relativizzare la definitività degli effetti estintivi, ricostituendo in termini i soggetti pregiudicati dalla norma incostituzionale. Una simile soluzione, peraltro, si presenta come particolarmente problematica in fattispecie – come la presente – dove una rinnovazione dei termini non implica mere conseguenze giuridiche sulla sfera dei beneficiari ma, anche, importanti effetti sul bilancio»⁴⁴.

2.2.1. In particolare, la sentenza della Corte costituzionale n. 10 del 9 Febbraio 2015.

Con riferimento alla tutela del legittimo affidamento rispetto alla retroattività dell'intervento legislativo, si è precisato che la lesione dell'affidamento può riguardare non solo il retroagire della norma modificativa di una precedente disciplina, ma anche il retroagire della interpretazione legislativa o giurisprudenziale resa a favore dell'anzidetta modifica.

In tal senso, pare opportuno soffermarsi sul contenuto della sentenza della Corte costituzionale n. 10 del 9 Febbraio 2015, nota anche come sentenza “Robin Tax”.

La sentenza si segnala per l'auto-attribuzione da parte della Corte del potere di limitare gli effetti temporali delle proprie pronunce a seguito di un bilanciamento tra principi di ordine sostanziale e principi incorporati in norme di diritto processuale⁴⁵.

Nel tentativo di approfondire proprio tale aspetto, occorre innanzitutto comprendere i confini della vicenda da cui si è originata la pronuncia.

⁴⁴ Così scrive F. GUELLA, *op. cit.*

⁴⁵ Così L. SICA, *Cosa è vivo e cosa è morto della sentenza n. 10/2015 quasi a due anni dalla sua pronuncia*, in *Diritto pubblico europeo - rassegna online*, 2/2016, www.edizioniesi.it/dperonline/.

La sentenza ha tratto origine dalla questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia a seguito dell'impugnazione, da parte di una società di gestione di una rete di distributori di carburanti, del silenzio rifiuto opposto dall'Agenzia delle Entrate alla domanda di rimborso della sovra-imposta IRES, pagata per il 2008, ai sensi dell'art. 81, commi 16-18, del D.L. n. 112 del 2008 come convertito in legge.

La suddetta normativa, infatti, aveva introdotto la *c.d Robin Tax*⁴⁶, meglio identificabile nella maggiorazione IRES applicabile alle imprese operanti nel settore energetico e petrolifero che avessero conseguito, nel periodo di imposta precedente, ricavi superiori a 25 milioni di Euro. Tale scelta legislativa appariva giustificata dalla grave crisi economica e dal contemporaneo aumento del prezzo del petrolio, che aveva consentito alle imprese operanti nel settore energetico di conseguire ricavi straordinari in un periodo di difficoltà economica generale. Dunque, tale misura era da considerarsi eccezionale, in quanto legata alla congiuntura economica e finalizzata alla redistribuzione del peso fiscale dai consumatori alle imprese⁴⁷.

Invero, la Corte costituzionale ha riconosciuto legittimità allo scopo perseguito dal Legislatore, ma ha ritenuto che i mezzi adottati non fossero idonei e necessari a conseguirlo, ravvisando un conflitto logico interno alle disposizioni impugnate, nonché inadeguatezza e irragionevolezza dell'intervento normativo⁴⁸. In particolare, la Corte costituzionale accoglieva la questione di legittimità costituzionale proposta dal Giudice remittente ritenendo che la discriminazione qualitativa del reddito sottoposto a maggior

⁴⁶ Per meglio chiarire, la *Robin Hood Tax*, istituita con l'art. 81 D.L. 25 giugno 2008, n. 112, consiste in un prelievo aggiuntivo all'Ires dovuto dalle società operanti in alcuni settori dell'energia, ed in particolare riguardanti la ricerca e coltivazione di idrocarburi, la raffinazione, produzione e commercializzazione di benzine e infine la produzione e commercializzazione di energia elettrica.

Il tributo si quantifica applicando il 5,5 per cento all'intero reddito realizzato dai predetti soggetti, a condizione però che abbiano conseguito nel periodo di imposta un volume di ricavi superiore a 25 milioni di euro. La norma prevede il divieto di traslazione del tributo sui prezzi al consumo, affidando all'Autorità per l'energia elettrica e il gas il compito di vigilare.

⁴⁷ Così F. GALLARATI, *La Robin Tax e l'«incostituzionalità d'ora in poi»: spunti di riflessione a margine della sentenza n. 10/2015*, in www.federalismi.it, 19/2015.

⁴⁸ Così F. GABRIELE – A.M. NICO, *Osservazioni “a prima lettura” sulla sentenza della Corte costituzionale n. 10 del 2015: dalla illegittimità del “togliere ai ricchi per dare ai poveri” alla legittimità del “chi ha avuto, ha avuto, ha avuto...scordiamoci il passato”*, in Riv. AIC, 2/2015, www.rivistaaic.it ;

prelievo, sebbene fosse astrattamente legittima, risultava congegnata in maniera inefficace ai fini indicati.

Infatti, la struttura della *Robin tax* «non presentava strumenti atti ad astrarre il maggior reddito realizzato dalle società del settore energetico a cagione della struttura oligopolistica dei rispettivi mercati; non presentava un carattere di transitorietà della disciplina connessa materialmente all'andamento delle quotazioni delle materie prime e formalmente al carattere di contributo straordinario; non poteva soddisfare le ragioni di ordine distributivo, al soddisfacimento delle quali pure ambiva, non essendo accompagnata da uno strumento efficace che garantisse il rispetto del divieto di traslazione dell'onere economico del tributo ai consumatori»⁴⁹.

Così, rilevando l'inefficacia del meccanismo che astrattamente avrebbe reso costituzionalmente legittima la discriminazione qualitativa dei redditi, la Corte costituzionale ha dichiarato l'incostituzionalità delle norme oggetto di sindacato per violazione degli artt. 3 – 53 Cost., affermando la forza espansiva del principio di eguaglianza in rapporto alla capacità contributiva.

In particolare, la Corte ha ragionato in termini di ragionevolezza del differente trattamento tributario operato dal Legislatore nei confronti dei contribuenti.

Nel sindacato svolto dai Giudici costituzionali, il I comma dell'art. 53 Cost. è interpretato come “specificazione” settoriale del più ampio principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost.: la capacità contributiva è il criterio di riparto della spesa pubblica in ragione della forza economica dei contribuenti; cosicché «il parametro costituzionale diviene l'eguaglianza tributaria e la sua “misura” il canone della ragionevolezza»⁵⁰.

Attraverso il canone della ragionevolezza, la Corte costituzionale verifica la coerenza interna tra *ratio legis* e traduzione sul piano normativo della fattispecie impositiva; una

⁴⁹ Come scrive L. SICA, *op. cit.*

⁵⁰ G. BIZIOLI, *Eguaglianza tributaria e discriminazione soggettiva dei redditi. A margine della sentenza n. 10 del 2015*, Forum di quaderni costituzionali, 6/ 2015, www.forumcostituzionale.it/wordpress/

verifica dall'esito negativo che porta a rilevare l'irragionevolezza della disciplina introdotta, sulla base di tre semplici ragioni⁵¹:

1. INCOERENZA, NON PROPORZIONALITÀ E IRRAGIONEVOLEZZA DELLA TRADUZIONE NORMATIVA RISPETTO ALLA *RATIO LEGIS*, in ragione della «*assenza di un meccanismo che consentisse di tassare separatamente e più severamente solo l'eventuale parte di reddito suppletivo connessa alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data congiuntura*»⁵²;
2. INCONGRUENZA DERIVANTE DALLA PROIEZIONE TEMPORALE DEL PRELIEVO DEL TRIBUTO⁵³;
3. INEFFICACIA DEL DIVIETO DI TRASLAZIONE DELL'IMPOSIZIONE previsto dalla disciplina positiva, che ne consente la facile elusione.

Sulla base delle ragioni appena evidenziate, attraverso un ragionamento piuttosto semplice, la Corte afferma che si può ritenere costituzionalmente giustificata la discriminazione soggettiva all'interno della medesima fonte reddituale, in ragione della diversa forza economica che i soggetti manifestano⁵⁴. In particolare, la Corte scrive: «*la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria*»; *piuttosto essa esige «un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli*

⁵¹ Come evidenziato da G. BIZIOLI, *op. cit.*

⁵² Corte cost., sentenza n. 10 del 9 Febbraio 2015.

⁵³ Con riferimento a tale aspetto, parrebbe doversi far scaturire la conclusione che l'avviso della Corte è, tra l'altro, che la discriminazione qualitativa dei redditi potrebbe essere legittima solo se contenuta in leggi temporanee. Sul punto, A. MARCHESELLI – S. M. RONCO, *L'“incostituzionalità differita” della c.d. Robin Tax, tra diritti fondamentali, analisi economica del diritto e diritto dell'Unione europea: il futuro della fiscalità tra nuove categorie concettuali e rischi di “teratogenesi” giuridica*, in www.giurcost.org, 3/2015. Si legge «A ben vedere, sul piano della logica giuridica finanziaria, ciò non è del tutto convincente. La discriminazione qualitativa deve essere temporanea se è temporaneo il carattere fondato, eccezionale, “non faticato” del reddito. Ma se il fondamento della discriminazione qualitativa è permanente, non si vede perché non dovrebbe esserlo la maggiorazione della imposta. Per quanto concerne la Robin Tax, il regime doveva essere temporaneo, per la parte di extra profitti correlata alla situazione di contingente eccezionale elevatissima del prezzo del petrolio. Ma che la Robin Tax dovesse essere congiunturale non significa, in termini di proporzionalità finanziaria, che lo debbano essere tutti i tributi che attuano una discriminazione qualitativa».

⁵⁴ Sul punto, vedi G. BIZIOLI, *op. cit.*

ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)» (sentenza n. 341 del 2000, ripresa sul punto dalla sentenza n. 223 del 2012).

Pertanto, secondo gli orientamenti costantemente seguiti da questa Corte, non ogni modulazione del sistema impositivo per settori produttivi costituisce violazione del principio di capacità contributiva e del principio di eguaglianza. Tuttavia, ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione»⁵⁵.

Fin qui, la sentenza sembra porsi nel solco di una giurisprudenza costituzionale consolidata volta a sindacare le scelte del Legislatore nei termini di ragionevolezza, costituendo un importante strumento di riflessione per la ricostruzione del principio della capacità contributiva, nonché per la delimitazione dei confini della discriminazione del trattamento del contribuente, in termini di giustificazione costituzionale.

Eppure, la sentenza n. 10 del 2015 è stata commentata e criticata per ulteriori questioni scaturenti dalla scelta della Corte costituzionale di indicare espressamente la differita decorrenza degli effetti temporali della sentenza di accoglimento. Si legge, infatti, *«la cessazione degli effetti delle norme dichiarate illegittime dal solo giorno della pubblicazione della presente decisione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica risulta, quindi, costituzionalmente necessaria allo scopo di contemperare tutti i principi e i diritti in gioco, in modo da impedire «alterazioni della disponibilità economica a svantaggio di alcuni contribuenti ed a vantaggio di altri [...] garantendo il rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà, che, per il loro carattere fondante, occupano una posizione privilegiata nel bilanciamento con gli altri valori costituzionali» (sentenza n. 264 del 2012). Essa consente, inoltre, al legislatore di provvedere tempestivamente al fine di rispettare il vincolo costituzionale dell'equilibrio di bilancio, anche in senso dinamico*

⁵⁵ Corte cost., sentenza n. 10 del 9 Febbraio 2015.

(sentenze n. 40 del 2014, n. 266 del 2013, n. 250 del 2013, n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966), e gli obblighi comunitari e internazionali connessi, ciò anche eventualmente rimediando ai rilevati vizi della disciplina tributaria in esame.

In conclusione, gli effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale di cui sopra devono, nella specie e per le ragioni di stretta necessità sopra esposte, decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione della presente decisione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica»⁵⁶.

È opportuno precisare che, al fine di legittimare la propria scelta, la Corte richiama quanto espresso nella precedente sentenza n. 13/2004, secondo cui «è compito della Corte modulare le proprie decisioni, anche sotto il profilo temporale, in modo da scongiurare che l'affermazione di un principio costituzionale determini il sacrificio di un altro»⁵⁷.

Il richiamo a detto principio non pare appropriato⁵⁸ poiché la sentenza in commento non può certamente considerarsi lesiva di altri interessi costituzionali; l'accoglimento “secco” della questione di legittimità proposta non avrebbe affatto prodotto una situazione normativa incostituzionale, limitandosi a far venir meno con effetto retroattivo l'addizionale IRES.

In altre parole, gli effetti derivanti dalla sentenza n. 10/2015 sarebbero stati meri effetti materiali, implicanti l'obbligo dell'Agenzia delle Entrate di restituire l'imposta pagata al ricorrente nel giudizio a quo e agli altri soggetti che avessero chiesto legittimamente il rimborso.

Non pare che tali effetti possano considerarsi lesivi dei principi costituzionali, semmai sarebbero lesivi di obblighi restitutori che possono avere un impatto più o meno forte sul bilancio statale.

Per altro verso, la sentenza n. 10 del 2015 non sembra potersi ascrivere alla categoria delle “sentenze della Corte costituzionale che costano”. Infatti la sentenza, dichiarando illegittima una disposizione incostituzionale che prevedeva un'entrata aggiuntiva per

⁵⁶ Corte cost., sentenza n. 10 del 9 Febbraio 2015.

⁵⁷ Corte cost., sentenza n. 10 del 9 Febbraio 2015.

⁵⁸ Come evidenziato da C. PADULA, *Dove va il bilanciamento degli interessi? Osservazioni sulle sentenze n. 10 e 155 del 2015*, in www.federalismi.it, 19/2015.

l'Erario, «colpisce entrate statali incostituzionali e dalla quale derivano (o meglio sarebbero dovuti derivare) conseguenti obblighi restitutori. Il diritto alla restituzione di una somma indebitamente percepita dallo Stato è ben diverso dal diritto di avere una prestazione»⁵⁹.

La Corte costituzionale, escludendo gli effetti derivanti dall'incostituzionalità dichiarata, ha lasciato in vigore le norme in esame per i periodi di imposta precedenti alla pubblicazione della sentenza, così snaturando l'essenza del sistema di sindacato incidentale di costituzionalità delle leggi adottato nel nostro ordinamento⁶⁰.

Il nostro sistema di sindacato costituzionale presuppone che la decisione della Corte sulla questione sollevata in via incidentale rifletta i suoi effetti nel giudizio in cui essa è stata proposta, diversamente le questioni non sarebbero rilevanti. Ciò è legittimato sulla base del combinato disposto degli artt. 136 Cost., 1 L. 1/1948 e 30 L. 87/1953.

Rispetto al principio appena richiamato, la dottrina ha proposto due differenti interpretazioni⁶¹.

Secondo l'interpretazione adottata da Calamandrei, l'art. 136 Cost. positivizzerebbe il principio dell'efficacia solo *pro futuro* delle sentenze di accoglimento della Corte e sarebbero le altre due norme sopra indicata a stabilire l'applicabilità della decisione di accoglimento rispettivamente al processo *a quo* e ad ogni altra fattispecie pendente nella quale la norma dichiarata incostituzionale sarebbe stata invece applicabile. Pertanto, secondo tale impostazione, il principio della retroattività delle sentenze di accoglimento si configura come principio di rango legale, in quanto derivabile dalla disposizione di cui all'art. 30 L. 87/1953.

Diversamente, Esposito ritiene che il prodotto diretto dell'interpretazione letterale dell'art. 136 Cost., poi confermato dalla disposizione di cui all'art. 30 L. 87/1953, sia un principio di retroattività delle sentenze che assuma rango costituzionale.

⁵⁹ Così C. PADULA, *op. cit.*, p. 18.

⁶⁰ Come evidenziato in V. ONIDA, *Una pronuncia costituzionale problematica: limitazione degli effetti nel tempo o incostituzionalità sopravvenuta?* in Riv. AIC, 1/2016, www.rivistaaic.it.

⁶¹ Come indicato da L. SICA, *op. cit.*, p. 6.

Rispetto alle due interpretazioni proposte, la Corte costituzionale con la sentenza n. 10 del 2015 non sembra compiere una scelta a favore dell'una o dell'altra; infatti, da una parte afferma che «quello della retroattività è un principio e in questi termini lo sottopone a bilanciamento, comportandosi quindi come se esso fosse pienamente costituzionalizzato; dall'altra parte compie due operazioni a prima vista secondarie che invece fanno ritenere che essa aderisca all'idea della non costituzionalizzazione diretta del principio di retroattività degli effetti delle sentenze di accoglimento»⁶².

Ma ancor di più, la Corte costituzionale mostra un netto contrasto rispetto alla posizione precedentemente assunta con riferimento alla prassi di limitare gli effetti retroattivi delle sentenze⁶³.

Pertanto, sono due i punti controversi che meritano di essere approfonditi nell'ottica della ricostruzione del principio del legittimo affidamento:

1. BILANCIAMENTO TRA PRINCIPIO DI RETROATTIVITÀ DEGLI EFFETTI DELLE SENTENZE DI ACCOGLIMENTO E ESIGENZE DI NON VIOLABILITÀ DELL'EQUILIBRIO DI BILANCIO ai sensi dell'art. 81 Cost. E DI SOLIDARIETÀ SOCIALE di cui agli artt. 2 - 3 Cost.
2. CONTENIMENTO O MODULAZIONE DEGLI EFFETTI TEMPORALI DELLA SENTENZA rispetto al giudizio a quo

Con riferimento al primo punto, come in precedenza accennato, la Corte ha ritenuto che la retroattività degli effetti della pronuncia di accoglimento si sarebbe posta in contrasto con i principi dell'equilibrio di bilancio *ex art. 81 Cost.*, di solidarietà *ex art. 2 Cost.* e di eguaglianza *ex art. 3 Cost.*, dal momento che «mentre la norma censurata mirava a redistribuire la ricchezza, colpendo soggetti oligopolisti beneficiari di una congiuntura favorevole, la retroattività della pronuncia di accoglimento avrebbe l'effetto opposto: imporre oneri a carico di tutti i soggetti (compresi quelli deboli) a beneficio delle società petrolifere»⁶⁴.

⁶² Così scrive L. SICA, *op. cit.*, p. 7.

⁶³ In particolare, nella risalente sentenza n. 232/1989, la Corte costituzionale aveva contrastato la prassi della Corte di Lussemburgo di limitare la portata retroattiva delle pronunce di annullamento di atti comunitari.

⁶⁴ C. PADULA, *op. cit.*, p. 16.

Proprio la scelta operata dalla Corte costituzionale di bilanciare⁶⁵ alcuni principi costituzionali con una regola processuale, come quella identificata nell'art. 30 L. 87/1953, è stata oggetto di critiche sostanzialmente fondate sull'aver rilevato l'impraticabilità di un bilanciamento tra principi costituzionali e regola processuale sulla retroattività.

In verità, tale critica non coglie nel segno, poiché l'art. 30 L. 87/1953 non è uno dei termini di bilanciamento. Infatti, «la limitazione della retroattività è un effetto indiretto del bilanciamento tra i principi posti a base dell'accoglimento e quelli che sarebbero stati pregiudicati da un accoglimento secco. [...] La retroattività è l'area in cui ricadono gli effetti del bilanciamento»⁶⁶.

Seguendo tale ragionamento, potrebbe affermarsi che «quello operato dalla Corte nel caso di specie non è un bilanciamento, bensì un più semplice (e se vogliamo più rozzo) «compromesso sugli effetti»⁶⁷.

Così, la Corte costituzionale non ha prodotto l'annullamento della disposizione impugnata, ma la sua abrogazione⁶⁸.

⁶⁵ In riferimento al bilanciamento, scrive G. DI COSIMO, *Oscillazioni della Corte costituzionale di fronte alla crisi economica*, in Forum di Quaderni costituzionali, www.forumcostituzionale.it, 2016 «Contrariamente a quel che accade usualmente, la sentenza dieci non utilizza il bilanciamento nell'ambito del controllo di costituzionalità della disposizione. Manca il presupposto per una simile valutazione, dato che il legislatore non ha compiuto un bilanciamento di cui la Corte possa valutare la ragionevolezza. Piuttosto, quando ha già accertato l'incostituzionalità della disposizione, la sentenza usa questa tecnica di giudizio allo scopo di limitare l'impatto finanziario della decisione di accoglimento. Ne risulta un bilanciamento atipico, che non tiene conto dei principi contrastanti relativi alla misura legislativa oggetto di giudizio, ma, da un lato, dei parametri costituzionali violati dalla disposizione e, dall'altro, del principio dell'equilibrio di bilancio, che secondo la Corte rischia di saltare per effetto della decisione di accoglimento».

⁶⁶ C. PADULA, *op. cit.*, p. 20.

⁶⁷ E. GROSSO, *Il governo degli effetti temporali nella sentenza n. 10/2015. Nuova dottrina o ennesimo episodio di un'interminabile rapsodia?* in Giur. cost., 1/2015. L'autore rileva che «Le additive di principio — loro sì — rappresentano, tra le esigenze dei diritti costituzionali “che costano” e le esigenze della finanza pubblica, un bilanciamento, in quanto non sacrificano completamente il diritto del singolo alla prestazione cui la Costituzione gli darebbe diritto (come sarebbe avvenuto con una sentenza di inammissibilità o di rigetto che mantenesse in vita anche solo provvisoriamente una legge nonostante la sua acclarata incostituzionalità), ma contemporaneamente evitano che — *hic et nunc* e per il semplice effetto del dispositivo di accoglimento — sia introdotta una norma nuova idonea di per sé a produrre *erga omnes* effetti catastrofici sui conti pubblici (scongiurando in tal modo il rischio che sia completamente sacrificato il principio dell'equilibrio di bilancio, e lasciando a ogni singolo giudice il compito di verificare — caso per caso — la sussistenza in concreto dello specifico diritto “costoso”)».

⁶⁸ Come sostenuto da C. PADULA, *op. cit.*, p. 20.

Lo stesso rilievo è svolto da G. INGRAO, *La c.d Robin Tax determina un corto circuito tra Corte costituzionale e giudice di merito*, in Riv. Dir. Trib., 2/2015, secondo cui «Fissando gli effetti della sentenza *pro futuro*, peraltro, si allineano gli effetti della dichiarazione di incostituzionalità con

Dunque, gli effetti della sentenza si dispiegano *pro futuro* ponendo alcuni problemi applicativi.

Innanzitutto, si deve registrare la perdurante produzione di effetti da parte della norma dichiarata incostituzionale per ciò che riguarda gli adempimenti legati alla *c.d Robin tax* relativi ai periodi di imposta chiusi prima del 12 febbraio 2015, «così dovrebbero non solo ritenersi dovuti gli acconti non versati nel 2014, ma anche i versamenti dei saldi in quanto riferiti a obbligazione tributaria maturata prima della decisione della Corte. In sostanza, tutti gli adempimenti maturati prima della frazione d'anno chiusa con il 12 febbraio 2015 dovrebbero ritenersi dovuti, con possibilità di utilizzare in compensazione le eventuali eccedenze maturate dai contribuenti. Ciò perché, diversamente da quello che accade ordinariamente a seguito di una pronuncia d'incostituzionalità, la cessazione di efficacia della disposizione fiscale opera nella specie *ex nunc*, continuando perciò il tributo ad applicarsi se e in quanto “sorto in relazione a presupposti avvenuti durante il suo vigore”»⁶⁹.

Nel caso in oggetto, la Corte sacrifica completamente il principio della non arbitrarietà della tassazione stabilendo che tutti coloro che hanno già pagato la tassa in questione, compreso il ricorrente nel giudizio *a quo*, non avranno diritto alla ripetizione, realizzando un'inaccettabile selezione quantitativa dei beneficiari⁷⁰. Di conseguenza, nonostante la Corte abbia dilatato il tempo di applicazione della normativa dichiarata incostituzionale, si è giunti all'effetto controproducente di ampliare l'ammontare delle restituzioni dovute⁷¹, con conseguente disparità di trattamento tra i contribuenti nonché l'evidenziabile lesione del legittimo affidamento.

quelli della abrogazione di una legge per volontà del legislatore ed inoltre si rischia di offrire, come notato dalla dottrina costituzionalistica, una tutela costituzionale “del sistema”, ma non “nel sistema”».

Lo stesso Autore ritiene che «con la sentenza n. 10/2015, i giudici abbiano in buona sostanza fatto ciò che avrebbe dovuto fare il Legislatore: hanno messo un limite temporale alla prestazione tributaria che invece era congegnata in modo strutturale».

⁶⁹ Come rilevato da M. RUOTOLO – M. CAREDDA, *Virtualità e limiti del potere di regolazione degli effetti temporali delle decisioni d'incostituzionalità. A proposito della pronuncia sulla cd. Robin Tax*, in Riv. dir. trib., 11/2014.

⁷⁰ Come opportunamente evidenziato da E. GROSSO, *op. cit.*

⁷¹ Quale si sarebbe reso necessario a seguito di una caducazione generalmente retroattiva della legge censurata. Così R. PINARDI, *La modulazione degli effetti temporali delle sentenze di*

Rispetto a questo ultimo aspetto, prima di svolgere alcune considerazioni, non ancora emerse nei commenti proposti dalla dottrina maggioritaria, è opportuno fare breve accenno al seguito della vicenda.

Infatti, a seguito della sentenza della Corte costituzionale, il giudice *a quo*, cioè la Commissione Tributaria provinciale di Reggio Emilia⁷², rilevando un'antinomia tra dispositivo e motivazione della sentenza, ha ritenuto di dover applicare quanto stabilito nel dispositivo dichiarante l'illegittimità della norma de quo a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione della sentenza, stante l'assenza di alcuna esplicitazione in ordine al differimento dell'effetto retroattivo della sentenza in questione. In particolare, la Commissione Tributaria provinciale di Reggio Emilia ha così sancito: «[...] *in conclusione, sia per la letteralità del dispositivo, che nulla specifica in ordine ad una difforme modalità di applicazione della sentenza ai casi pendenti rispetto a quella che è la ratio del nostro tipo di giudizio di legittimità costituzionale, sia per l'illegittimità della motivazione della sentenza, nei sensi sopra delineati, la norma dichiarata illegittima non può risultare applicabile nel presente giudizio*»⁷³.

Orbene, quanto finora scritto suscita alcune osservazioni in merito al generico obbligo di restituire il tributo incostituzionale laddove non siano decorsi i termini di decadenza per l'istanza di rimborso.

In particolare, «all'osservanza della pronuncia della Corte Costituzionale, risulta evidente il sacrificio imposto alla parte del giudizio a quo, soprattutto qualora, come nel caso della sentenza n. 10/2015, abbia sollecitato l'incidente di costituzionalità: infatti essa vedrebbe respingere la propria richiesta di rimborso dei tributi prestati, la cui illegittimità è stata

incostituzionalità e la logica del giudizio in via incidentale in una decisione di accoglimento con clausola di irretroattività, in www.giurcost.org, 1/2015.

⁷² In commento alla sentenza pronunciata dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, si segnalano A. MORELLI, *Principio di totalità e illegittimità della motivazione: il seguito giurisprudenziale della sentenza della Corte costituzionale sulla Robin Tax*, in www.giurcost.org, 2015.

G. INGRAO, *La c.d Robin Tax determina un corto circuito tra Corte costituzionale e giudice di merito*, in Riv. Dir. Trib., 2/2015.

M. LIGUORI, *I postumi della sentenza 10/2015 nei giudizi di merito: questioni di prospettive*, in www.forumcostituzionale.it, 5/2016.

M. BELLETTI, *Corte costituzionale e spesa pubblica. Le dinamiche del coordinamento finanziario ai tempi dell'equilibrio di bilancio*, Torino, 2016.

⁷³ Come si legge in Comm. Trib. prov. Reggio Emilia, sentenza n. 217 del 12 Maggio 2015.

accertata *ab origine*. Non è persuasiva l'argomentazione della Corte Costituzionale secondo la quale «gli interessi della parte ricorrente trovano comunque una parziale soddisfazione nella rimozione, sia pure solo pro futuro, della disposizione costituzionalmente illegittima»: infatti, la parte ha agito in giudizio, ovviamente, anche per ottenere il rimborso e non solo l'eliminazione dell'imposta»⁷⁴.

3. L'AFFIDAMENTO DEL PRIVATO DETERMINATO DALLA PUBBLICA

AMMINISTRAZIONE

3.1. Il principio del legittimo affidamento nel diritto amministrativo.

Nel voler tracciare una, sia pur sintetica, ricostruzione dell'evoluzione del legittimo affidamento nel contesto amministrativo, deve ricordarsi che un importante impulso al riconoscimento di spazi di tutela dell'affidamento nel rapporto Pubblica amministrazione – cittadino è derivato dalla giurisprudenza europea⁷⁵, che ha condiviso il modello offerto dall'ordinamento tedesco⁷⁶.

Secondo una prima impostazione, nel diritto pubblico, il legittimo affidamento è stato considerato solo come aspettativa al mantenimento di un beneficio accordato dalla pubblica amministrazione, ossia come affidamento alla legittimità e stabilità del provvedimento⁷⁷.

La tradizionale impostazione dogmatica fondata sull'autoritarità del potere e sull'imperatività dell'atto amministrativo non consentivano alcuno spazio di tutela

⁷⁴ M. LIGUORI, *I postumi della sentenza 10/2015 nei giudizi di merito: questioni di prospettive*, in www.forumcostituzionale.it, 5/2016.

Diversamente sostiene G. INGRAO, *La c.d Robin Tax determina un corto circuito tra Corte costituzionale e giudice di merito*, in Riv. Dir. Trib., 2/2015, secondo il quale «gli interessi dei contribuenti coinvolti nell'applicazione della Robin Tax, inclusa la società ricorrente, hanno trovato comunque una parziale soddisfazione nella rimozione sia solo pro futuro della disposizione costituzionalmente illegittima. [...] L'uguaglianza tributaria, la capacità contributiva e la ragionevolezza dell'imposizione, piuttosto che degradare a “diritti di serie B”, si affermano come diritti di massima serie, anche se in un periodo di crisi finanziaria, ma in presenza delle suseposte condivisibili ragioni (cioè l'incostituzionalità “moderata”), hanno in parte ceduto il passo a favore della salvaguardia dei conti pubblici».

⁷⁵ In particolare, con la *sentenza Algera* del 1957, i giudici della Corte europea iniziano a riconoscere la tutela dell'affidamento del privato in materia di revoca degli atti amministrativi. Per una più approfondita analisi della sentenza, si rinvia al Capitolo I, par. 3.2.

⁷⁶ Secondo il quale risulta fondamentale il bilanciamento di interessi, fondato sul principio della certezza del diritto e dello Stato di diritto.

⁷⁷ Così A. GIGLI, *op. cit.*, p. 41.

dell'affidamento del cittadino, salvo che nell'ipotesi di azione contrattuale compiuta dalla pubblica amministrazione.

Gli elementi indicati comportavano la negazione della tutela del legittimo affidamento, che come tale mal si conciliava con l'esercizio permanente del potere amministrativo.

Non poteva ammettersi la deroga al principio di legalità, che informava l'attività amministrativa, né si poteva deviare l'esercizio doveroso del potere amministrativo.

Tuttavia, a partire dagli anni Settanta, grazie ai primi studi di razionalizzazione del diritto amministrativo, la tutela del legittimo affidamento viene fatta derivare dalla nozione di buona fede oggettiva, applicabile anche all'ambito pubblicistico⁷⁸: la buona fede è fonte di obbligo per l'Amministrazione, che deve dunque tenere in considerazione l'interesse dell'amministrato.

Il progressivo indebolimento dell'autoritarità nell'azione amministrativa fa emergere nuovi obblighi e nuove regole, che derivano dal principio di buona fede e di tutela dell'affidamento⁷⁹. Ciò delinea l'esistenza di una zona neutra e intermedia tra il dovere di amministrazione pubblica e l'onere di conoscere le norme che regolano i rapporti tra cittadini e pubblica amministrazione. Infatti, «la buona fede rileva nella vicenda dell'affidamento sia per l'amministrazione, sostanziandosi nel dovere di trasparenza e informazione, di adeguata ponderazione degli interessi alla stregua dei canoni di buona amministrazione e nel dovere di correttezza nelle trattative, sicché l'*agere* amministrativo, nella sua duplice declinazione negoziale e provvedimentale, è certamente vincolato al canone di buona fede in senso oggettivo (art. 1337 c.c.) inteso come norma generale di condotta, improntata a diligente correttezza e a solidarietà sociale, sia per il cittadino, tenuto a mantenere costantemente un comportamento diligente ed accorto e diviene anche essa un fondamentale elemento di valutazione da parte del giudice per il

⁷⁸ Sul punto, si rinvia per l'approfondimento a F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico*, Milano, 2001; F. MANGANARO, *Principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche*, Napoli, 1995

⁷⁹ Come indicato da M. T. CAPUTI JAMBRENGHI, *op. cit.*, p. 162.

riconoscimento della meritevolezza dell'aspettativa di stabilità dei rapporti, attraverso l'analisi del caso concreto»⁸⁰.

Si può, dunque, affermare che il legittimo affidamento presenta una dimensione pubblicistica derivante dalla sua origine fondata sul concetto di buona fede, consentendo l'applicabilità anche ai rapporti amministrativi.

Tuttavia, rispetto a tale ultima indicazione, il contributo offerto dalle sentenze della Corte costituzionale in materia di affidamento⁸¹, inquadrato nell'ambito della ragionevolezza, consente di svelare i punti di debolezza insiti nella tutela della legittima aspettativa del cittadino di fronte all'esercizio di un potere discrezionale finalizzato alla cura dell'interesse pubblico, poiché la *tutela* dell'affidamento può realizzarsi soltanto in maniera *mediata*, ovvero come tutela dell'interesse pubblico, oggetto di un'azione amministrativa diligente, rispettosa delle norme a tutela delle aspettative e atte a mitigare il carattere autoritativo del proprio potere.

In particolare, «*la garanzia dell'affidamento si risolve, per l'amministrazione che decide di annullare o revocare una precedente decisione, nel dovere di tenere nella giusta considerazione l'interesse del destinatario del provvedimento favorevole, cioè nella ponderazione degli interessi esistenti secondo i canoni di logicità, ragionevolezza e proporzionalità*»⁸². Ed ancora, l'affidamento sorge a seguito di un comportamento dell'Amministrazione che ha determinato una posizione di vantaggio in capo al cittadino⁸³; in tal senso, si configura come «*un limite alle scelte discrezionali dell'amministrazione, tenuta a valutare soprattutto nella ponderazione degli interessi che sta alla base del provvedimento di secondo grado, le legittime aspettative del cittadino in ordine alla stabilità dell'assetto degli interessi in gioco*»⁸⁴.

⁸⁰ Ancora, M. T. CAPUTI JAMBRENGHI, *op. cit.*, p. 165.

⁸¹ In merito alle quali, ci si limita a rinviare ai paragrafi precedenti del suddetto Capitolo.

⁸² Così scrive M. T. CAPUTI JAMBRENGHI, *op. cit.*, p. 172.

⁸³ L. ALLA, *Il legittimo affidamento nel diritto europeo e nel diritto interno*, in www.amministrazioneincammino.luiss.it, 2012, p. 5.

⁸⁴ Così si legge in M. T. CAPUTI JAMBRENGHI, *Il principio del legittimo affidamento* in M. RENNA – F. SAITTA (a cura di), *Studi sui principi del diritto amministrativo*, Milano, 2012, pp. 159 ss.

Un' ultima considerazione deve essere svolta con riferimento al contributo reso dalle pronunce del Giudice amministrativo nazionale, in materia di tutela effettiva del legittimo affidamento nell'ordinamento giuridico interno, prettamente con riguardo alla revoca dell'aggiudicazione definitiva di un appalto. In tale materia è stata forte l'influenza dell'impostazione offerta dai Giudici della Corte dell'Unione europea nel qualificare l'affidamento come principio atto a garantire e tutelare la certezza e la stabilità dei rapporti giuridici; nonché nell'individuare le condizioni rilevanti per la tutela dell'affidamento.

In particolare, l'affidamento è fondato su:

- un elemento oggettivo, *che rende l'affidamento ragionevole*, costituito da atti favorevoli, quali provvedimenti che attribuiscono un vantaggio concreto al destinatario; è necessario che esso trovi la sua scaturigine in un comportamento attivo, non bastandone uno omissivo; in un atto formale, non essendo sufficienti meri *facta concludentia*; in un atto efficace e vincolante, non essendo idoneo un atto endoprocedimentale⁸⁵;
- un elemento soggettivo, *che rende l'affidamento legittimo*, cioè la buona fede con la quale il privato ha conseguito il vantaggio;
- un elemento strutturale, *che rende l'affidamento stabile*, concretizzante nella necessità che il vantaggio attribuito al privato sia perdurato per un certo lasso di tempo congruo, tale da radicare la spettanza di quel vantaggio e da incidere negativamente sul potere di autotutela dell'amministrazione.

Sulla base di tali presupposti, l'oggetto del giudizio diretto a rilevare l'eventuale lesione dell'affidamento privato è rappresentato dal rapporto instauratosi tra l'Amministrazione e il cittadino, al fine di valutare il comportamento tenuto dall'Amministrazione nell'esercizio del potere pubblico.

⁸⁵ Come scrive F. CARINGELLA, *Affidamento e autotutela: la strana coppia*, (Convegno tenuto a Palazzo Spada il 24 ottobre 2007 in occasione della presentazione del Trattato di diritto amministrativo europeo (a cura di Chiti-Greco), in www.giustizia-amministrativa.it, 2007.

Proprio tale caratterizzazione implica la difficoltà nell'accertamento dell'eventuale lesione dell'affidamento del privato, in ragione del rischio che siffatto accertamento venga falsato dalla necessità di tenere conto che la Pubblica Amministrazione non solo ha il dovere di rispettare e proteggere le situazioni giuridiche soggettive correlate al rapporto amministrativo con il privato, ma ha anche il dovere di comportarsi secondo canoni di economicità, efficacia ed efficienza.

3.2. Il principio del legittimo affidamento e la Legge n. 241/1990.

Nell'ordinamento giuridico di diritto amministrativo interno⁸⁶, non è rinvenibile un espresso richiamo legislativo al principio del legittimo affidamento; tuttavia, in via interpretativa, il riferimento normativo dell'affidamento è rintracciato nella Legge fondamentale sul procedimento amministrativo, la Legge n. 241 del 1990.

L'art. 1, comma I, L. 241/1990 sancisce *«L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed e' retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario»*.

Il riferimento ai “principi dell'ordinamento comunitario”, intesi come «quelli destinati ad incidere, direttamente o indirettamente, sul piano della regolazione dei rapporti amministrativi in genere e del procedimento amministrativo in particolare»⁸⁷, consente di ritenere che il legittimo affidamento è uno dei principi generali dell'azione amministrativa⁸⁸.

⁸⁶ Diversamente, nell'ordinamento tedesco, il principio della tutela del legittimo affidamento è principio generale dell'ordinamento che, congiuntamente al principio di legalità, guida l'esercizio legittimo, opportuno e corretto della funzione amministrativa.

⁸⁷ Così G. CARLOTTI, *Il nuovo provvedimento amministrativo (Leggi n.15 e n.80 del 2005)*, Padova, 2005.

⁸⁸ A conforto di tale interpretazione, si ricordi che Legge n. 15 del 2005, in riforma alla L.241/1990, aveva inserito il richiamo espresso al legittimo affidamento, che però è stato escluso in sede di approvazione definitiva del testo, perché si è ritenuto che si trattasse di principi (il legittimo affidamento, l'efficienza e la proporzionalità) già affermati attraverso il più generico richiamo ai principi dell'ordinamento comunitario.

In particolare, l'art. 1 L. 241/1990, come modificato dalla L. 15/2005, opera un «rinvio mobile»⁸⁹ ai principi europei, che vanno intesi in modo dinamico; la disposizione normativa ha indubbiamente «un'efficacia di tipo costitutivo» ed un valore innovativo per l'attività amministrativa non attinente alle funzioni trasferite alle istituzioni europee, specie in ragione dell'uniformità delle situazioni giuridiche soggettive nazionali ed europee.

Dunque, l'azione amministrativa nazionale⁹⁰ è tenuta al rispetto dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea: è questa la tesi sostenuta dalla dottrina maggioritaria, a cui anche la giurisprudenza amministrativa e contabile mostra di aderire, riconoscendo che tutti gli operatori di diritto e massimamente gli organi giurisdizionali devono contribuire ad inverare nella prassi amministrativa i principi dell'ordinamento comunitario ai quali esso si ispira e che costituiscono principi dell'ordinamento nazionale, secondo l'interpretazione autentica fornita dall'art. 1 della legge n. 241/1990⁹¹.

Le conseguenze pratiche derivanti da tale interpretazione sono facilmente rinvenibili nella circostanza che un principio generale dell'Unione europea, qualificato come tale dalla Corte di giustizia, non solo deve trovare applicazione negli ordinamenti giuridici degli Stati membri, qualora ci si trovi in un contesto d'azione dell'amministrazione nazionale che ricade nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione, ma – in forza dell'art. 1, comma I, L. 241/1990 – deve anche trovare applicazione nell'ordinamento giuridico nazionale indipendentemente dal fatto che la fattispecie specifica ricada o meno nell'ambito dell'applicazione del diritto dell'Unione europea.

⁸⁹ Come scrive G. CARLOTTI, *op. cit.*, pp. 145 – 150.

⁹⁰ «Tutta l'azione amministrativa nazionale, non sono quella in cui la fattispecie ha rilevanza transnazionale». Come chiarito da S. VALAGUZZA, *La frammentazione della fattispecie nel diritto amministrativo a conformazione europea*, Milano, 2008

⁹¹ A riguardo, si ricorda Corte Conti, Sez. Riun., QM7/2007, della quale è utile enucleare tale passaggio: «l'affidamento nella sicurezza giuridica costituisce invero un valore fondamentale dello Stato di diritto, costituzionalmente protetto nel nostro ordinamento (cfr. Corte costituzionale, sentenze 17 dicembre 1985, n. 349, 14 luglio 1988, n. 822, 4 aprile 1990, n. 155, 10 febbraio 1993, n. 39), ora ancor più rilevante considerato che lo stesso legislatore prescrive che l'attività amministrativa sia retta (anche) dai principi dell'ordinamento europeo (art. 1, primo comma, della legge 7 agosto 1990 n. 241 quale modificato dall'art. 1 della legge 11 febbraio 2005 n. 15), nel quale il principio di legittimo affidamento è stato elaborato dalla giurisprudenza comunitaria in un'ottica di accentuata tutela dell'interesse privato nei confronti delle azioni normative e amministrative delle istituzioni europee (Corte di giustizia delle Comunità europee, 15 luglio 2004, causa C459/02; 14 febbraio 1990, causa C350/88; 3 maggio 1978, causa 112/77)».

Così l'ampliamento dell'ambito oggettivo di applicabilità dei principi europei, che diventano parte integrante del sistema nazionale, comporta una maggiore tutela delle situazioni giuridiche soggettive sia al livello procedimentale, sia a livello giurisdizionale, poiché la deviazione da essi dà luogo all'esperimento di tutti rimedi apprestati dall'ordinamento giuridico per garantire il rispetto delle situazioni giuridiche soggettive, incluso l'annullamento dei provvedimenti difformi e il risarcimento del danno.

In più, la Legge sul procedimento amministrativo contiene diverse norme, veicolanti diritti ed obblighi informativi e partecipativi, che costituiscono la fonte del dovere di buona fede dell'Amministrazione, nonché il parametro per valutare il rispetto di tale dovere nel rapporto Pubblica Amministrazione – cittadino. Certamente, tali norme devono ritenersi affermative del principio del legittimo affidamento nella misura in cui apprestano gli strumenti utili ad agire secondo i canoni della diligenza e della buona fede.

Infatti, il dovere di buona fede è stato spesso individuato nella garanzia del giusto procedimento, nel dovere di trasparenza e di informazione, in quello di adeguata ponderazione degli interessi alla stregua dei criteri di buona amministrazione, nel dovere di correttezza delle trattative, nonché nell'adozione e pubblicazione di norme di comportamento atte a limitare il potere discrezionale⁹².

In tale prospettiva, ancora, è stato sostenuto che la legge sul procedimento è, prima che una legge sulla partecipazione dei cittadini alla funzione amministrativa, una legge sulle certezze temporali dell'agire della Pubblica Amministrazione⁹³.

Si consideri l'art. 2 L. 241/1990, che reca il principio generale della certezza temporale dell'agire della Pubblica Amministrazione. Tale disposizione sembra comportare una situazione di affidamento del privato interessato ad ottenere una risposta all'istanza inoltrata, configurabile come aspettativa di un certo comportamento successivo dell'Amministrazione: *il privato può vantare ragionevolmente un affidamento nella cessazione della situazione di incertezza circa il rapporto amministrativo entro un*

⁹² Così M. T. CAPUTI JAMBRENGHI, *op. cit.*, p. 189.

⁹³ F. MERUSI, *La certezza dell'azione amministrativa fra spazio e tempo*, in *Dir. amm.*, fasc. 4, 2002.

*termine determinato*⁹⁴. In altre parole, l'art. 2 L. 241/1990 suscita nei destinatari del provvedimento l'aspettativa fondata dell'adozione di esso nel termine stabilito: il privato può così ragionevolmente fare affidamento su tale adozione.

Non a caso, rispetto al termine del procedimento e dell'azione amministrativa, consta rilevare la differenza⁹⁵ tra il tempo della buona fede, che ha portata più vasta, e il tempo del principio di tutela dell'affidamento, ricondotto alla necessaria certezza della tutela delle aspettative che si pretende essere connaturate allo Stato di diritto.

La certezza temporale non si riferisce soltanto all'esercizio di diritti fondamentali del cittadino e all'attività amministrativa vincolata semplice o complessa, ma a qualsiasi procedimento amministrativo sfociante in qualsivoglia tipo di atto.

Le certezze temporali divengono necessarie per il funzionamento della macchina pubblica amministrativa, ma sono soprattutto certezze temporali nei confronti dei privati, sia con riferimento ai procedimenti che portano all'emanazione di provvedimenti ablatori, sia con riferimento agli atti amministrativi che possono condizionare l'attività dei cittadini.

Di conseguenza, la tutela dell'affidamento può profilarsi:

1. in presenza di un provvedimento *ab origine* illegittimo, per violazione delle norme che disciplinano l'esercizio del potere amministrativo;
2. in presenza di un provvedimento di secondo grado, scaturente dall'esercizio del potere di autotutela da parte della pubblica amministrazione;
3. in ragione del cattivo esercizio del potere discrezionale riconosciuto in capo alla Pubblica amministrazione.

Nella prima ipotesi, l'affidamento merita tutela nella misura in cui il privato abbia incolpevolmente confidato nella legittimità e stabilità del provvedimento. Per tale ragione, assume rilievo l'evidenziazione e la ponderazione dei diversi interessi nell'ambito del procedimento amministrativo, in quanto strumento mediante il quale

⁹⁴ Così S. ANTONIAZZI, *La tutela del legittimo affidamento del privato nei confronti della pubblica amministrazione*, Torino, 2005, p. 60.

⁹⁵ F. MERUSI, *op. cit.*, pp. 29 ss.

l'ordinamento garantisce la sindacabilità delle scelte amministrative e la tutela degli interessi e delle aspettative coinvolte nel procedimento.

È questa la sede per la tutela continua dell'affidamento del privato; una tutela che si radica a monte, al momento dell'emanazione del provvedimento in grado di incidere su interessi e aspettative del destinatario.

Diversamente, nella seconda e nella ultima ipotesi, la tutela dell'affidamento è limitata dal carattere discrezionale del potere con cui agisce la Pubblica amministrazione; tale discrezionalità necessita che il provvedimento adottato sia retto da congrua motivazione in ordine alla sussistenza dell'interesse pubblico prevalente rispetto all'aspettativa del privato.

Così, «l'affidamento sembra assumere connotati assai simili all'interesse legittimo e riceve tutela come tale: se, infatti, l'amministrazione riceve dalla norma attributiva il potere di graduare gli interessi e giustificare il sacrificio di quelli privati, pur con adeguata motivazione per la cura dell'interesse pubblico, dovendo agire nel rispetto delle norme di legge, quegli interessi non possono che essere specificamente protetti, dunque legittimi e trovano garanzia proprio nel corretto esercizio del potere discrezionale, quand'anche esso comporti il loro sacrificio»⁹⁶.

Invero, il richiamo al legittimo affidamento evoca l'obbligo per la Pubblica Amministrazione di valutare le legittime aspettative di colui che è destinatario dell'azione amministrativa quando la stessa ritenga di esercitare, nuovamente, il potere amministrativo con un provvedimento di secondo grado che va ad incidere in senso negativo sulla precedente attribuzione di un vantaggio⁹⁷.

Ciò è dimostrato dalla presenza, all'interno della L. 241/1990, di ulteriori disposizioni implicanti, in modo più o meno espresso, il legittimo affidamento del privato e la conseguente tutela.

⁹⁶ Così scrive M. T. CAPUTI JAMBRENGHI, *op. cit.*, p. 192. Sul punto, si tornerà nel par. 4.1.

⁹⁷ Così A. GIGLI, *Nuove prospettive di tutela del legittimo affidamento nei confronti del potere amministrativo*, Napoli, 2016.

Si tratta delle norme recanti la disciplina del potere di autotutela, esercitabile dalla Pubblica Amministrazione, nel contesto del quale la tutela dell'affidamento si impone in forma anticipata⁹⁸, per riaffermare il giusto bilanciamento tra garanzia ed efficienza dell'attività amministrativa.

3.2. Il rapporto tra legittimo affidamento e autotutela.

Nel diritto amministrativo, con il termine *autotutela* si fa riferimento al potere della pubblica amministrazione di annullare e revocare i provvedimenti amministrativi già adottati⁹⁹.

L'autotutela, definita anche come *«la capacità riconosciuta dall'ordinamento all'Amministrazione di riesaminare criticamente la propria attività, in vista dell'esigenza di assicurare il più efficace perseguimento dell'interesse pubblico»*¹⁰⁰, rimanda alla possibilità di risolvere autonomamente potenziali conflitti sorti in ordine al contenuto di provvedimenti emessi.

Si consideri che anche la giurisprudenza amministrativa tende ad abbracciare una concezione ampia di autotutela, ritenendo come tale:

- a) l'attività di esecuzione coattiva diretta delle pretese dell'amministrazione;
- b) il riesame con esito demolitorio o conservativo dei provvedimenti adottati dall'amministrazione;
- c) quella parte di attività amministrativa con la quale la stessa pubblica amministrazione provvede a risolvere i conflitti, potenziali o attuali, insorgenti con altri soggetti, in relazione ai suoi provvedimenti od alle sue pretese.

L'esito dell'esercizio del potere di autotutela può essere demolitorio, laddove si abbia come effetto la rimozione di un provvedimento invalido; conservativo, laddove, a seguito di una rinnovata valutazione, il provvedimento non presenti alcun vizio.

⁹⁸ Per meglio chiarire, l'amministrazione perviene ad una rimodulazione delle situazioni preesistenti, individuando effetti giuridici nuovi, più confacenti alla cura dell'interesse pubblico, su sollecitazione del cittadino che si reputi danneggiato nel suo affidamento dal provvedimento di autotutela.

⁹⁹ Voce Autotutela, Treccani - Enciclopedia online, www.treccani.it; G. GHETTI, voce *Autotutela della Pubblica amministrazione*, in Digesto Pubbl., II, 1987.

¹⁰⁰ Così F. BENVENUTI, voce *Autotutela* (dir. amm.), in Enciclopedia dir., vol. IV, Milano, 1959.

Inoltre, è possibile distinguere:

- l' *autotutela esecutiva*¹⁰¹, quale potere di eseguire unilateralmente e coattivamente provvedimenti che impongono obblighi a carico dei destinatari e implicano l'indicazione del termine e delle modalità di esecuzione cui deve attenersi il soggetto obbligato;
- l' *autotutela decisoria*, quale potere della pubblica amministrazione, che ha adottato l'atto iniziale, di riesaminare mediante la rivalutazione discrezionale di situazioni di fatto e di diritto i propri atti sul piano della legittimità, al fine di confermarli, modificarli o annullarli.

Con riferimento all'autotutela amministrativa, la c.d. autotutela decisoria spontanea, assume una portata generale, a differenza di quella privata, poiché manifestazione di attività amministrativa attiva di II grado¹⁰², deputata al soddisfacimento dell'interesse pubblico.

Si tratta di uno strumento proprio dell'attività amministrativa, funzionale ad assicurare la validità dell'azione amministrativa nel pubblico interesse, nel rispetto del principio di buon andamento della pubblica amministrazione di cui all'art. 97 Cost., in virtù del quale l'Amministrazione deve adottare atti rispondenti alle finalità cui è preordinata l'attribuzione del potere.

Secondo l'opinione tradizionale, ancora oggi prevalente, il potere di riesame rappresenta una manifestazione di autotutela, da intendere come espressione di una potestà rimediale o para-giurisdizionale autonoma rispetto al potere in base al quale è stato emanato il provvedimento di primo grado: al fine di soddisfare, in caso di conflitto, l'interesse del loro autore attraverso l'assicurazione dei risultati perseguiti dai suoi atti o garantiti dalle norme che lo riguardano, alla Pubblica Amministrazione viene legittimamente

¹⁰¹ L'autotutela esecutiva è un potere con un fondamento normativo specifico, che va rinvenuto caso per caso e deve essere, dunque, espressamente prevista e regolata dalla legge.

¹⁰² Nell'impostazione antecedente alla riforma del procedimento amministrativo del 2005, in mancanza di una disciplina espressa che regolasse l'esercizio del potere di autotutela, si soleva configurare l'esercizio del potere di riesame attraverso i cc.dd. "provvedimenti di secondo grado".

riconosciuto un potere di controllabilità dei propri stessi atti, non rinvenibile in altri soggetti all'interno dell'ordinamento.

Mentre i soggetti privati hanno l'onere di rivolgersi al Giudice al fine di ottenere la rimozione di un provvedimento o in generale di risolvere una controversia, alle Amministrazioni pubbliche, anche locali, è riconosciuto un permanente privilegio di carattere pubblicistico finalizzato alla rimozione di un proprio precedente provvedimento, tenuto conto dell'interesse pubblico, per l'imparzialità che la caratterizza, nonché per la necessità di speditezza dell'azione amministrativa¹⁰³.

Alla luce della *ratio* sottesa al potere di autotutela decisoria, è dato scorgere, tra le maglie della L. 241/1990, spazi di tutela per il legittimo affidamento dell'amministrato.

L'istituto dell'autotutela coinvolge una serie di interessi: l'interesse pubblicistico della Pubblica Amministrazione all'adozione di provvedimenti amministrativi legittimi nel rispetto del principio di legalità; l'interesse del privato, in quanto amministrato e destinatario del provvedimento a che la legalità sia rispettata.

E proprio l'interesse del privato può risultare inciso, laddove la Pubblica amministrazione riesamini il proprio operato, calpestando le legittime aspettative dell'amministrato, che abbia conseguito vantaggi, adottato scelte ed operato investimenti confidando incolpevolmente nell'assetto di interessi definito dal provvedimento illegittimo.

Dunque, l'esigenza di tutela dell'affidamento si impone con riferimento ad una particolare categoria di provvedimenti, quali *atti ad effetti favorevoli*, la cui efficacia amplia la posizione giuridica del singolo oppure elimina oneri e obblighi preesistenti.

I diversi effetti derivanti da tali provvedimenti «si prestano inevitabilmente a fondare un'aspettativa privata per il contenuto positivo, più in particolare riconducibile ad una posizione soggettiva affine al diritto soggettivo e chiaramente preliminare a questo o ad altra situazione giuridica»¹⁰⁴. Di conseguenza, la necessità di garantire le posizioni acquisite dal privato nel rapporto amministrativo si dovrebbe tradurre nel limite alle

¹⁰³ Così L. CONTI, *L'autotutela decisoria alla luce del nuovo art. 21 nonies*, in *Giustizia amm.*, www.giustamm.it, Aprile, 2018.

¹⁰⁴ S. ANTONIAZZI, *op. cit.*, p. 56.

successive, ed eventualmente diverse, scelte discrezionali dell'Amministrazione: i provvedimenti di secondo grado, quali la revoca e l'annullamento di ufficio, incontrerebbero il *limite consistente nella posizione di affidamento sulla persistenza delle situazioni consolidate*¹⁰⁵.

Invero, le tematiche legate al principio del legittimo affidamento, seppure non menzionate, almeno nella giurisprudenza meno recente, possono dirsi presenti in virtù del riconoscimento implicito che il ritiro di un precedente atto illegittimo, conferente un beneficio, è ammissibile solo in presenza di un prevalente interesse pubblico, fatta salva la legittima aspettativa consolidata con il trascorrere di un apprezzabile lasso di tempo.

Tale riconoscimento è stato accompagnato ad una serie di considerazioni critiche: la rilevanza del lasso di tempo trascorso dall'adozione dell'atto contestato; il limite dei c.d. diritti quesiti, o più genericamente delle situazioni giuridiche consolidate; l'importanza dell'interesse pubblico, che deve essere concreto ed attuale, alla eliminazione dell'atto.

Tali considerazioni si traducono in un restringimento del campo di tutela delle aspettative dell'amministrato e del legittimo affidamento, ancor di più, attraverso la distinzione proposta tra *aspettativa qualificata* e *aspettativa generica*: la prima, indotta da una precedente determinazione della Pubblica amministrazione; la seconda, risultante dalla semplice aspirazione del privato a una modifica migliorativa della propria posizione giuridica, senza oggettivi presupposti.

Alla luce delle considerazioni svolte, al fine di delineare i possibili tratti della tutela del legittimo affidamento nell'esercizio del potere amministrativo, sembra interessante indagare su quale incidenza abbia il *dovere di provvedere*, gravante sull'amministrazione procedente, specie con riferimento all'esercizio del potere di autotutela.

Il generale dovere di perseguire l'interesse comune, elemento caratterizzante l'agire amministrativo, assume contenuto generale, in grado di specificarsi nei concreti interessi pubblici di volta in volta perseguiti dalla pubblica amministrazione. Su tale presupposto, il concetto di doverosità non si identifica con la mera necessità nell'adozione o nel

¹⁰⁵ Ancora S. ANTONIAZZI, *op. cit.*, p. 58.

contenuto del singolo atto, ma indica l'azione amministrativa nel suo complesso, sul presupposto che «l'ordinamento impone alla Pubblica amministrazione il risultato più che il comportamento ad esso prodromico»¹⁰⁶.

Secondo la tesi maggioritaria, allora, non è contraddittorio il binomio potere – dovere; piuttosto l'inconciliabilità si pone tra dovutezza e facoltatività. Infatti «emerge dal diritto positivo, e prima ancora dalla logica della teoria generale, che un soggetto titolare del potere in base all'ordinamento possa avere la facoltà di esercitarlo o il dovere di esercitarlo e che, anche nelle ipotesi di esercizio facoltativo le norme possano vincolarne la direzione o la modalità di esercizio. Il *posse*, quindi, ben può essere dalla legge correlato a situazioni di dovutezza»¹⁰⁷.

Tuttavia, la questione si è posta all'indomani dell'approvazione della *Riforma Madia* (L. 124/2015). Tale riforma pare aver ricondotto il potere di autotutela all'interno di ambiti più strettamente tipici e rispettosi del principio di legalità, attraverso una riduzione degli spazi e delle ragioni dell'esercizio di tale potere.

In quest'ottica i procedimenti di secondo grado sono concepiti come manifestazione di potestà con cui l'Amministrazione cura l'interesse in ordine ad un corretto, ordinato e pertinente svolgimento della propria attività. Infatti, attraverso un'implicita valorizzazione del principio di legalità espresso – come meglio si dirà – attraverso la previsione del limite temporale all'esercizio del potere di autotutela, la Riforma Madia ha di fatto ridotto lo spazio riconosciuto alla Pubblica Amministrazione di modificare le posizioni giuridiche soggettive.

Il tema merita di essere approfondito, alla luce degli artt. 21 *quinquies* e 21 *nonies* L. 241/90, come modificati dal D.L. 12 settembre 2014, n. 133 c.d. “Decreto Sblocca Italia” (convertito con L. 164/2014), nonché con riferimento al solo art. 21 *nonies* L. 241/1990, come modificato dalla L.124/2015 (c.d Riforma Madia), che hanno conferito dignità positiva all'autotutela decisoria nella duplice forma della revoca e dell'annullamento d'ufficio.

¹⁰⁶ F. GOGGIAMANI, *La doverosità della pubblica amministrazione*, Torino, 2005

¹⁰⁷ Ancora F. GOGGIAMANI, *op. cit.*, p. 75. In senso contrario, Santi Romano

Si rende, dunque, opportuna un'analisi della disciplina e delle caratteristiche di tali istituti, allo scopo di comprendere il rapporto di causa - effetto rispetto alla tutela del legittimo affidamento.

3.2.1. L'annullamento d'ufficio dei provvedimenti favorevoli

Ai sensi dell'art. 21 *nonies*, L. 241/90, l'annullamento d'ufficio è espressione del potere in capo ad ogni autorità amministrativa di annullare con efficacia retroattiva un atto ritenuto illegittimo, in presenza di vizi di legittimità.

La peculiarità di tale istituto deve riconoscersi, innanzitutto, nell'essere espressione di una deviazione rispetto al normale regime dei poteri giuridici, poiché l'Amministrazione ha il potere di dichiarare l'illegittimità dei propri provvedimenti senza dover esperire l'accertamento dinanzi all'Autorità giudiziaria.

Proprio in considerazione del fatto che all'Amministrazione sia attribuito non già un obbligo giuridico bensì un potere, l'annullamento d'ufficio deve costituire l'*extrema ratio*, la cui adozione deve essere giustificata da ragioni di interesse pubblico esplicitate attraverso un corredo motivazionale completo. Sul presupposto che l'atto, ancorché illegittimo può essere idoneo a svolgere la sua funzione e può, pertanto, dirsi conforme all'interesse pubblico, l'interesse all'annullamento non coincide con il mero ripristino della legalità, ma deve trovare origine in esigenze di carattere sostanziale connesse al raggiungimento delle finalità pubblicistiche.

Secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale¹⁰⁸, l'Amministrazione, per un verso, deve individuare un interesse pubblico specifico all'auto-annullamento diverso da quello del mero ripristino della legalità violata e, per altro verso, deve valutare il contrapposto interesse del privato alla conservazione dell'atto a lui favorevole ponderando esaustivamente gli interessi in conflitto anche alla luce degli affidamenti ingenerati, cosicché la determinazione di ritiro deve essere l'unico sbocco decisionale possibile a seguito del riscontro dell'illegittimità verificata.

¹⁰⁸ A titolo esemplificativo, si richiama Cons. di Stato – Sez. IV – 21/12/2009 n. 8529; id. - Sez. VI – 19/3/2009 n. 1670; id. TAR Molise – Sez. I – 13/9/2009 n. 644; id. TAR Lombardia - MI – Sez. II – 11/11/2008 n. 5303.

Così, gli atti di annullamento d'ufficio sono «atti di amministrazione attiva in quanto volti alla gestione rinnovata dell'interesse pubblico, di cui è portatrice l'autorità emanante e, più in particolare, di quello stesso interesse che era stato erroneamente curato con il provvedimento di primo grado»¹⁰⁹.

Altra peculiarità dell'istituto è individuabile nell'effetto retroattivo riconosciuto all'esito del procedimento di annullamento d'ufficio del provvedimento amministrativo considerato illegittimo.

Il carattere discrezionale, seppur normativamente fissato, del potere di annullamento d'ufficio e l'effetto retroattivo dell'esercizio di tale potere sono elementi in grado di alterare *ex post* la realtà giuridica, provocando possibili pregiudizi soprattutto economici ai destinatari dei provvedimenti annullati.

A tali caratteristiche corrisponde il potenziamento degli strumenti di tutela, mediante la valutazione dell'opportunità dell'annullamento di un provvedimento amministrativo sotto un duplice aspetto: in relazione alla sussistenza del vizio e in relazione all'attualità e prevalenza sulle posizioni giuridiche private costituitesi e consolidate *medio tempore*.

Infatti, l'Amministrazione è tenuta a valutare la sussistenza di un interesse pubblico e, in particolare, la comparazione di quest'ultimo con gli interessi dei destinatari del provvedimento e di eventuali controinteressati. Tale valutazione, e il conseguente annullamento d'ufficio, deve essere esercitato *entro un termine ragionevole*, a condizione che sussista un interesse pubblico alla rimozione dell'atto dal mondo giuridico e che tale interesse sia prevalente sugli interessi dei destinatari dell'atto stesso e a quelli degli eventuali controinteressati.

Rispetto alle suesposte considerazioni, giova precisare che il testo originario dell'art. 21 *nonies*, L. 241/90 prevedeva espressamente la possibilità per l'Amministrazione di annullare d'ufficio il provvedimento illegittimo entro un termine ragionevole, ma non precisava né quantificava tale termine. Si faceva riferimento ad un parametro indeterminato ed elastico, la cui quantificazione spettava unicamente all'interprete, che si

¹⁰⁹ S. ANTONIAZZI, *op. cit.*, pp. 101 ss.

sarebbe potuto avvalere del parametro costituzionale di ragionevolezza, in relazione alla natura del provvedimento da rimuovere, agli interessi pubblici coinvolti, alle posizioni giuridiche degli interessati e dei controinteressati, nonché in rapporto agli effetti *medio tempore* prodotti dallo stesso. Conseguentemente, l'amministrazione procedente ben poteva giustificare interventi in autotutela anche estremamente distanti nel tempo dal provvedimento originario¹¹⁰.

Con la L. 124/2015, il legislatore è intervenuto sulla disciplina dell'annullamento d'ufficio contenuta nell'art.21- *nonies*, comma I, della L. 241/90. In particolare, fermi restando i presupposti legittimanti l'esercizio del riesame demolitorio – quali l'illegittimità del provvedimento ai sensi dell'art.21-*octies*, e la sussistenza di un interesse concreto e attuale alla rimozione dello stesso – la novella legislativa ha precisato la portata di tale disposizione, indicando che il termine ragionevole sia «*comunque non superiore a diciotto mesi dal momento dell'adozione dei provvedimenti di autorizzazione o di attribuzione di vantaggi economici, inclusi i casi in cui il provvedimento si sia formato ai sensi dell'articolo 20, e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall'organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge*»¹¹¹.

Diversamente, ai sensi del comma II bis dell'art. 21 *nonies* «*I provvedimenti amministrativi conseguiti sulla base di false rappresentazioni dei fatti o di dichiarazioni sostitutive di certificazione e dell'atto di notorietà false o mendaci per effetto di condotte costituenti reato, accertate con sentenza passata in giudicato, possono essere annullati dall'amministrazione **anche dopo la scadenza del termine di diciotto mesi di cui al comma 1, fatta salva l'applicazione delle sanzioni penali nonché delle sanzioni previste dal capo VI del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445***».

¹¹⁰ Come confermato dalla giurisprudenza amministrativa; *ex multis*, Cons. St., Sez. V, 30 giugno 2013, n. 3037.

¹¹¹ Come indicato nel testo del novellato art. 21 *nonies* L. 241/1990.

Dunque, l'Amministrazione pubblica non incontra alcuna preclusione temporale all'esercizio del potere di annullamento d'ufficio, a fronte di provvedimenti adottati in frode alla legge dal soggetto privato, con i quali questo ultimo abbia indotto l'autorità amministrativa ad emanare un atto risultato soltanto successivamente – finanche dopo diciotto mesi dalla sua adozione - illegittimo.

Al di là di tale giustificata eccezione, qualora l'annullamento d'ufficio intervenga oltre il termine massimo di diciotto mesi, essendo tale termine indicato in modo rigido, il privato ha diritto a censurare, per violazione di legge, il provvedimento di secondo grado dinanzi al Giudice amministrativo.

Ne deriva un sostanziale ribaltamento dell'assetto preesistente: decorso il termine di diciotto mesi, l'interesse del privato alla conservazione del proprio vantaggio è sempre prevalente rispetto ad ogni potere valutativo in capo all'amministrazione, nonché all'interesse pubblico di quest'ultima alla rimozione dell'atto illegittimo.

Ciò ha evidenti ricadute anche sotto il diverso profilo della prassi amministrativa, poiché in presenza di un atto illegittimo l'Amministrazione dispone di un tempo limitato per attivarsi; decorso tale termine, l'Amministrazione risulterà responsabile per la propria inerzia e l'assetto di interessi illegittimamente formatosi non potrà in nessun caso essere intaccato dalla valutazione amministrativa.

Così, l'indicazione del termine, entro il quale il potere di annullamento d'ufficio deve essere esercitato, privando l'Amministrazione della possibilità di eliminare *ab initio* un provvedimento assunto in modo illegittimo¹¹², sembra rafforzare la posizione del privato, destinatario di provvedimenti autorizzatori o di attribuzione di vantaggi economici¹¹³, nei confronti del quale è riconosciuta una maggiore tutela all'affidamento.

¹¹² Secondo le coordinate tracciate, in materia, dalla Corte di Giustizia Europea bisogna operare una distinzione fra gli atti di ritiro che producano conseguenze a decorrere dalla loro adozione e quelli che operino *ab origine*. Con riguardo a questi ultimi l'amministrazione è tenuta in ogni caso a considerare l'affidamento ingenerato dall'atto amministrativo illegittimo nel privato. Di rilievo centrale è per l'ordinamento comunitario il fattore tempo: laddove infatti sia decorso un rilevante lasso temporale dall'adozione del provvedimento, secondo la CGE, deve considerarsi precluso l'esercizio del potere di ritiro.

¹¹³ La nuova disciplina è destinata a trovare applicazione unicamente con riferimento ai provvedimenti di autorizzazione od attribuzione di vantaggi economici, rimanendo libera

Più in generale, nella nuova formulazione dell'art. 21 *nonies*, può scorgersi un intento di responsabilizzazione della Pubblica amministrazione, nell'intento di garantire la certezza dei rapporti giuridici ed economici, impedendo che assetti di interessi consolidati possano vedersi esposti *sine die* all'esercizio dell'autotutela amministrativa.

A dispetto della *ratio* indicata, rispetto alla tutela del legittimo affidamento, il legislatore ha adottato una soluzione puramente formale e sostanzialmente inopportuna¹¹⁴ fissando il *dies a quo* del termine ultimo per l'annullamento d'ufficio alla data della mera adozione del provvedimento amministrativo.

Di contro, sarebbe stato più opportuno spostare il decorso dei diciotto mesi al momento in cui il provvedimento diviene in concreto efficace¹¹⁵, poiché soltanto da tale momento si consolida la posizione di vantaggio del destinatario.

Ed ancora, sarebbe stato più opportuno procedere ad una revisione dei presupposti legittimanti l'autotutela, definendo puntualmente la nozione di "interesse pubblico" o di "provvedimenti amministrativi conseguiti" anziché prevedere un termine alla legittimità del suo esercizio¹¹⁶.

I limiti evidenziati, nel ricostruire i possibili spazi di tutela del legittimo affidamento nell'esercizio del potere di annullamento d'ufficio di atti favorevoli, fanno emergere la necessità di prendere in considerazione l'incidenza che il carattere discrezionale di tale potere abbia rispetto alla tutela delle aspettative dell'amministrato e rispetto al perdurare di tali aspettative, considerando la rilevanza del fattore tempo sotto il duplice aspetto del termine ragionevole di esercizio del potere, nonché del tempo di consolidamento delle aspettative.

Secondo la dottrina tradizionale e la giurisprudenza maggioritaria, l'Amministrazione può disporre discrezionalmente l'annullamento di propri atti invalidi; ciò richiama l'assenza

l'Amministrazione di agire, anche a distanza di tempo, sui provvedimenti che risultino privi di tale efficacia esterna.

¹¹⁴ Come scrive L. CONTI, *op. cit.*

¹¹⁵ Sono, infatti, numerose le ipotesi in cui il provvedimento diviene in concreto efficace solamente a seguito del decorso di un termine o il verificarsi di una condizione, con la conseguenza che sarebbe stato più logico individuare.

¹¹⁶ Come rileva L. CONTI, *op. cit.*

di un dovere giuridico di provvedere, a vantaggio di una mera facoltà per la pubblica amministrazione di attivarsi *ex officio*, che ne legittima l'inerzia.

Tuttavia, di recente, una parte della dottrina – in considerazione della modifica dell'art. 21 *nonies* della legge 7 agosto 1990, ad opera del D.L. c.d. Sblocca Italia, nonché della L. 124/2015 c.d. Riforma Madia – ha ritenuto di poter rilevare la doverosità dell'annullamento d'ufficio, ritenendo che, in ragione della permanenza delle responsabilità connesse non solo all'adozione, ma anche al mancato annullamento del provvedimento illegittimo, il potere amministrativo officioso perda il suo carattere tipico della discrezionalità, risultando doverosamente esercitabile al ricorrere dei presupposti di legge, o meglio, al ricorrere della mera illegittimità del provvedimento di primo grado¹¹⁷.

Tale interpretazione è, senza dubbio, da criticare poiché il riconoscimento dell'obbligo di provvedere si porrebbe in contrasto sia con il principio generale di certezza delle situazioni giuridiche a cui si collega l'inoppugnabilità del provvedimento oltre il termine decadenziale previsto dalla legge¹¹⁸, sia con la stessa previsione normativa di cui all'art. 21 *nonies* della L. 241 del 1990, che rimette alla Pubblica amministrazione la scelta discrezionale di utilizzare o meno il potere di autotutela. Inoltre, tale riconoscimento creerebbe una disparità di trattamento tra le sollecitazioni dirette all'esercizio del potere di annullamento e le sollecitazioni dirette all'avvio di altri tipi di procedimenti a iniziativa d'ufficio.

A conferma di quanto detto, il comma 2-*bis* dell'art. 21 *nonies* afferma espressamente che le amministrazioni “possono” – e non devono – annullare i loro provvedimenti, decorsi diciotto mesi, in presenza di un accertamento definitivo del reato.

¹¹⁷ Sul punto, N. POSTERARO, *Sui rapporti tra dovere di provvedere e annullamento d'ufficio come potere doveroso*, in www.federalismi.it, 8 Marzo 2017.

¹¹⁸ Più precisamente, il riconoscimento di un generalizzato dovere di procedere, o provvedere, è contrario al principio dell'inoppugnabilità, considerando che si riconoscerebbe la legittimazione anche in capo a chi, lasciando inutilmente decorrere il termine per potere impugnare, non l'abbia fatto

La stessa interpretazione è stata resa nelle prime pronunce del Giudice amministrativo¹¹⁹, le quali hanno ribadito che il potere di autotutela decisoria in capo all'Amministrazione non ha come unica finalità il mero ripristino della legalità, poiché costituisce una potestà discrezionale che deve contemplare la verifica di determinate condizioni, previste dall'ordinamento e concernenti l'opportunità di correggere l'azione amministrativa svoltasi illegittimamente.

In conclusione, le considerazioni che precedono non sembrano legittimare il superamento dell'impostazione tradizionale, secondo la quale il potere di autotutela va ricostruito in termini di discrezionalità del suo esercizio.

Nonostante ciò l'interpretazione, pacificamente accettata dalla dottrina e giurisprudenza maggioritaria, sembra scontrarsi con gli obblighi derivanti dalla normativa europea e dalla doverosità dell'autotutela nell'ipotesi di atti contrastanti con il diritto europeo, sancita in numerose occasioni dalla Corte di Giustizia¹²⁰.

3.2.2. La revoca dei provvedimenti favorevoli

Ai sensi dell'art. 21 *quinquies* L. 241/1990 «*Per sopravvenuti motivi di pubblico interesse ovvero nel caso di mutamento della situazione di fatto non prevedibile al momento dell'adozione del provvedimento o, salvo che per i provvedimenti di autorizzazione o di attribuzione di vantaggi economici, di nuova valutazione dell'interesse pubblico originario, il provvedimento amministrativo ad efficacia durevole può essere revocato da parte dell'organo che lo ha emanato ovvero da altro organo previsto dalla legge. La revoca determina la inidoneità del provvedimento revocato a*

¹¹⁹ *Ex multis*, TAR Campania, Napoli, Sez. II, 9 febbraio 2016, n. 698. In tale pronuncia, è stato anche ribadito che «l'annullamento è stato, pertanto, connotato dall'art.21 *nonies*, come modificato da ultimo dalla Legge 7/8/2015, n.124, in termini di rinnovata manifestazione, entro un termine ragionevole, della funzione amministrativa. In tale ambito rilevano, oltre all'attualità di un interesse pubblico distinto ed ulteriore rispetto al mero ripristino della legalità violata, anche gli interessi di tutte le parti coinvolte e il tempo trascorso dalla determinazione viziata. Per effetto dell'art. 21 *nonies*, l'esercizio della potestà di autotutela decisoria richiede non solo l'esistenza di un vizio dell'atto da rimuovere, ma anche la sussistenza di un interesse pubblico e la sua comparazione con gli interessi dei destinatari e dei controinteressati, quando, per effetto del provvedimento reputato illegittimo, siano sorte posizioni giuridiche qualificate e consolidate nel tempo».

¹²⁰ In effetti, la giurisprudenza dell'Unione europea ha affermato la sussistenza di un obbligo di adozione dei provvedimenti di secondo grado, in caso di atti contrastanti con il diritto europeo. Sul punto, P. FERRARI, *Annullamento in autotutela di provvedimenti contrastanti con il diritto comunitario*, in *Giurispr. It.*, IV, 2008.

produrre ulteriori effetti. Se la revoca comporta pregiudizi in danno dei soggetti direttamente interessati, l'amministrazione ha l'obbligo di provvedere al loro indennizzo».

L'atto di revoca, classificabile come provvedimento amministrativo di secondo grado (o di riesame), si traduce nel *ritiro e nella rimozione* dell'atto amministrativo ad efficacia continuativa e durevole, adottato in precedenza, al fine di curare l'interesse pubblico e verificare che sia soddisfatto in via concreta e attuale¹²¹, alla luce di una rinnovata valutazione degli interessi considerati, che rendono il precedente provvedimento viziato nel merito e, quindi, inopportuno, inadeguato o ingiusto.

Il potere autoritativo di revoca si caratterizza, oltre che per il suo carattere discrezionale, per l'incidenza negativa sulle situazioni giuridiche soggettive anche consolidate, poiché esso comporta l'eliminazione di un precedente provvedimento e la conseguente inidoneità a produrre ulteriori effetti. L'atto di revoca elimina l'efficacia del provvedimento originario per il venir meno, a causa del mutamento della situazione di fatto, di alcuno dei presupposti che giustificavano la scelta iniziale¹²², prescindendo dall'esistenza di vizi di legittimità, sul presupposto del necessario e continuo adeguamento della Pubblica amministrazione alle esigenze economico – sociali.

Dunque, il provvedimento di riesame è un atto a carattere generale, che produce effetti *ex nunc*¹²³, salvaguardando quelli *medio tempore* prodotti dal provvedimento revocato.

Oltre al rispetto dell'obbligo motivazionale, l'adozione del provvedimento di revoca è soggetta al rispetto delle regole sul procedimento amministrativo, fra le quali – in considerazione della forte incidenza che produce la revoca sulle posizioni giuridiche soggettive – riveste maggiore importanza l'ottemperanza dell'obbligo di comunicazione dell'avvio del relativo procedimento¹²⁴.

¹²¹ Questa è la definizione di *Revoca* in Enciclopedia Treccani – online, www.treccani.it

¹²² Così S. ANTONIAZZI, *op. cit.*, 130 ss.

¹²³ Così distinguendosi dall'annullamento d'ufficio.

¹²⁴ Sul punto, Tar Calabria, Reggio Calabria, sez. I, 18 maggio 2011, n. 435, secondo cui «*il provvedimento di revoca dell'aggiudicazione (e, a maggior ragione, quello di revoca dell'intera gara) richiede l'avviso di avvio del procedimento, nel caso in cui risultanze della procedura siano state approvate e la relazione fra le parti sia entrata già nella fase paritetica dell'esecuzione delle*

Le caratteristiche enunciate consentono di cogliere la distinzione rispetto all'annullamento d'ufficio:

- in primo luogo, è diverso il motivo che induce l'Amministrazione ad adottare l'atto di ritiro;
- in secondo luogo, sono differenti le conseguenze patrimoniali che derivano dall'atto di ritiro, poiché mentre l'atto revocato, essendo originariamente legittimo, fa sorgere in capo alla Pubblica amministrazione l'obbligo di indennizzare il privato, viceversa l'annullamento d'ufficio di un atto illegittimo fa sorgere in capo al privato il diritto al risarcimento del danno;
- in terzo luogo, è diverso il ruolo attribuito all'affidamento vantato dal privato: nella disciplina dettata dall'art. 21 *nonies*, l'affidamento rappresenta un limite al potere di annullamento; viceversa, nella disciplina contenuta nell'art. 21 *quinquies* l'affidamento costituisce il parametro di valutazione dell'indennizzo da corrispondere a favore del privato.

Rispetto a tale ultimo riferimento, è doveroso premettere che l'adozione dell'atto di ritiro fa sorgere un obbligo di indennizzo¹²⁵ in capo alla Pubblica amministrazione. La domanda di indennizzo presuppone l'avvenuto riconoscimento, da parte del ricorrente, della legittimità del provvedimento di revoca, dal quale scaturisce un'obbligazione indennitaria da atto lecito a carico dell'Amministrazione, senza che a tal fine occorra la dimostrazione della sua colpevolezza¹²⁶. Infatti, l'indennizzo di cui all'art. 21 *quinquies* della L. n. 241 del 1990 delinea una fattispecie riconducibile al modello dogmatico della responsabilità da atto lecito dannoso in cui l'atto di revoca rileva di per sé, prescindendo

prestazioni, senza che, in tal caso, sia neppure applicabile il disposto dell'art. 21-octies l. n. 241/1990».

¹²⁵ La previsione dell'indennizzo in favore dei soggetti direttamente interessati dal provvedimento di revoca, che abbiano subito un pregiudizio dal medesimo, è senz'altro una delle innovazioni più significative introdotte dalla l. n. 15 del 2005, tanto da esser stata qualificata come una sorta di «*presidio a tutela della posizione (del privato) che, contrariamente a quanto poteva in passato accadere, non potrà mai essere totalmente soccombente*». Come evidenziato in M. SINISI, *Il «potere» di revoca*, in Dir. amm., fasc.3, 2007; a cui si rimanda per un maggior approfondimento della tematica.

¹²⁶ Come pacificamente affermato dalla giurisprudenza amministrativa; *ex multis*, Tar Calabria, Catanzaro, sez. I, 25 agosto 2011, n. 1168; Tar Basilicata, Potenza, sez. I, 14 gennaio 2011, n. 36

dall'elemento soggettivo della colpa, quale fattore cui conseguono risvolti patrimoniali a carico dell'amministrazione¹²⁷.

La disciplina della revoca, così delineata, ha subito alcune importanti modifiche a seguito dell'entrata in vigore del Decreto Legge 12 settembre 2014, n. 133 (c.d. "Decreto Sblocca Italia), convertito con modificazioni in Legge 11 novembre 2014, n. 164.

Più precisamente, l'art. 25, comma 1, lett. b *ter*), reca due importanti novità, che ineriscono ai presupposti per l'esercizio del potere di revoca: è rimasto inalterato il potere di revoca per sopravvenuti motivi di pubblico interesse, ma è stata profondamente modificata la disciplina della revoca per mutamento della situazione di fatto o per la nuova valutazione dell'interesse pubblico originario.

Dunque, la revocabilità del provvedimento amministrativo ad efficacia durevole è ammessa:

- per sopravvenuti motivi di pubblico interesse;
- nel caso di mutamento della situazione di fatto non prevedibile al momento dell'adozione del provvedimento;
- nel caso di nuova valutazione dell'interesse pubblico originario, salvo che per i provvedimenti di autorizzazione o di attribuzione di vantaggi economici.

La revoca interviene sulla base di un giudizio di opportunità; ciò produce delle immediate ricadute sulla motivazione del provvedimento di revoca, che deve essere proiettata verso la valorizzazione del sopravvenuto interesse pubblico ovvero del mutamento della situazione di fatto o della nuova valutazione dell'interesse pubblico originario, posto che è proprio la suddetta motivazione che consente al Giudice amministrativo di monitorare la legittimità dell'operato dell'Amministrazione.

La nuova disciplina della revoca del provvedimento amministrativo è, dunque, ancorata a due principi: la buona fede e la diligenza della Pubblica amministrazione; la tutela dell'affidamento del privato¹²⁸.

¹²⁷ Come evidenziato in M. SINISI, *op. cit.*, non può sfuggire la scelta di prevedere un indennizzo anziché un risarcimento del danno subito, ciò in considerazione del fatto che il nostro ordinamento ricorre all'indennizzo quando il danno si verifichi in conseguenza di un comportamento lecito.

Premesso che la revoca è un *provvedimento discrezionale*, la cui emanazione deve fondarsi su un «*ragionevole equilibrio tra esigenze di flessibilità e dinamicità del potere ed esigenza di tutela dell'affidamento*», nel voler, allora, indagare sul rapporto tra l'esercizio del potere di revoca e la tutela del legittimo affidamento, viene in luce l'esistenza di vincoli cui è soggetto detto potere, per la cui individuazione non ci si può limitare alla mera previsione di un indennizzo. Non a caso, «*se esso si considera come misura della riparazione integrale del sacrificio dei privati interessati dal provvedimento di revoca, e dunque un ristoro economico pari all'intero ammontare della perdita subita, si giunge a una mera conversione dell'interesse del privato nel suo equivalente economico, con una utilizzazione peraltro impropria del termine indennizzo, che riconduce la misura riparatoria ad una attività della Pubblica amministrazione conforme a diritto.*

Se si avvalorasse tale interpretazione, la ponderazione operata dalla Amministrazione circa l'opportunità di procedere o meno alla revoca del provvedimento originario coinvolgerebbe solo l'equivalente economico della perdita subita dal privato, relegando pertanto a una funzione del tutto marginale il ruolo dell'affidamento ingenerato. Si prospetterebbe così una valutazione in ordine all'impiego delle risorse pubbliche più che un equo bilanciamento di interessi contrastanti.

Viceversa, laddove si ritenesse che l'indennizzo non possa equivalere al risarcimento del danno subito per effetto della revoca del provvedimento, permarrebbe in capo al destinatario l'interesse al mantenimento del provvedimento originario, a sé favorevole»¹²⁹.

Ciò valga a evidenziare come l'esercizio del potere di revoca comporti un evidente pregiudizio alla regola dell'intangibilità e della conservazione delle situazioni giuridiche sorte sulla base del precedente provvedimento; tale considerazione, unitamente al modo di intendere l'indennizzo dovuto, commisurato alle spese e alle perdite verificatesi successivamente al momento in cui il destinatario poteva ragionevolmente ritenere che il

¹²⁸ Già tutelato dall'art. 21 *quinquies*, Il comma, con riguardo alla disciplina dell'indennizzo.

¹²⁹ M. SINISI, *op. cit.*

provvedimento potesse essere ritirato, introduce certamente l'*affidamento* come situazione tutelabile, per mezzo dell'individuazione dei limiti alla potestà di revoca, specie in presenza di un provvedimento amministrativo favorevole al destinatario.

Tale indagine deve svolgersi, considerando la differenza esistente tra l'individuazione dei limiti alla discrezionalità, alla luce della precedente composizione di interessi¹³⁰, e la tutela dell'aspettativa.

Il primo ambito è riconducibile alla c.d. teoria dei diritti quesiti, aventi origine nel provvedimento di primo grado: i soggetti privati, destinatari dell'atto, sono titolari di una posizione "forte" di diritto soggettivo e affidamento particolarmente tutelato nella persistenza delle contestuali situazioni consolidate¹³¹.

Diversamente, nel caso di atto ad efficacia prolungata da cui derivino diritti affievoliti, destinati a cedere di fronte a certi specifici interessi pubblici e, dunque, pienamente revocabili. In tal caso, non si tratta di diritti, ma di interessi legittimi. Di conseguenza, la revoca sarebbe esercitabile solo per gli atti che creano situazioni di interesse legittimo¹³².

Pertanto, se l'esistenza di uno stato di affidamento dei privati destinatari nella persistenza di posizioni consolidate rappresenta il limite alla concreta revocabilità del provvedimento, andrebbe tutelato l'affidamento del privato nella stabilità della situazione determinata dalla Pubblica amministrazione, alla quale si impone di comportarsi in modo coerente nel rispetto della situazione di fiducia precedentemente creata.

Tale dovere deve applicarsi in modo bilaterale nel rapporto Amministrazione – cittadino, nella misura in cui entrambe le parti sono tenute a comportarsi secondo il canone della buona fede oggettiva, che pertanto si traduce in un onere di lealtà e di collaborazione attiva nel procedimento amministrativo.

¹³⁰ Sul punto B. CAVALLO, *Provvedimenti e atti amministrativi*, Milano, 1993; l'Autore ritiene non convincente la tesi che richiama un preteso affidamento suscitato dall'atto revocato nei suoi destinatari, poiché allora si confonderebbe il limite alla revocabilità del provvedimento di primo grado con l'efficacia temporale dell'atto di revoca, adottato dopo una lunga revisione. Di contro, l'Autore sostiene la tesi che individua la *ratio* della retroattività della revoca nell'intervento sul rapporto e non sull'atto da revocare.

¹³¹ Come indicato in S. ANTONIAZZI, *op. cit.*, 136 ss.

¹³² Ancora S. ANTONIAZZI, *op. cit.*, 138 ss.

Ciò implica che, nel procedimento amministrativo, la buona fede oggettiva si declini in almeno tre aspetti: l'apporto del privato ad una corretta e completa attività istruttoria; l'obbligo di salvaguardia di tutti gli interessi coinvolti; la collaborazione al conseguimento degli interessi indicati dalla legge.

4. LA TUTELA DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO.

4.1. La ricostruzione di una situazione soggettiva autonoma.

La legittimità dell'azione amministrativa, unitamente al principio di buona fede e al decorso del tempo, può ragionevolmente indurre il privato a confidare su una posizione ben più concreta di una mera aspettativa di fatto¹³³, cosicché si realizza il legittimo affidamento a fronte di una situazione giuridica favorevole al soggetto, che crei un determinato grado di stabilità nella sfera giuridica del destinatario.

Di conseguenza, il *legittimo affidamento* del privato diventa una posizione qualificata laddove esso si leghi inestricabilmente al consolidamento degli effetti espliciti dal provvedimento, sussistendo viceversa una mera *aspettativa* al verificarsi di detti eventi, nella fase anteriore dell'emissione del provvedimento stesso.

Dunque, il costituirsi di una posizione di legittimo affidamento impone che il soggetto interessato abbia instaurato un "dialogo" con l'amministrazione, ossia che possa vantare almeno una posizione di *interesse legittimo pretensivo*¹³⁴.

Al fine di vagliare la portata di tale ultima affermazione, è opportuno comprendere la distinzione tra diritto soggettivo e interesse legittimo, quali situazioni giuridiche soggettive del privato nei confronti della Pubblica amministrazione.

Nel fare ciò, è opportuno richiamare brevemente i punti essenziali del pensiero di Antonio Romano Tassone. L'Autore opera una distinzione tra *diritto soggettivo* e *interesse legittimo*, sostenendo che «Ove la norma stabilisca la soluzione del conflitto tra gli interessi, determinando *a priori* ed in astratto (...) ciò che spetta ad ognuno dei soggetti

¹³³ M. SINISI, *op. cit.*

¹³⁴ Così scrive S. VILLAMENA, *Legittimo affidamento e contratti pubblici: osservazioni su serietà e pigrizia amministrativa*, in *Gazzetta amministrativa – Sezione Saggi e contributi scientifici*, n. 1, 2013.

coinvolti, si ha il diritto soggettivo; ove la norma disciplina lo svolgimento del conflitto, ma non ne fissa l'esito, si ha l'interesse legittimo.

Nel primo caso agli interessi viene assicurata la soddisfazione; nel secondo si ha soltanto la garanzia della possibilità di ottenere un risultato favorevole.

La differenza tra le due situazioni giuridiche soggettive sta dunque nella differenza della loro tutela giuridica, a seconda, cioè, che il diritto assicuri la soddisfazione degli interessi che ne sono il sostrato pre - giuridico, o che, disciplinando il modo in cui il conflitto deve essere risolto, ne garantisca la possibilità di soddisfazione.

Perché – e questo è il dato essenziale – anche la sola possibilità giuridica di soddisfazione è sufficiente per riconoscere la sussistenza di una situazione giuridica soggettiva»¹³⁵.

La realizzazione dell'interesse considerato non è dunque più indispensabile perché esso risulti oggetto di diretta protezione giuridica, ma è sufficiente, per questo, che essa sia solo possibile, e sottoposta alla condizione che l'interesse in questione risulti in concreto *da premiare nel confronto con gli altri interessi contemplati dall'ordinamento*, in una relazione che l'ordinamento stesso costruisce come multi e non più solo bilaterale.

Ancora più interessante, poi, appare la distinzione tra una nozione allargata di interesse legittimo «interesse legittimo in senso ampio» ed una ristretta «interesse legittimo in senso stretto».

La prima «si riscontra ogni qualvolta l'ordinamento non determina la soluzione sostantiva del conflitto sociale, ma si limita a predisporre i congegni per la sua soluzione». La seconda presuppone che vi sia «una posizione di giuridica disparità» tra gli interessi, e che «l'ordinamento riconosca ad uno dei soggetti coinvolti la (relativa) disponibilità dell'interesse altrui»¹³⁶.

Secondo l'impostazione prevalente, l'affidamento è ricondotto ad una *pretesa di coerenza del comportamento amministrativo con una precedente determinazione, in relazione ad*

¹³⁵ Il pensiero di A. Tassone Romano è riportato in F. G. COCA, *Le situazioni giuridiche soggettive nel pensiero di Antonio Romano Tassone*, in Dir. amm., fasc. 3, 2014.

¹³⁶ A. ROMANO TASSONE, Voce *Situazioni giuridiche soggettive (dir. amm.)*, in Encicl. dir., II° aggiornamento, Milano, 1998.

*un interesse che derivi dalla situazione di vantaggio; si impone così una necessaria ponderazione preventiva dell'interesse dell'amministrazione con gli interessi dei soggetti direttamente o indirettamente coinvolti nel rapporto come espressione del principio di buona fede oggettiva che è ritenuto idoneo a suscitare l'affidamento*¹³⁷.

A tal proposito, è doveroso ribadire il duplice significato che porta con sé il riferimento all'affidamento: il primo coincide con quello di buona fede in senso soggettivo; il secondo, che si rifà alla buona fede oggettiva, indica «*l'aspettativa che coloro con i quali si viene a contatto si comportino secondo le regole di correttezza imposte dal principio di buona fede e che per affidamento in senso stretto si intende l'aspettativa che il comportamento altrui sia coerente col comportamento precedente*»¹³⁸.

Tale ricostruzione ha permesso di evidenziare che, mentre la buona fede è criterio di conformazione dell'interesse pubblico considerato con l'atto di primo grado, *l'affidamento costituisce principio di stabilizzazione delle situazioni protette e di ampliamento dell'interesse legittimo, quale ambito di protezione dei privati nei confronti della Pubblica amministrazione*¹³⁹.

Per questo si possono configurare situazioni giuridiche tutelate che, a differenza del diritto soggettivo, non garantiscono un risultato certo quanto al bene materiale della vita, ma che comunque consentono al titolare di esso di avere delle *chance* di ottenerlo. Può ritenersi di «*porre a base del "diritto di partecipazione", un interesse, di carattere non economico, al rispetto della persona, la cui postulazione sembra tanto più agevolmente configurabile nel diritto pubblico, in quanto la pubblica amministrazione deve produrre non soltanto decisione intrinsecamente corrette, ma anche fiducia e consenso sociale intorno a se stessa ed alla propria azione ed a tal fine l'instaurazione di un rapporto di formale correttezza con il cittadino assume un'importanza tutt'altro che secondaria, tanto che è stato esattamente affermato che il principio di buona fede oggettiva costituisce per la pubblica amministrazione la regola fondamentale del procedimento*

¹³⁷ Così si legge in S. ANTONIAZZI, *op. cit.*, p. 115.

¹³⁸ Così G. P. CIRILLO, *op. cit.*

¹³⁹ Ancora S. ANTONIAZZI, *op. cit.*, pp. 115 ss.

*amministrativo»*¹⁴⁰.

Pertanto, l'affidamento è una situazione soggettiva dai connotati propri: l'affidamento è la situazione soggettiva che si aggiunge al patrimonio della persona con la semplice apertura del procedimento amministrativo¹⁴¹.

4.2. Modalità di tutela del legittimo affidamento.

Nel ricercare quali siano gli strumenti usati e/o utilizzabili per la tutela del legittimo affidamento, nonché per la ricomposizione dell'affidamento violato, è opportuno premettere che la situazione soggettiva, sottesa all'affidamento, ha una duplice dimensione: una dimensione patrimonialistica, nella misura in cui l'illegittimo sacrificio dell'affidamento, «giustamente» riposto nell'esito favorevole del procedimento iniziato, provochi una perdita di carattere economico che, in quanto lesione di una situazione protetta in sé, va risarcita; una dimensione personale, nella misura in cui viene in rilievo la correttezza o buona fede oggettiva¹⁴², insita nel rapporto tra privato e Amministrazione¹⁴³.

Infatti il modo di intendere il legittimo affidamento, nella giurisprudenza amministrativa interna, rileva come centrale il rapporto tra l'affidamento e gli altri interessi giuridicamente rilevanti emersi nel procedimento, «con la conseguenza di sacrificare un affidamento sussistente (i cui presupposti siano, cioè, riconosciuti come presenti nella fattispecie) in favore dell'interesse pubblico concretamente perseguito»¹⁴⁴.

Ciò denota una differenziazione strutturale del modo di intendere l'affidamento rispetto all'indicazione giurisprudenziale europea, a fronte della quale il sindacato operato sul legittimo affidamento è incentrato sulla sussistenza o meno dei suoi presupposti.

¹⁴⁰ Così F. MANGANARO, *Principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche*, Napoli, 1995

¹⁴¹ Come sostiene G. P. CIRILLO, *La giurisdizione sull'azione risarcitoria autonoma a tutela dell'affidamento sul provvedimento favorevole annullato e l'interesse alla stabilità dell'atto amministrativo*, in *Foro Amministrativo*, fasc.07-08, 2016.

¹⁴² Essa può anche, ma non necessariamente, influire sulla valutazione della legittimità del provvedimento. Così F. MANGANARO, *op. cit.*

¹⁴³ Come indicato in A. SAU, *La proporzionalità nei sistemi amministrativi complessi*, Milano, 2013.

¹⁴⁴ Così W. TROISE MANGONI, *L'esercizio retroattivo del potere amministrativo: limiti e garanzie a tutela dell'individuo*, Torino, 2016.

In tale ottica, allora, l'indicazione di un espresso richiamo al principio del legittimo affidamento, nella dizione originaria – non approvata – della Legge n. 15/2005, di riforma alla L. 241/1990, avrebbe certamente fatto rilevare in modo più agevole la violazione del canone dell'affidamento; tale canone sarebbe divenuto parametro di legittimità in sé, «con la conseguenza che l'eventuale contrasto con esso (resosi palese nel provvedimento finale) non avrebbe dovuto essere qualificato come un sintomo dell'eccesso di potere, ma come una specifica violazione di legge»¹⁴⁵.

Invero, la prevalente ricostruzione della violazione del legittimo affidamento come sintomatica dell'eccesso di potere, indicando il legittimo affidamento come variabile nell'esame comparativo degli interessi, ha causato una forte limitazione alla tutela limitando le potenzialità espansive dell'affidamento come vincolo per la Pubblica amministrazione.

Pertanto, sarebbe più opportuno porre al centro della valutazione i presupposti dell'affidamento, al fine di restituire a detto parametro la sua naturale funzione di garanzia¹⁴⁶.

Così, se si accoglie l'idea che la Pubblica amministrazione debba operare una valutazione comparativa tra gli interessi dei privati sacrificati e gli interessi pubblici perseguiti, dando conto nella motivazione della prevalenza di questi ultimi rispetto ai primi, deve concludersi che il conflitto tra affidamento e sopravvenienza dell'interesse pubblico trovi la sua soluzione giuridica nella ponderazione degli interessi e nella conseguente affermazione dell'interesse che appare *proporzionalmente* prevalente.

Senonché, il principio di buona fede non impone solo l'obbligo di ponderazione tra interessi diversi, ma anche «la tendenziale conservazione delle posizioni acquisite dal privato, in forza della precedente sistemazione di interessi, cosicché i diritti acquisiti

¹⁴⁵ Ancora W. TROISE MANGONI, *op. cit.*, p. 132.

¹⁴⁶ D'altra parte, è questa l'impostazione delineata dalla Corte di Giustizia UE, alla luce della quale il legittimo affidamento è principio generale dell'ordinamento, che costituisce parametro di sindacato, rispetto al quale valutare la legittimità degli atti.

costituirebbero un limite alla nuova determinazione discrezionale della Pubblica amministrazione»¹⁴⁷.

Così, rilevando la distinzione tra buona fede come norma integrativa della decisione e buona fede come norma integrativa del procedimento, la tutela del legittimo affidamento sarebbe garantita, in ragione della violazione della norma non scritta di tipo procedimentale, attraverso l'eventuale risarcimento del danno, sempre che l'affidamento abbia un contenuto economicamente valutabile¹⁴⁸.

Sul punto, autorevole dottrina ha sostenuto che *«nell'ipotesi in cui una legge o un provvedimento abbiano creato un affidamento e tale affidamento sia stato sacrificato, in nome di un interesse pubblico ritenuto prevalente in occasione di una successiva legge o di un successivo provvedimento è indubbio che il soggetto nei cui confronti l'affidamento è stato ingenerato finisce per subire un danno [...] Ebbene, in siffatte ipotesi, c'è un danno evidente, ma per definizione non si può configurare una fattispecie di responsabilità poiché si è in presenza di atti legittimi»*¹⁴⁹.

L'interesse pubblico al corretto esercizio della funzione amministrativa, inteso come corretto assetto di interessi, può non coincidere con l'interesse pubblico alla legalità, inteso come conformità alla norma. Di conseguenza, un provvedimento amministrativo contrario ad una norma, ma conforme agli interessi sostanziali, non dovrebbe essere annullato, ma potrebbe dar luogo al risarcimento del danno, ove abbia leso una situazione di diritto soggettivo connessa al cittadino in quanto persona.

L'aspettativa del privato ad ottenere una decisione amministrativa viene configurata come un vero e proprio diritto, dal momento che «la pluriqualificazione delle situazioni giuridiche soggettive consente di ritenere che le norme procedimentali, se da un lato sono

¹⁴⁷ Come sostiene A. MANTERO, *Le situazioni favorevoli del privato nel rapporto amministrativo*, Padova, 1979.

¹⁴⁸ Così A. SAU, *op. cit.*, p.120.

¹⁴⁹ F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico*, Milano, 2001. L'Autore precisa che la buona fede, considerata un principio non scritto non in contrasto con il principio di legalità, è idonea a giustificare la tutela di interessi consolidati, anche se generati da atti invalidi e idonea a costituire un limite al potere di annullamento, atteso che esso ha di fronte non un mero interesse di fatto del privato a conservare gli effetti favorevoli dell'atto, bensì una vera e propria situazione giuridica soggettiva: l'affidamento appunto.

poste per garantire il corretto confronto tra gli interessi ed incidono sulla legittimità del provvedimento, dall'altro costituiscono obblighi autonomi di correttezza. Le norme sul procedimento avrebbero, perciò, la duplice funzione di garantire la tutela del bene materiale e contemporaneamente l'adeguato e corretto svolgimento procedimentale, indipendentemente dal bene materiale voluto dal soggetto. Si ha così conferma che la violazione degli obblighi di correttezza, non dando luogo sempre e comunque ad invalidità provvedimentali, è una situazione autonoma»¹⁵⁰.

Alla luce di tali premesse, allora, quale tutela rimane per il privato nel caso in cui la *proporzionata ponderazione* degli interessi implichi il *sacrificio dell'affidamento*?

Il quesito ingloba certamente una serie di questioni meritevoli di approfondimento, in quanto riconducibili alla responsabilità della Pubblica amministrazione, la cui natura è ricostruita sulla base del modo di intendere il legittimo affidamento come situazione giuridica soggettiva; al tipo di tutela riconoscibile nei confronti del privato.

Il tema della responsabilità della Pubblica amministrazione e del risarcimento del danno per lesione dell'affidamento ingenerato è tanto più evidente nel caso di esercizio del potere di autotutela¹⁵¹. In particolare, è interessante analizzare l'esercizio legittimo del potere di autotutela, dal momento che in tale ipotesi la legittimità del provvedimento non consente il consolidarsi di un danno ingiusto e dunque antigiuridico, con conseguente esclusione del danno risarcibile.

La legittimità dell'azione amministrativa sembra giustificare la prevalenza dell'interesse pubblico collegato al corretto riesame della decisione amministrativa, pertanto il sacrificio dell'interesse del privato, e dunque il danno causato allo stesso in ragione dell'esercizio del potere amministrativo, non potrebbe trovare alcun ristoro risarcitorio;

¹⁵⁰ Come scrive F. MANGANARO, *Dal rifiuto di provvedimento al dovere di provvedere: la tutela dell'affidamento*, in Dir. Amm., fasc. 01-02, 2016.

¹⁵¹ Nell'ipotesi di esercizio illegittimo dell'autotutela, l'amministrazione illegittimamente determina il venire meno degli effetti vantaggiosi prodotti da un proprio provvedimento ampliativo della sfera giuridica del privato. In tal caso, la riduzione della sfera giuridica del privato è evidentemente conseguenza del provvedimento di autotutela ed è quindi strettamente connessa a tale atto. Di conseguenza, a fronte dell'accertata illegittimità provvedimentale, il riconoscimento di una fattispecie di ristoro in termini di risarcimento in capo al privato, con connessa responsabilità in capo all'amministrazione, non potrà che seguire le regole della risarcibilità per lesione degli interessi legittimi

piuttosto, delineandosi le conseguenze sfavorevoli legate all'esercizio di un'attività lecita, si riconosce un ristoro di tipo indennitario.

Dunque, l'ordinamento riconosce tutela all'affidamento riposto dal privato nella legittimità dell'azione amministrativa, a prescindere dall'accertamento di alcun elemento soggettivo in capo all'amministrazione che agisce e dunque alla luce esclusivamente dell'accertato pregiudizio determinato dall'esercizio del potere e dall'adozione del relativo atto.

Tale ricostruzione, tuttavia, porta con sé evidenti limiti: la tutela dell'affidamento del privato nei confronti dell'esercizio legittimo del potere amministrativo è circoscritta alle ipotesi tassative di legge, le quali anche in giurisprudenza sono considerate ipotesi eccezionali.

Seppure, la giurisprudenza abbia riconosciuto l'accertamento di una responsabilità precontrattuale per violazione degli obblighi di comportamento da parte dell'amministrazione procedente nelle ipotesi in cui il provvedimento oggetto di riesame sia immediatamente funzionale alla stipula contrattuale, il ristoro in questione è sempre concesso alla *rilevanza*¹⁵² del bene della vita del privato intercettato dall'esercizio del potere di autotutela.

L'esigenza di tale particolare qualificazione o “forza” dell'affidamento costituisce dunque il limite della ristorabilità nei confronti del privato: nella prospettiva evidenziata, e dunque al di fuori delle ipotesi di legge o di quelle indicate dalla giurisprudenza, nessuna tutela è garantita al privato a fronte dell'esercizio legittimo del potere di autotutela¹⁵³.

Né dal diritto positivo, né dall'orientamento seguito dalla tradizionale giurisprudenza amministrativa è possibile, allo stato delle cose, trarre un principio generale che riconosca

¹⁵² Nell'ipotesi di ristoro indennitario, tale rilevanza è conseguenza di una valutazione compiuta a monte dal legislatore sulla particolare carica assiologica del vantaggio acquisito dal privato oggetto dell'esercizio legittimo del potere di autotutela, che viene considerata tale da giustificare il ristoro di legge.

Nell'ipotesi di ristoro risarcitorio, la rilevanza del bene della vita è integrata dalla natura del bene stesso, che consiste nella stipula del contratto.

¹⁵³ Come evidenzia S. DETTORI, *Esercizio legittimo del potere di revoca e doveri di comportamento della pubblica amministrazione*, in Dir. Amm., fasc. 4, 2017.

una possibilità di ristoro per il privato che venga pregiudicato dall'esercizio, seppure legittimo, del potere di autotutela amministrativa.

Pur tuttavia, al fine di comprendere se se la riconosciuta possibilità di un ristoro risarcitorio per la violazione degli obblighi comportamentali di buona fede e correttezza a fronte di un esercizio legittimo del potere di autotutela possa trovare un'applicazione generalizzata, pare doveroso svolgere alcune considerazioni.

Rispetto al tema della risarcibilità del danno derivante dalla lesione del legittimo affidamento, specie nel caso di ritiro di un provvedimento amministrativo favorevole, nella nota sentenza della Corte di Cassazione n. 500 del 1999 – con la quale si è riconosciuta la risarcibilità dell'interesse legittimo – si legge: *«circa gli interessi pretensivi, la cui lesione si configura nel caso di illegittimo diniego del richiesto provvedimento o di ingiustificato ritardo nella sua adozione, dovrà invece vagliarsi la consistenza della protezione che l'ordinamento riserva alle istanze di ampliamento della sfera giuridica del pretendente. Valutazione che implica un giudizio prognostico, da condurre in riferimento alla normativa di settore, sulla fondatezza o meno della istanza, onde stabilire se il pretendente fosse titolare non già di una mera aspettativa, bensì in una situazione suscettiva di determinare un oggettivo affidamento circa la sua conclusione positiva, e cioè di una situazione che, secondo la disciplina applicabile, era destinata, secondo un criterio di normalità, ad un esito favorevole, e risultava quindi giuridicamente protetta».*

Tale precisazione induce a ritenere che il legittimo affidamento si radichi nella convinzione che l'amministrazione si comporterà correttamente e quindi soddisferà la pretesa all'atto favorevole, a meno che vi osti il corretto esercizio della discrezionalità amministrativa nel caso concreto, che porti a far prevalere un altro interesse.

Più precisamente, l'affidamento si radica nella conservazione degli effetti dell'atto e si sostanzia, sul piano processuale, nel contrastare il provvedimento di secondo grado emanato, in presenza di specifici e diversi presupposti, dal potere amministrativo.

Valutato positivamente il riconoscimento del danno risarcibile derivante dalla lesione del

legittimo affidamento, allora, si evidenzia l'ennesimo fronte di scontro tra giudice ordinario e giudice amministrativo sul tema della giurisdizione sulla domanda risarcitoria in tema di danno derivante dall'affidamento ingenerato dal provvedimento favorevole.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con tre ordinanze "gemelle", nn. 6594, 6595 e 6596 del 23 marzo 2011, si sono occupate del problema¹⁵⁴, risolvendolo a vantaggio del riconoscimento della giurisdizione in capo al giudice ordinario, poiché la domanda risarcitoria formulata dal soggetto destinatario del provvedimento favorevole e relativa al danno subito per l'affidamento in esso ingenerato dalla decisione amministrativa non sarebbe collegata all'esercizio, neppure mediato, del potere amministrativo.

Secondo la Corte di Cassazione, la tutela risarcitoria, anche nell'ambito della giurisdizione esclusiva, può verificarsi solo qualora il danno patito dal privato sia conseguenza immediata e diretta dell'atto illegittimo, eventualmente impugnato, mentre nei casi presi in considerazione non sarebbe possibile né invocare alcuna tutela demolitoria (se il provvedimento di autotutela sia stato già dichiarato legittimo) né alcuna tutela risarcitoria dinanzi al giudice amministrativo poiché l'eventuale danno non deriva direttamente dall'esercizio del potere della pubblica amministrazione¹⁵⁵.

I provvedimenti favorevoli, illegittimi, rilevano esclusivamente come meri comportamenti della pubblica amministrazione integrando, *ex art. 2043 c.c.*, gli estremi di un atto illecito per violazione del principio del *neminem laedere* imputabile alla Pubblica Amministrazione per avere tale atto con la sua apparente legittimità ingenerato nel suo destinatario l'incolpevole convincimento di poter procedere con l'attività autorizzata o liberalizzata. In mancanza di un atto impugnabile, o comunque di un danno derivante da atto illegittimo, al privato non resta che adire il giudice ordinario per richiedere una tutela

¹⁵⁴ I Giudici di legittimità hanno contribuito a configurare una fattispecie autonoma di danno extracontrattuale qualora la Pubblica amministrazione, con la propria condotta, abbia generato una sequenza fattuale complessivamente contraria al generale dovere di correttezza o buona fede oggettiva, ledendo

un'aspettativa del privato meritevole di tutela a prescindere dalla legittimità o meno della sua azione. La violazione del generale obbligo del *neminem laedere* quale fonte, tradizionalmente, di responsabilità extracontrattuale, viene in questo caso ricollegata non all'emanazione di un provvedimento illegittimo ma alla violazione di un generale dovere di comportamento.

¹⁵⁵ Così R. DIPACE, *Le incertezze delle liberalizzazioni e il problema del risarcimento del danno da violazione del legittimo affidamento*, in Convegno "La difficoltà di liberalizzare" – Milano 2014, reperibile in www.diritto-amministrativo.org

risarcitoria fondata sull'affidamento¹⁵⁶.

Tale impostazione, invero, non sembra convincente poiché la violazione del legittimo affidamento, derivante dal “ritiro” di un provvedimento favorevole è pur sempre espressione di un danno causato dall'esercizio del potere della Pubblica amministrazione.

In più, il ragionamento della Corte di Cassazione, volto a riconoscere la giurisdizione in capo al giudice ordinario, è fondato sulla ricostruzione del legittimo affidamento come diritto soggettivo. Tale idea è sostenuta da quella parte della dottrina che ritiene di non poter più qualificare come interesse legittimo la situazione del soggetto privato che lamenta la lesione dell'affidamento: «occorre parlare piuttosto di un vero e proprio “diritto alla tutela del legittimo affidamento” dunque una posizione soggettiva che dà pienamente conto del soggetto e della qualità e della consistenza del suo interesse, e lo tutela in modo diretto e autonomo»¹⁵⁷.

Di contro, altra parte della dottrina ha sostenuto che nella fattispecie relativa al danno da provvedimento favorevole, dove si richiede la tutela per la violazione del principio del legittimo affidamento, viene in rilievo un diritto soggettivo all'integrità del patrimonio e un comportamento della Pubblica Amministrazione collegato all'esercizio del potere.

Tale ricostruzione è legata all'idea secondo cui «il legittimo affidamento più che una posizione soggettiva autonoma è un principio di carattere generale che concorre a comporre lo statuto dell'azione amministrativa, esprimendo l'esigenza di tutelare nell'ambito dell'azione amministrativa gli interessi dei privati coinvolti soprattutto quando alcuni elementi (precedenti comportamenti della pubblica amministrazione o emanazione di direttive e circolari) abbiano ingenerato nel privato un affidamento a una determinata regolamentazione dei propri interessi da consacrare nel provvedimento»¹⁵⁸.

Da ciò deriverebbe che, a fronte di una lesione dell'interesse legittimo, si configurerebbe

¹⁵⁶ Ancora R. DIPACE, *op. cit.*, pp. 5 ss.

¹⁵⁷ Così M. GIGANTE, *Il principio del legittimo affidamento*, in M.A. Sandulli (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2011, 148. Per l'esattezza, si tratterebbe di un diritto all'affidamento e alla correttezza dell'azione amministrativa o come diritto a fare affidamento sulla legittimità e sulla correttezza dell'azione stessa.

Tale posizione è criticata in R. DIPACE, *op. cit.*, pp. 10 ss; l'Autore sostiene che si tratterebbe piuttosto di un “interesse legittimo mascherato”.

¹⁵⁸ Come scrive R. DIPACE, *op. cit.*, pp. 11 ss.

la giurisdizione in capo al giudice amministrativo, in quanto giudice naturale secondo la Costituzione.

Tale ultima impostazione ha trovato conferma nella giurisprudenza amministrativa maggioritaria¹⁵⁹, secondo la quale il riferimento all'affidamento del privato, più che quello di un autonomo limite al potere di riesame dell'amministrazione, svolge il ruolo di ulteriore elemento da cui scaturisce la necessità di motivare adeguatamente la scelta amministrativa, al fine di superare il sospetto che si stia esercitando il potere in modo non corretto.

Le posizioni fin qui espresse sono state nuovamente scrutinate dalla Corte di cassazione, mediante l'ordinanza n. 17586 del 4 Settembre 2015, resa a Sezioni Unite.

Secondo tale decisione, in tema di risarcimento dei danni la giurisdizione del giudice amministrativo si configura soltanto a seguito della lesione che derivi dalla illegittimità di un diniego, di un silenzio o di un ritardo nel provvedere (interesse pretensivo), ovvero in relazione alla illegittimità di un atto restrittivo della sfera giuridica (interesse oppositivo). Viceversa, vi è giurisdizione del giudice ordinario in ogni altro caso e, in particolare, ove a seguito dell'annullamento (d'ufficio o giurisdizionale), il provvedimento originario riemerge quale fatto storico e quindi come mero comportamento degli organi che hanno provveduto al suo rilascio¹⁶⁰.

In particolare, la pronuncia ha chiarito che:

- l'esistenza del diritto a fare affidamento sulla legittimità dell'atto amministrativo e quindi sulla correttezza dell'azione amministrativa non comporta la valutazione sull'esercizio del potere pubblico, ma la verifica del rispetto dei doveri di comportamento. Di conseguenza, la pronuncia di illegittimità dell'atto o comportamento contro cui si ricorre non implica una tutela risarcitoria;
- la posizione del legittimo affidamento assume i tratti del diritto soggettivo, che come tale si sottrae alla giurisdizione del giudice amministrativo anche nell'ipotesi in cui la materia in cui si è formato l'affidamento rientri nella giurisdizione

¹⁵⁹ Per l'analisi della quale, si rimanda a G. P. CIRILLO, *op. cit.*

¹⁶⁰ Così G. P. CIRILLO, *op. cit.*

esclusiva;

- nella fattispecie da annullamento di atto legittimo non si versa in ipotesi di interesse legittimo pretensivo, bensì in un'ipotesi di tutela dell'affidamento riposta dal privato nel provvedimento poi annullato¹⁶¹;
- colui che ha beneficiato di un provvedimento satisfattivo legittimo, poi annullato, si duole del danno derivante dall'affidamento causatogli dall'emissione del provvedimento e quindi non introduce alcuna controversia sull'esercizio del potere dell'amministrazione. Non è esercizio del potere bensì apprezzamento del comportamento tenuto dalla pubblica amministrazione nella sua oggettiva idoneità a determinare l'affidamento¹⁶²;
- il soggetto originariamente beneficiario dell'atto subisce un danno meramente patrimoniale.

Di contro, le posizioni dottrinali maggioritarie giungono a riconoscere la giurisdizione in capo al giudice amministrativo, ritenendo che la lesione della situazione di affidamento deve comunque ricondursi all'esercizio, per quanto scorretto, di un potere amministrativo; di conseguenza la tutela risarcitoria avrebbe in ogni caso ad oggetto una posizione di interesse legittimo. Pertanto «il privato che confida in una situazione giuridica favorevole, quale bene finale sotteso al suo interesse legittimo pretensivo, vedrebbe leso tale interesse sia nel caso di illegittimo soddisfacimento della sua pretesa tramite un provvedimento favorevole

¹⁶¹ Nella sentenza si legge: «Il provvedimento favorevole risulta emesso certamente in modo ingiusto, ma non dal punto di vista del privato che l'aveva richiesto, nei cui riguardi nessun danno evento si è dunque verificato e, pertanto, nessuna fattispecie di illecito si configura perché non v'è lesione della sua situazione giuridica soggettiva».

¹⁶² Nella sentenza si legge «E' vero che il privato che chiede alla pubblica amministrazione un provvedimento facendo valere l'interesse pretensivo ad ottenerlo confida nello svolgimento dell'attività della p.a. in modo legittimo, ma tale svolgimento, oltre ad essere immanente nella stessa funzione della giurisdizione e, quindi, a connotare la sua invocazione, riguarda il modo in cui la sua situazione giuridica che è certamente di interesse legittimo dev'essere considerata ed esaminata dal giudice adito (modo che, del resto, egli nella prospettazione con cui ha chiesto il provvedimento può, peraltro, anche avere dedotto erroneamente) e non individua il contenuto e l'oggetto della situazione giuridica fatta valere. Contenuto ed oggetto che sono espressi invece dall'interesse positivo ad ottenere il provvedimento, sicché l'oggetto della situazione di interesse pretensivo non si può identificare nella postulazione a che si provveda legittimamente dall'Amministrazione, ma si deve identificare nella richiesta che si provveda dando positiva soddisfazione a quell'interesse».

ma, appunto, illegittimo in quanto la posizione di interesse legittimo ha come contenuto la pretesa a che si provveda legittimamente sulla richiesta del provvedimento ampliativo, sia nel caso di illegittima negazione di quest'ultima»¹⁶³.

Tale tesi si accompagna all'idea pratica secondo la quale il riconoscimento di una "doppia giurisdizione" porterebbe al rischio di una divergenza di giudicati. Infatti, «il danno può conseguire dal provvedimento che è favorevole nei confronti del beneficiario mentre può essere sfavorevole nei confronti di un terzo interessato. Seguendo il ragionamento della Cassazione l'azione di risarcimento del danno derivante dalla violazione del legittimo affidamento ingenerato nei confronti del beneficiario del provvedimento può essere esperita dinanzi al giudice ordinario, mentre l'azione risarcitoria del terzo danneggiato dal medesimo provvedimento illegittimo dovrebbe essere esperita dinanzi al giudice amministrativo in quanto il danno subito dal terzo sarebbe conseguenza diretta del provvedimento illegittimo. Ma seguendo tale impostazione si avrebbe un risultato paradossale quello per cui una stessa fattispecie venga conosciuta da due giudici differenti a seconda del soggetto che propone la domanda»¹⁶⁴.

Sulla base di tali argomentazioni, nel caso di lesione di un interesse legittimo pretensivo derivante da un provvedimento favorevole ma illegittimo, sul quale si intervenga in sede giurisdizionale o in autotutela per ripristinare la legalità violata, l'affidamento ricade sulla legittimità del provvedimento; esso si atteggia come una garanzia che il privato può far valere sia a fini della valutazione sull'attualità dell'interesse pubblico alla caducazione del provvedimento illegittimo a fronte di altri interessi secondari e qualificati, sia a fini risarcitori.

Invece, nel caso di lesione di un interesse legittimo pretensivo derivante da un illegittimo diniego, l'affidamento si riconosce nella successiva attività amministrativa.

In entrambi i casi, l'affidamento scaturisce da un comportamento della Pubblica amministrazione, espressione di un potere, che può incidere favorevolmente o meno sulla

¹⁶³ Così S. CARLUCCI, *La responsabilità della pubblica amministrazione per lesione di interessi legittimi pretensivi caratterizzati da un giustificato affidamento*, in Resp. Civ. prev., fasc.1, 2018.

¹⁶⁴ Come si legge in R. DIPACE, *op. cit.*

posizione di interesse legittimo del privato, declinandosi ora come aspettativa di legittimità di una situazione di vantaggio acquisita, che si ritiene incolpevolmente legittima; ora come aspettativa incolpevole all'acquisizione di una futura situazione favorevole in ragione di un presupposto di normalità dello sviluppo procedimentale¹⁶⁵.

Inoltre, ai fini della risarcibilità del danno derivante dalla lesione del legittimo affidamento, il modo di intendere la posizione giuridica soggettiva sottesa incide sull'onere probatorio.

Infatti, se la posizione giuridica soggettiva del privato è di interesse legittimo oppositivo, è sufficiente accertare che l'illegittima attività amministrativa abbia leso l'interesse alla conservazione di un bene o di una situazione di vantaggio. In questo caso non è necessario indagare sull'elemento soggettivo, e dunque sulla sussistenza di una colpa in capo alla Pubblica amministrazione, perché essa è intrinseca nella stessa illegittimità dell'azione amministrativa.

Viceversa, se la lamentata lesione coinvolge un interesse legittimo pretensivo, non è sufficiente la mera illegittimità dell'azione amministrativa a determinare l'illiceità del comportamento e, dunque, la sussistenza di un danno ingiusto risarcibile ai sensi dell'art. 2043 c.c. Infatti, sarà necessario lo svolgimento di un giudizio prognostico volto a stabilire se il privato era titolare di una mera aspettativa, e dunque di una semplice pretesa di fatto, o se invece si trovava ad essere titolare di una situazione qualificata, e come tale tutelabile, in quanto destinata ad un esito favorevole, secondo un criterio di normalità¹⁶⁶.

Dunque, appare di solare evidenza che, nel caso in cui si accolga la tesi del legittimo affidamento come interesse legittimo pretensivo, si attribuisce al privato che chiede il risarcimento del danno un onere probatorio più gravoso: «si richiede di dimostrare la serietà del proprio affidamento e, dunque, la legittimità di una situazione riconosciuta come degna di tutela dall'ordinamento. Per valutare in concreto la legittimità dell'affidamento del privato nel successivo sviluppo dell'attività amministrativa è necessario dimostrare la colpa della Pubblica amministrazione, in quanto la

¹⁶⁵ Come rileva S. CARLUCCI, *op. cit.*

¹⁶⁶ Ancora S. CARLUCCI, *op. cit.*

giurisprudenza non ritiene in questo caso sufficiente il mero riscontro dell'illegittimità dell'agire amministrativo»¹⁶⁷.

Tuttavia, la giurisprudenza amministrativa ha chiarito che in caso di accertata illegittimità di un atto amministrativo, al privato non è richiesto un particolare sforzo probatorio per ciò che attiene all'elemento soggettivo della fattispecie, potendo limitarsi ad allegare l'illegittimità dell'atto, dovendosi fare rinvio alle regole della comune esperienza e della presunzione semplice di cui all'art. 2727 c.c. Spetta invece all'Amministrazione dimostrare di essere incorsa in errore scusabile per la sussistenza di contrasti giudiziari, incertezza del quadro normativo di riferimento, complessità della situazione di fatto. La presunzione di colpa della Pubblica amministrazione può quindi essere riconosciuta solo in situazioni di colpa grave o inescusabile e commessa in un contesto di circostanze di fatto e in un quadro normativo e fattuale tale da palesare la negligenza e imperizia e cioè l'aver agito in spregio alle regole di correttezza, imparzialità e buona fede nell'assunzione del provvedimento viziato¹⁶⁸.

Recentemente, con l'ordinanza del 24 maggio 2017, n. 12991¹⁶⁹, la Cassazione è intervenuta nuovamente sul tema dell'accertamento dell'elemento soggettivo in tema di responsabilità civile della Pubblica amministrazione per esercizio illegittimo della funzione pubblica.

¹⁶⁷ Così si legge in S. CARLUCCI, *op. cit.*

¹⁶⁸ Sul tema, si deve precisare che la nota sentenza Cass. S.U. n. 500/1999 legando la responsabilità della P.A. da esercizio illegittimo della sua funzione ai canoni della responsabilità extracontrattuale di cui all'art. 2043 c.c., ha ingenerato perplessità che hanno portato la giurisprudenza ad accogliere anche qualificazioni diverse della responsabilità della P.A. o, comunque, a cercare di affievolire l'onere probatorio gravante sul danneggiato. In particolare, il Consiglio di Stato, pur continuando a far rientrare la responsabilità della P.A. nel paradigma extracontrattuale, ha affermato che «*in sede di risarcimento del danno derivante da procedimento amministrativo illegittimo, il privato danneggiato può limitarsi ad invocare l'illegittimità dell'atto quale indice presuntivo della colpa, perché resta a carico dell'Amministrazione l'onere di dimostrare che si è trattato di un errore scusabile derivante da contrasti giurisprudenziali sull'interpretazione della norma o dalla complessità dei fatti, ovvero ancora dal comportamento delle parti del procedimento*» (si veda: Cons. Stato, Sez. IV, 22 novembre 2016, n. 4896; Cons. Stato, Sez. V, 6 agosto 2001, n. 4239; Cons. Stato, Sez. IV, 13 luglio 2017, n. 3439).

¹⁶⁹ La pronuncia si sofferma, in particolare, sull'accertamento dell'elemento soggettivo ai fini della richiesta di risarcimento del danno, aggiungendo un interessante tassello rispetto al consolidato orientamento giurisprudenziale sul punto, che fonda la ripartizione dell'onere probatorio, in ordine alla colpa dell'apparato amministrativo, sulla tipologia di interesse legittimo leso.

In tale occasione, la Corte ha ritenuto che la prova dell'elemento soggettivo non sia necessaria nel caso in cui l'interesse pretensivo sia caratterizzato da un giustificato e legittimo affidamento sul successivo sviluppo dell'attività amministrativa.

Si può, dunque, scorgere non solo l'alleggerimento dell'onere probatorio, equiparabile a quello tradizionalmente riconosciuto agli interessi legittimi di tipo oppositivo, ma anche il riconoscimento di una particolare sottocategoria di interessi legittimi pretensivi, differenti da quelli «puri» per l'essere intrinsecamente caratterizzati da un affidamento *ex se* legittimo e giustificato sulla base di un criterio di «normalità» dell'esito favorevole¹⁷⁰.

Di conseguenza, l'affidamento è considerato una particolare situazione giuridica, la cui possibile lesione è provocata da un comportamento della Pubblica amministrazione contrario ai generali doveri di correttezza e buona fede. La tutela di tale posizione giuridica, poiché fortemente dipendente dal modo in cui sia esercitato il potere, specie nell'ipotesi di attività autoritativa, è modellata sulla base della tutela offerta all'interesse legittimo ed è fondata su parametri rigidi di individuazione della sua legittimità, ma connessa al caso concreto.

Tali argomentazioni giustificherebbero il riconoscimento di una categoria alquanto flessibile nella sua individuazione, che assume i tratti dell'interesse pretensivo caratterizzato da un legittimo affidamento, in virtù del quale risulta maggiormente assimilabile a quello oppositivo, almeno sul piano dell'onere probatorio sulla colpa della Pubblica amministrazione.

Infatti, nel caso di interessi legittimi oppositivi, l'affidamento è individuato con riferimento alla legittimità dell'azione amministrativa; nel caso di interessi pretensivi, invece, l'affidamento ricade sul mantenimento di una acquisita situazione favorevole che si ritiene incolpevolmente legittima oppure sul successivo sviluppo dell'attività amministrativa.

Ciò garantirebbe una tutela delle ragioni del privato anche nel caso in cui la concreta soddisfazione della sua aspirazione risulti limitata da un legittimo intervento in autotutela

¹⁷⁰ Come sostiene S. CARLUCCI, *op. cit.*

piuttosto che del giudice amministrativo, in ragione del riconoscimento del suo eventuale legittimo affidamento, quale ulteriore forma di garanzia apprestata dall'ordinamento alla posizione soggettiva di interesse legittimo¹⁷¹.

Un ultimo aspetto meritevole di sommario approfondimento è individuabile nella questione inerente alla natura del danno risarcibile. Più precisamente, finora si è fatto riferimento alla risarcibilità del danno patrimoniale derivante dalla lesione del legittimo affidamento, resta da capire se sia configurabile e di conseguenza risarcibile un danno non patrimoniale da lesione dell'affidamento.

Lungi dall'approfondire in tale sede il dibattito dottrinario e giurisprudenziale che ha animato la ricostruzione dell'anzidetta categoria di danno¹⁷², risulta più opportuno comprendere se la fattispecie del danno non patrimoniale da lesione dell'affidamento – che dovrebbe ricomprendere le conseguenze negative di carattere non economico, meritevoli di tutela, causate dalla situazione di affidamento in cui il privato versava – può essere ricompresa in una delle ipotesi in cui si declina il danno non patrimoniale *ex* art. 2059 c.c.

L'unica strada percorribile, al fine di fornire una risposta positiva al quesito, è la valorizzazione dei diritti fondamentali della persona, riconosciuti e costituzionalmente tutelati ai sensi dell'art. 2 Cost.

Secondo tale ricostruzione non sarebbe necessario riconoscere un fondamento costituzionale al legittimo affidamento, poiché è l'affidamento come situazione giuridica che viene in rilievo e risulta avere copertura costituzionale, in ragione della lesione di un diritto costituzionalmente garantito.

Tuttavia, sia consentito di rilevare l'erroneità della tesi appena esposta, almeno nella parte in cui ritiene non necessario il riconoscimento del fondamento costituzionale del legittimo

¹⁷¹ Così S. CARLUCCI, *op. cit.*

¹⁷² Sul punto, ci si limita a chiarire che l'interpretazione dell'art. 2059 c.c., quale norma di riferimento, a partire dalla nota sentenza *Cass. S. U., 11 Novembre 2008, n. 26972*, è stata oggetto di evoluzione del modo di riconoscere ed intendere il valore della persona umana. Ciò ha comportato il riconoscimento di una serie di categorie di danno non patrimoniale – che è stato declinato in danno biologico, danno esistenziale, danno morale soggettivo – oggi valutabili unitariamente.

affidamento; piuttosto, pare più coerente affermare che l'affidamento, non solo ha una copertura costituzionale come principio dell'ordinamento, ma rappresenta anche una situazione giuridica, la cui copertura costituzionale è riconducibile ai diritti della persona costituzionalmente garantiti.

Così delineate le modalità di tutela per la lesione dell'affidamento, può concludersi che l'affidamento tradito trovi una duplice tutela patrimoniale, mediante il riconoscimento dell'indennizzo, nonché del risarcimento del danno *ex art. 2043 c.c.*

Precisamente, l'indennizzo, in quanto riconosciuto a fronte dell'attività amministrativa legittima e lecita, è legato all'intento solidaristico di ristorare il soggetto danneggiato da un'attività a lui svantaggiosa; invece, il risarcimento del danno presuppone che l'attività amministrativa sia stata posta in essere in modo illecito, delineando l'esistenza di una responsabilità in capo alla Pubblica amministrazione, che dovrà essere accertata dal giudice competente, alla luce dei doveri di correttezza e buona fede eventualmente violati.

Volgendo al termine della trattazione, ulteriori riflessioni di conclusione possono svilupparsi riguardo la natura della responsabilità della Pubblica amministrazione, poiché il danno al privato deriva dal rapporto giuridico instaurato con la Pubblica amministrazione e dalla violazione di specifici obblighi derivanti da questo rapporto, sulla cui legittimità il privato può legittimamente confidare a rendere giuridicamente rilevante l'affidamento.

In tal caso, delineando una distinzione tra responsabilità aquiliana e responsabilità da violazione di obblighi, cui sarebbe sottesa la distinzione tra diritti soggettivi senza rapporto e diritti di obbligazione, viene in rilievo lo schema della *responsabilità contrattuale o da contatto qualificato*¹⁷³.

In effetti, nel ricomprendere la violazione del legittimo affidamento nell'alveo della responsabilità extracontrattuale, si crea una forzatura nel sistema poiché l'affidamento presuppone un rapporto giuridico tra le parti, a differenza della responsabilità

¹⁷³ Sul tema, si richiama C. CASTRONOVO, *Responsabilità civile per la Pubblica Amministrazione*, in Jus, 1998.

extracontrattuale, che tipicamente svolge la sua funzione in assenza di un rapporto giuridico¹⁷⁴.

Di conseguenza, proprio in virtù della natura relazionale dell'affidamento, la risposta alla sua lesione troverebbe una più naturale collocazione nell'alveo della responsabilità da violazione di obblighi.

Tale fattispecie sarebbe applicabile alla responsabilità della pubblica amministrazione, poiché il procedimento ha coinvolto il soggetto privato che, a seguito di tale «contatto», deve poter fare affidamento nell'adempimento di quegli obblighi di correttezza nell'agire amministrativo cui essa è tenuta¹⁷⁵.

5. CONCLUSIONI

Le questioni analizzate nel presente capitolo testimoniano come la tutela del legittimo affidamento incontri nel nostro ordinamento pubblicistico una serie di limitazioni e di condizionamenti, dai quali discende una problematica applicazione.

In effetti, il legittimo affidamento sembra costituire un principio più facile a comprendersi che ad applicarsi: esso rappresenta un principio al quale l'attività legislativa e amministrativa deve uniformarsi; esso rappresenta una posizione giuridica soggettiva che nasce nel rapporto tra cittadino e Amministrazione.

In particolare, la nozione di affidamento racchiude un'aspettativa di coerenza e non contraddittorietà del comportamento della Pubblica amministrazione; in tale accezione, esso è diventato utile strumento di tutela contro quei comportamenti irragionevoli o contraddittori della Pubblica amministrazione, posti in violazione del generale principio di buona fede oggettiva o dovere di correttezza.

¹⁷⁴ Così A. NICOLUSSI, *Diritto soggettivo e rapporto giuridico. Cenni di teoria generale tra diritto privato e diritto pubblico*, in *Europa e Diritto Privato*, fasc.4, 2014

¹⁷⁵ Come sostiene A. NICOLUSSI, *op. cit.*

Il tema sarà sviluppato in forma più approfondita nel Capito III, con particolare riferimento alla responsabilità dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente.

La tutela del legittimo affidamento risulta ancorata al canone di buona fede, attraverso l'applicazione sempre più frequente delle categorie civilistiche alle relazioni tra Pubblica amministrazione e cittadini.

Eppure, lo sforzo di fornire al legittimo affidamento una copertura legislativa, finanche costituzionale, non ha sortito un effetto favorevole sulla applicabilità del principio, nonché sulla tutela del legittimo affidamento come posizione giuridica autonoma, che pertanto risulta evanescente e secondaria.

Il quadro di riferimento risulta tanto più complicato nel rapporto tra tutela del legittimo affidamento e potere discrezionale della Pubblica amministrazione. Infatti, come precedentemente spiegato, al fine di sindacare la correttezza delle scelte discrezionali della pubblica amministrazione, in materia amministrativa, rileva l'eccesso di potere che, anche nel caso di poteri discrezionali, limita l'amministrazione affinché il potere stesso sia utilizzato *secundum legem*, cioè per perseguire le finalità assegnate dall'ordinamento.

Tuttavia, l'eccesso di potere si concretizza solo quando il potere amministrativo è usato per perseguire finalità differenti rispetto a quelle tipizzate dal legislatore. Di contro, superati tali limiti, l'esercizio del potere discrezionale non è giudizialmente sindacabile, poiché le valutazioni di merito – tra le quali rientrano quelle relative all'opportunità, convenienza e buona amministrazione – appartenenti alla sfera di libertà d'azione concessa dal legislatore medesimo all'amministrazione non possono essere assoggettate a sindacato giurisdizionale.

In sostanza, il legittimo affidamento entra nelle dinamiche dell'esercizio di potere, integrandosi nel novero degli interessi oggetto della discrezionalità amministrativa. Così, la tutela del legittimo affidamento, al quale deve riconoscersi una dimensione pubblicistica, dovrebbe avvenire nel potere amministrativo, come parte dell'assetto di interessi valutabili dall'amministrazione.

Si delinea una tutela ponderata del legittimo affidamento, che pone il privato dinanzi al superamento non sempre scontato di un limite alla tutela dell'aspettativa tradita.

Tale limite sembra superabile mediante il riconoscimento di una tutela patrimoniale del legittimo affidamento violato; una tutela patrimoniale derivante dalla violazione da parte della Pubblica amministrazione del dovere di correttezza a favore dell'interesse pubblico.

La coesistenza della tutela ponderata e patrimoniale del legittimo affidamento, allora, confermerebbe il duplice fondamento dell'affidamento, quale principio e interesse generale dell'ordinamento, nonché situazione giuridica soggettiva meritevole di tutela.

Di conseguenza, la mancata ponderazione del legittimo affidamento da parte della Pubblica amministrazione nell'esercizio del proprio potere rileva sul piano della legittimità dell'esercizio del potere; diversamente la lesione del legittimo affidamento rileva sul piano della correttezza del comportamento della Pubblica amministrazione.

Rispetto a tale ultima determinazione, è doveroso concludere che, avendo

l'Amministrazione il dovere di comportarsi secondo il canone della correttezza, la situazione giuridica soggettiva di affidamento deve trovare tutela a prescindere dal modo di esercizio del potere e/o del soddisfacimento dell'interesse pubblico.

In conclusione, il quadro delineato può certamente dirsi rispondente all'assetto teorico – dottrinario in materia di legittimo affidamento e tutela dell'affidamento violato; tuttavia la realtà giuridica denota una serie di limiti pratici che faticano ad essere superati, dai quali deriva la difficoltà a rintracciare modelli di tutela standardizzati, univoci e completi.

Tale quadro, come si dirà, risulta complicarsi ulteriormente nel rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria, in ragione del carattere spiccatamente discrezionale dell'attività amministrativa-fiscale, nell'ambito della quale l'aspettativa del contribuente si scontra con l'interesse fiscale dello Stato.

Capitolo III

IL PRINCIPIO DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO NEL DIRITTO TRIBUTARIO

Il principio del legittimo affidamento, mutuato dai principi civilistici della buona fede e dell'affidamento incolpevole, è presente anche nei rapporti di diritto pubblico.

Sul finire degli anni '80, la dottrina e la giurisprudenza tributaria cominciarono a ragionare sul rapporto tra buona fede e affidamento nell'ambito del diritto tributario.

Si riconobbe l'esistenza, nel nostro ordinamento, di un generale dovere di buona fede che per ragioni di giustizia formale e sostanziale doveva essere esteso anche all'ambito fiscale.

Il principio di buona fede si imponeva come impedimento per chiunque – quindi anche per la Pubblica amministrazione – di venire “*contra factum proprium*”¹: l'assoggettamento del Fisco al principio del legittimo affidamento risultava rispettoso del nesso esistente tra il dovere di buona fede della pubblica amministrazione e il principio di imparzialità.

Anche a livello giurisprudenziale, si formò il convincimento che «*il Fisco non può trovarsi in una posizione di privilegio, consentendogli impunemente di fare e disfare, di non essere vincolato alle proprie direttive e comunicazioni, di non rispettare gli affidamenti creati. [...] Se in una sua circolare l'amministrazione ha espresso l'avviso che una certa fattispecie non è tassabile e poi muta orientamento, deve astenersi dal sottoporre ad imposta la fattispecie verificatasi prima del mutamento di opinione*»².

Il principio del legittimo affidamento applicato al rapporto tributario diviene, se correttamente tutelato, un *preciso limite all'esercizio sia dell'attività legislativa sia dell'attività amministrativa-tributaria*; tale principio può rappresentare un *vincolo ermeneutico per l'interpretazione delle disposizioni tributarie*, in forza di quanto stabilito dall'art. 10, comma I, dello Statuto del contribuente (L. 212/2000).

¹ Così G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in Riv. Dir. Trib., fasc. 3, 2008.

² Ancora, G. MARONGIU, *op.cit.*

Ciononostante, l'ontologica disparità di posizione tra i soggetti del rapporto tributario ha inciso sull'effettività della tutela del legittimo affidamento nel rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Le caratteristiche del rapporto tributario hanno comportato una significativa limitazione al riconoscimento del legittimo affidamento, giustificata dalla natura indisponibile dell'obbligazione tributaria o, più precisamente, dall'indisponibilità del credito tributario.

Il rapporto tributario, infatti, è la relazione tra soggetti che si trovano in posizione giuridica soggettiva opposta: una parte attiva (o creditore) che è rappresentata dall'Amministrazione finanziaria ed una parte passiva (o debitore) quale è il contribuente.

Il contribuente è tenuto a corrispondere all'Erario le somme dovute entro un termine prestabilito, decorso il quale l'Amministrazione procederà coattivamente per ottenere l'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Il rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, dunque, non è di corrispettività, ma di correlatività: nessun rapporto di natura sinallagmatica è ravvisabile perché *la fonte dell'obbligazione tributaria resta sempre e comunque la legge* e non l'autonomia privata, in ossequio dell'art. 23 Cost. a tenore del quale "*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*".

Dunque, l'indisponibilità del diritto di credito dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente è l'elemento caratterizzante l'obbligazione tributaria.

Tale elemento, in aggiunta alla natura vincolata dell'azione amministrativa, è da considerarsi corollario del principio di legalità, la cui norma giustificativa è contenuta nel richiamato art. 23 Cost.

Ne discende una sovrapposizione tra il carattere di indisponibilità del credito e la non derogabilità della norma tributaria, quest'ultima derivabile dai principi di irrinunciabilità e vincolatività dell'agire amministrativo nella definizione della pretesa impositiva.

Secondo tale impostazione, la necessaria previsione dell'obbligazione tributaria in disposizioni imperative vincolanti sia per i soggetti passivi del tributo che per l'Ente

impositore comporta il necessario esercizio, da parte di quest'ultimo, dei poteri conferitigli.

L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, poi, è derivabile dai principi di capacità contributiva *ex art. 53*, comma 1, Cost. ed imparzialità nell'azione della P.A. *ex art. 97* Cost., quali espressione del più generale principio di eguaglianza nell'ambito del rapporto tributario.

Le caratteristiche del rapporto tributario, quindi, trovano un fondamento di natura costituzionale che si pone come premessa per l'applicazione della disciplina civilistica delle obbligazioni.

Tale disciplina, poi, impone l'applicazione dei principi di *buona fede e leale collaborazione*, applicabili alle parti del rapporto obbligatorio, nonché del principio di *correttezza*, riferibile alla parte attiva del rapporto, e il *principio di diligenza* riferibile alla parte passiva.

È, pertanto, frequente che il legittimo affidamento assuma carattere recessivo nella ricostruzione del rapporto tributario.

La dottrina più risalente riteneva incompatibile la tutela dell'affidamento o l'obbligo di buona fede con la sussistenza di un potere di supremazia riconosciuto in capo al potere pubblico³.

Eppure tale ricostruzione può oggi essere disattesa dal nuovo modo di intendere il rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente; una ricostruzione alla luce della quale si tende a ritenere che l'affidamento o l'obbligo di buona fede circoscrivano il potere pubblico, imponendogli regole di condotta e di salvaguardia, pur sempre non negando il rapporto di supremazia⁴.

L'introduzione di strumenti di definizione consensuale dell'obbligazione tributaria; l'introduzione di istituti di matrice marcatamente privatistica come l'accertamento con

³ Tra tutti, M. S. GIANNINI, *L'interpretazione dell'atto amministrativo e la teoria giuridica generale dell'interpretazione*, Milano, 1939.

⁴ A. MARCHESELLI, *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto procedimentale e processuale tributario: uno spunto in materia di obbligazioni solidali e plurisoggettività*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 3 del 2009.

adesione, il concordato, la conciliazione giudiziale e la definizione agevolata rimandano ad una scelta del legislatore volta alla prevenzione e definizione consensuale delle controversie tra Amministrazione Finanziaria e contribuente.

Si delinea, quindi, un progressivo affievolirsi del carattere autoritativo dell'attività d'imposizione a favore di un innovativo principio del consenso.

Tale considerazione induce a ritenere opportuno il bilanciamento tra l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e la tutela del legittimo affidamento, tenuto conto che *«anche a ritenere che l'indisponibilità sia un principio generale, derogabile ovviamente dal legislatore, esso oggi deve essere ricostruito tenendo conto dell'ordinamento tributario nel suo complesso»*⁵.

Inoltre, la ricostruzione del principio del legittimo affidamento nel diritto tributario assume un rinnovato significato, poiché si tratta di una tematica che afferisce alla sempre più attuale *tax compliance*, che rappresenta uno degli obiettivi istituzionali a cui è improntata l'azione amministrativa finanziaria.

Nell'ambito di tale modello di strategia fiscale fondato sull'adempimento spontaneo dell'obbligo contributivo, attuabile tramite un elevato grado di collaborazione e fiducia, si rende sempre più attuale l'indagine volta a qualificare il livello di tutela effettiva e il livello di tutela auspicabile, con particolare riferimento al grado di effettiva tutela del legittimo affidamento e al grado di tutela auspicabile.

1. IL RICONOSCIMENTO DEL PRINCIPIO DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO: L'ART. 10

L.212/2000.

Il punto fondamentale attorno a cui ruota la ricostruzione della tutela del legittimo affidamento nel rapporto tributario è certamente rappresentato dall'art. 10 L. 212/2000, c.d. Statuto del contribuente, che dispone *"i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede"*.

⁵ Così G. MARONGIU, *op. cit.*, pp. 153 ss.

Le regole generali di comportamento, “collaborazione e buona fede”, in senso oggettivo, sono destinate a informare lo svolgimento dell’attività impositiva e accertativa e conseguentemente il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Il II comma dell’art. 10, poi, prevede 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.

Il III comma, infine, si riferisce all’ipotesi in cui l’errore sia generato direttamente dall’incertezza della norma tributaria della fattispecie della mera violazione formale.

Si tratta di una disposizione collocata al di fuori del campo di applicazione dei principi di collaborazione e buona fede, poiché si riferisce ad “*obiettive condizioni di incertezza*” che devono essere desunte da fatti- sintomi di incertezza normativa⁶ e che riguardano la portata e l’ambito di applicazione della norma tributaria.

La norma statutaria esprime un principio unico, che si manifesta sotto forma di una sorta di *endiadi rafforzativa*⁷ nella quale il termine “buona fede” ricomprende la “collaborazione” esprimendo *una maggiore democrazia dei rapporti Fisco - contribuente*⁸.

⁶ Si tratta, ad esempio, della difficoltà di individuazione della disposizione normativa applicabile al caso concreto; della difficoltà di determinazione del significato della disposizione; della mancanza di determinazioni e/o informazioni dell’Amministrazione finanziaria; della mancanza di prassi amministrativa; della mancanza di precedenti giurisprudenziali o della formazioni di orientamenti giurisprudenziali contrastanti; del contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale.

⁷ Come scrive M. LOGOZZO, *I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela “piena” o “parziale”*, in Dir. e prat. Trib., n. 6, 2018.

⁸ Cass. Civ., sentenza n. 4670/2001. Con tale pronuncia, i giudici della Corte di Cassazione evidenziano che il tenore letterale delle disposizioni deve essere coniugato con l’intenzione del legislatore, secondo quanto dispone l’art. 11 delle disposizioni sulla legge. In particolare «*se la volontà legislativa deve essere ricostruita in ragione dei canoni costituzionali di razionalità, uguaglianza, imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione (ai quali si richiama anche il recente Statuto del contribuente, art. 1, comma 1, della L. 27 luglio 2000, n. 212), la norma deve essere esaminata non soltanto nell’ottica degli interessi erariali, ma anche in quella degli interessi del contribuente*».

La disposizione opera una vera e propria *esimente*, quale *causa di non punibilità oggettiva*, per sanzioni e interessi. Essa esclude l'irrogazione di sanzioni e la richiesta di interessi moratori, prescindendo da qualsiasi valutazione sulla colpevolezza o sulla rimproverabilità per il comportamento tenuto dal contribuente.

L'Amministrazione finanziaria, in applicazione del principio di collaborazione e buona fede, ha il dovere di esercitare i propri poteri senza tradire quella situazione soggettiva di affidamento ingenerata nei contribuenti dalle determinazioni amministrative.

Un primo elemento da analizzare, allora, riguarda il profilo specifico dell'azione amministrativa, con riferimento alla quale si può parlare di buona fede oggettiva, dalla quale discende la tutela dell'affidamento del contribuente. Quest'ultimo può legittimamente confidare nel fatto che l'autorità finanziaria si comporti con coerenza, osservando le precedenti determinazioni.

In sostanza, nell'ambito della buona fede oggettiva, è ricompreso l'affidamento riposto dal contribuente: all'obbligo di correttezza dell'agire amministrativo consegue il riconoscimento della tutela del legittimo affidamento in ordine alle determinazioni, ai comportamenti erranei e alle interpretazioni della legge tributaria fornite dall'Amministrazione finanziaria.

Tale ricostruzione segna la distinzione tra legittimo affidamento e buona fede soggettiva: nell'affidamento la fiducia è riposta nella "apparente" correttezza del comportamento dell'Amministrazione finanziaria; mentre nella buona fede soggettiva, la fiducia riguarda il comportamento di chi la invoca.

Per un verso, sussiste il dovere per l'Amministrazione finanziaria di comportarsi secondo correttezza e lealtà, guidando e facilitando l'adempimento dei doveri fiscali da parte dei contribuenti. Essa ha l'obbligo di comportarsi in modo coerente e non contraddittorio, non venendo *contra factum proprium*.

Per altro verso, la condotta del contribuente non deve eludere una giusta pretesa impositiva.

Ciò ritenuto, si può affermare che con la disciplina contenuta in tale disposizione può dirsi realizzata, a scalare, una complessiva tutela dell'affidamento e della buona fede⁹:

- se l'atto dell'amministrazione ha un contenuto inequivocabile, senza dubbi o prospettazioni alternative, nessuna imposta potrà essere pretesa da chi si sia attenuto, con l'ovvia conseguenza della non debenza degli interessi e delle sanzioni;
- se, invece, l'atto dell'amministrazione finanziaria prospetta una mera preferenza interpretativa e/o un'indicazione, non dovranno essere né pretesi interessi né irrogate sanzioni a chi si sia conformato a tale indicazione.

In particolare, i commi II e III contengono due differenti specificazioni di tale canone, indicando gli elementi che escludono che il comportamento del contribuente, seppur fiscalmente scorretto, sia sanzionabile.

Il contribuente che si sia uniformato alle indicazioni "consigliate" dall'Amministrazione finanziaria, tenendo un comportamento scorretto, è scusato per il sol fatto di essere stato determinato da dette indicazioni, a prescindere dalla situazione soggettiva in ordine alla corretta interpretazione della legge.

La disposizione, tuttavia, non chiarisce in termini espressi se e in quali casi l'affidamento contrario del contribuente impedisca l'applicazione anche del tributo.

Rispetto al rapporto tra legittimo affidamento e caducazione della pretesa¹⁰, l'art. 10 Statuto non prevede la caducazione della pretesa impositiva come effetto automatico derivante dalla lesione dell'affidamento.

Tale esclusione è da intendersi come esclusione del detto automatismo, ma non anche esclusione assoluta del riconoscimento di siffatta conseguenza. In sostanza, le sanzioni e gli interessi non possono mai essere riscossi a fronte del comportamento del contribuente che si uniformi alle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria. Invece, per il tributo è necessario che sia effettuata un'analisi caso per caso della fattispecie, che

⁹ Così G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente: una disciplina di principi e per principi*, in AA.VV., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino, 2004.

¹⁰ Argomento sul quale si tornerà nel proseguo della trattazione, in particolare con riferimento alla disciplina rinnovata dell'interpello.

potrebbe portare all'annullamento della pretesa impositiva a fronte dell'accertamento dei presupposti di un affidamento legittimo¹¹.

1.1. Il fondamento costituzionale e il valore delle norme statutarie

Prima di comprendere quale sia la reale portata pratica dell'art. 10 dello Statuto, è opportuno interrogarsi sul valore delle norme statutarie e sul loro fondamento.

Secondo l'art. 1, comma I, L. 212/2000 *“Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 3,23,53,97 Cost., costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”*.

Tale enunciato qualifica le disposizioni dell'intera legge come attuative della Costituzione e come principi generali dell'ordinamento tributario.

L'auto-qualificazione delle disposizioni statutarie come *“principi generali dell'ordinamento tributario”* è declinabile in quattro diversi e specifici significati¹²:

- I. Principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento tributario;*
- II. Principi fondamentali della legislazione tributaria;*
- III. Principi fondamentali della materia tributaria;*
- IV. Norme fondamentali di grande riforma economico-sociale*

Il tratto comune ai quattro distinti significati è che, attraverso il richiamo alle disposizioni costituzionali, lo Statuto del contribuente vanta una rilevanza rafforzata rispetto alle altre leggi ordinarie: l'art. 1, comma I, L. 212/2000 ha il preciso valore normativo di determinare la *“superiorità assiologica”* dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni statutarie.

Ne deriva la loro funzione ermeneutica vincolante, sicché il dubbio interpretativo o applicativo sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti

¹¹ E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001.

¹² Come suggerisce M. T. CHIMIENTI, *La Cassazione precisa il valore dello “Statuto”*, in *Dir. e prat. Trib.*, II, 2003.

materiali disciplinati dallo Statuto, deve essere risolto nel senso più conforme ai principi statutari.

In sostanza, un'interpretazione conforme alle disposizioni statutarie si risolve in un'interpretazione conforme alle norme costituzionali, di cui lo Statuto è espressa attuazione nell'ordinamento tributario.

Il richiamo al combinato disposto degli artt. 3,23,53,97 Cost. lascia trasparire chiaramente che L. 212/2000 si articola in una selezione di principi costituzionali variamente coinvolti nella specie tributaria, in una loro successiva combinazione capace di evidenziare il fondamento costituzionale dei diritti del contribuente, infine nell'auto-qualificazione dello statuto dei diritti come legge di attuazione costituzionale¹³.

Tale auto-qualificazione esprime l'intento del legislatore di orientare, in senso garantistico e in prospettiva costituzionale, il diritto tributario fisiologicamente caratterizzato dalla marcata discrezionalità amministrativa.

L'auto-qualificazione delle disposizioni statutarie come principi generali dell'ordinamento tributario conferisce rango privilegiato, rispetto alla legislazione tributaria, alle disposizioni dello Statuto.

Ma quale è il rapporto tra tali principi e la tutela del legittimo affidamento?

La ricerca di una risposta a tale quesito impone un'interpretazione costituzionalmente orientata delle disposizioni dello Statuto del contribuente, in particolar modo dell'art. 10.

A differenza di altre norme dello Statuto, che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente, la previsione del citato art. 10 è espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario. Tale disposizione vincola l'interprete in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione¹⁴.

¹³ C. PINELLI, *Sulle clausole rafforzative dell'efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Foro It.*, 2001.

¹⁴ Ancora M. T. CHIMIENTI, *op. cit.*, 892.

Il principio della tutela del legittimo affidamento, nella sua declinazione riferita alla sicurezza giuridica, è “*elemento essenziale dello Stato di diritto*”¹⁵ ancorato dalla Corte costituzionale al principio di eguaglianza dinanzi alla legge, *sub specie* del rispetto del canone della ragionevolezza, di cui all’art. 3, comma I, Cost.

L’accennato intento di orientare in senso garantistico la prospettiva costituzionale del diritto tributario spiega non solo il richiamo ai principi della necessaria imposizione con legge di ogni prestazione patrimoniale, del concorso di tutti alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, di imparzialità e buon andamento delle pubbliche amministrazioni, ma anche l’accezione di eguaglianza davanti alla legge a cui il Legislatore si è riferito.

Alla luce di una ricostruzione costituzionalmente orientata¹⁶, la tutela del legittimo affidamento trova così adeguata ospitalità nell’ordinamento tributario, poiché trattandosi di uno Statuto dei diritti del contribuente, l’accezione utilizzata in via preminente, e forse assorbente, non può che essere quella dell’affidamento¹⁷.

Tale principio trasposto nella norma statutaria di cui all’art. 10 rinviene il proprio fondamento nei principi costituzionali di eguaglianza intesa sotto il profilo della ragionevolezza *ex art. 3 Cost.*; di capacità contributiva *ex art. 53 Cost.*; di buon andamento e imparzialità della pubblica amministrazione *ex art. 97 Cost.*, anche considerando che il principio di collaborazione e buona fede è il canone oggettivo di condotta nel rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Sul punto, appare opportuno esporre alcune precisazioni.

Il termine “collaborazione” allude per un verso ai principi di buon andamento, efficienza ed imparzialità dell’azione amministrativa tributaria, di cui all’art. 97 Cost. e per l’altro a *comportamenti* non collidenti con il dovere, sancito dall’art. 53 Cost. ed imposto a tutti i

¹⁵ Così G. GRASSO, *Sul rilievo del principio del legittimo affidamento nei rapporti con la Pubblica Amministrazione*, in A. Di Taranto (a cura di), *Il nuovo modello di amministrazione tra il principio di autoritarietà ed unilateralità ed i moduli consensuali nella organizzazione e nell’esercizio delle potestà pubbliche*, Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, in www.sspa.it, 2005.

¹⁶ Si ricorda che la Corte costituzionale con la *sentenza n. 416 del 1999* ha per la prima volta eretto l’art. 3 Cost. a referente unico del principio di affidamento.

¹⁷ C. PINELLI, *op. cit.*

contribuenti, di concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Il termine “buona fede”, se riferito all’Amministrazione finanziaria, coincide con il significato attribuibile alla “collaborazione”; se riferito al contribuente, allude ad un generale dovere di correttezza, volto ad evitare comportamenti elusivi.

La buona fede è, dunque, attuativa dei valori fondamentali della Costituzione in materia tributaria.

Per completare il richiamo alle disposizioni costituzionali poste a fondamento della tutela dell’affidamento, *ad abundantiam*, si richiamano gli artt. 2 – 3 – 13 – 41 e 42 Cost., in quanto riferiti ai diritti di libertà economiche e individuali.

Un ultimo aspetto da considerare riguarda la collocazione delle norme statutarie nel sistema delle fonti del diritto.

Sotto il profilo della validità della legge, le disposizioni dello Statuto si collocano nell’ambito della classificazione delle fonti di produzione in una posizione subordinata rispetto ai precetti costituzionali.

In ogni caso il piano della validità delle norme rimane distinto rispetto a quello della loro efficacia-applicabilità nel tempo, sicché la collocazione delle norme statutarie nel panorama delle fonti del diritto ha alimentato un vivace dibattito in dottrina, specie con riferimento al tema della auto-qualificazione delle norme statutarie e del divieto di deroga o modifica delle stesse in modo inespresso o espresso attraverso leggi speciali.

Secondo una prima ricostruzione, in virtù della funzione attuativa di taluni principi costituzionali, le norme statutarie costituirebbero *norme interposte* dell’ordinamento: la difformità rispetto ad esse di successive norme di legge assume una valenza sintomatica di illegittimità, da verificare in concreto.

Ci si è chiesto, in particolare, se una legge ordinaria possa rafforzare l’efficacia delle proprie disposizioni, di fatto disponendo automaticamente dell’efficacia di leggi successive.

Una prima tesi, negativa, fondata sul preminente argomento dell'inesauribilità della funzione legislativa ha affermato che essa non si traduce solo nel divieto di immodificabilità assoluta dei precetti sanciti in una certa legge, ma comporta altresì un divieto di disporre comunque dell'efficacia dei medesimi, comprese le modalità dell'abrogazione.

Tuttavia sembra essere più adeguata la risposta fornita da una seconda tesi, fondata sulla diversità tra precludere al legislatore l'esercizio delle proprie funzioni e sottoporre tale esercizio a limiti o condizioni.

Facendo applicazione di tale impostazione, infatti, lo Statuto pretende di essere modificato soltanto espressamente e mediante leggi generali. Poiché la contestuale auto qualificazione di legge di attuazione costituzionale serve certamente almeno ad escludere l'ammissibilità di una mera abrogazione, è consentita solo l'ipotesi di una legge che modifichi lo statuto introducendo principi altrettanto generali¹⁸.

Così, lo Statuto diviene imprescindibile canone interpretativo nella prassi amministrativa e giurisprudenziale.

Resta, a questo punto, da capire quale sia la portata operativa della tutela dell'affidamento, se essa sia o meno limitata alle previsioni contenute nell'art. 10, commi II e III, L. 212/2000, partendo dall'analisi della più significativa giurisprudenza in materia.

1.2. Il ruolo della giurisprudenza nella ricostruzione del principio del legittimo

affidamento

La portata operativa del legittimo affidamento è stata oggetto di alcune pronunce giurisprudenziali che hanno segnato l'evoluzione del modo di intenderne la tutela nel rapporto tributario.

Il carattere immanente del principio della tutela dell'affidamento è stato, innanzitutto, riconosciuto dalla giurisprudenza costituzionale e amministrativa.

¹⁸ Così si legge in C. PINELLI, *op. cit.*

Nella giurisprudenza della Corte costituzionale¹⁹, la tutela dell'affidamento è ricondotta al principio della certezza del diritto; la tutela dell'affidamento riposto dal contribuente nelle conseguenze prevedibilmente ricollegabili alle proprie azioni diventa lo strumento per rendere giustiziabile il diritto del singolo a programmare i propri comportamenti sulla base delle condizioni normative presente in un dato periodo storico, diritto che traduce, sul piano soggettivo, il principio di certezza²⁰.

Nella giurisprudenza amministrativa, la tutela dell'affidamento interviene essenzialmente come limite all'autotutela, cioè al potere dell'Amministrazione di ritirare i propri atti, perché inopportuni o perché illegittimi. In particolare, il legittimo affidamento è posto a presidio delle situazioni giuridiche consolidatesi per effetto del trascorrere del tempo.

La tutela dell'affidamento è ricondotta al principio della certezza del diritto, quale principio dello Stato di diritto e al principio di buona fede, che seppure sia esplicitato positivamente solo nell'ambito del diritto civile, viene ritenuto operante anche nel diritto pubblico in quanto desumibile dai principi di imparzialità e buon andamento della Pubblica amministrazione *ex art. 97 Cost.*

Negli anni immediatamente successivi all'entrata in vigore della L. 212/2000, in particolare, si è delineato un filone giurisprudenziale inteso a precisare il contenuto del principio della tutela del legittimo affidamento e la sua rilevanza nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

In un primo momento, la giurisprudenza ha riconosciuto il principio della tutela del legittimo affidamento come circoscritto all'ambito sanzionatorio, in ossequio al tenore letterale dell'art. 10, II comma, Statuto.

Secondo i Giudici della Corte di Cassazione – con la *sentenza n. 2133 del 14 Febbraio 2002* – le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonti di diritti ed obblighi, pertanto qualora il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione in una circolare, successivamente modificata, è esclusa l'irrogazione delle relative sanzioni.

¹⁹ Per un maggiore approfondimento, si rinvia al Capitolo II.

²⁰ Come afferma, C. MONACO, *op. cit.*, pp. 59.

Tale primo orientamento è stato in parte innovato con la successiva, e più nota, **sentenza n. 17576 del 10 dicembre 2002**²¹, con la quale la Corte di Cassazione ha compiuto un importante passo nella progressiva affermazione della tutela del legittimo affidamento del contribuente.

La sentenza tende, infatti, ad uno sforzo dogmatico di ricostruzione del fondamento e del contenuto del principio di tutela dell'affidamento²²; essa offre altresì spunti di riflessione sul valore ermeneutico e sistematico da attribuire ai principi statutari.

I Giudici di legittimità, affermandone la natura di “principio”, riconoscono alla tutela del legittimo affidamento una capacità espansiva non limitata alla previsione di cui all'art. 10 dello Statuto.

Il legittimo affidamento, in quanto *naturale svolgimento dei principi di collaborazione e di buona fede in senso oggettivo*, integra la *regula juris ultima di una serie indeterminata di casi concreti: le esplicite ipotesi di cui all'art. 10, comma II, possono considerarsi espressioni esemplificative del principio stesso, quali casi ritenuti dal legislatore maggiormente frequenti*²³.

I giudici giungono a tale conclusione attraverso l'indagine sull'estensione del principio di tutela dell'affidamento, sul suo carattere immanente o innovativo nell'ordinamento. Era preminente, in effetti, l'esigenza di comprendere quale portata potesse avere il principio in questione rispetto ai fatti specifici della causa anteriori alla promulgazione dello Statuto, non potendo fare applicazione diretta né applicazione retroattiva dell'art. 10 L. 212/2000.

²¹ La sentenza ha ad oggetto una violazione della normativa Iva commessa da una società commercial, la quale aveva acquistato beni in sospensione d'imposta per un ammontare superiore a quello consentito dalla legge. In particolare, nel contestare la violazione l'Ufficio finanziario aveva indicato, erroneamente, la possibilità di regolarizzare la vertenza mediante un timbro impresso con la dicitura “sanatoria art. 21 D.L. n. 69/1989”. Invero tale possibilità era prevista esclusivamente per violazioni formali; così l'Ufficio a distanza di tre anni procedeva alla contestazione nei confronti della società, richiedendo l'imposta evasa.

²² Come afferma C. MONACO, *I principi fondamentali dell'ordinamento tributario tra diritto costituzionale, diritto comunitario e diritto pubblico: indicazioni sistematiche sulla genesi e sul ruolo ad essi attribuibile nel diritto tributario in una recente pronuncia della Cassazione*, in Riv. dir. fin., II, 2003, pp. 52.

²³ Ancora G. GRASSO, *op. cit.*

All'esito di tale indagine, la Cassazione afferma l'esistenza e l'operatività dei principi generali dell'ordinamento tributario indipendentemente dalla loro espressa previsione normativa, riconoscendo la superiorità assiologica delle disposizioni dello Statuto, da cui discende la loro funzione di orientamento ermeneutico vincolante per l'interprete. È, quindi, riconosciuto il collegamento tra norme statutarie e norme costituzionali, nel senso che un'interpretazione che si conformi allo Statuto finisce per conformarsi alla Costituzione, con conseguente applicazione delle norme statutarie anche a fattispecie anteriori all'entrata in vigore della L. 212/2000.

Ma, si badi, tali argomentazioni non sono suscettibili di applicazione rispetto a tutte le disposizioni statutarie, poiché per le disposizioni che hanno innovato la legislazione precedente non è possibile riconoscere carattere immanente all'ordinamento tributario.

Ciò chiarito, appare necessario precisare il senso e la portata di alcuni passaggi di tale importante sentenza.

Innanzitutto, la fattispecie sottoposta al giudizio della Suprema Corte riguardava gli effetti del condono e il loro rapporto rispetto alla definitività del rapporto tributario controverso.

Da qui, la necessità di indagare se l'ordinamento tributario tutela l'affidamento riposto dal contribuente nelle indicazioni dell'Amministrazione e se tale tutela possa applicarsi al caso di cui sopra.

Secondo i Giudici di legittimità, l'applicabilità dell'art. 10 Statuto ad un rapporto tributario sorto precedentemente all'entrata in vigore della Legge n. 212/2000 si fonda su un duplice rilievo:

1. l'auto-qualificazione delle disposizioni dello Statuto in termini di norme di attuazione costituzionale e di principi generali dell'ordinamento tributario;
2. il carattere immanente e non innovativo del principio in oggetto.

Rispetto al punto 1, la Corte ritiene che dall'auto-qualificazione delle norme discenda un significato normativo rilevante per l'interprete, insito nella funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione.

Ne deriva il riconoscimento di una superiorità assiologia delle disposizioni statutarie, idonea a vincolare l'interprete che sarà tenuto a risolvere eventuali dubbi sul significato e sulla portata di una disposizione tributaria nel senso più conforme ai principi statutari.

Rispetto al punto 2, la disposizione contenuta nell'art. 10 L. 212/2000 deve ritenersi espressione di un principio immanente nel diritto tributario; espressione del principio di collaborazione, buona fede e tutela dell'affidamento nei rapporti tra contribuente e Pubblica amministrazione, *ex art. 97 Cost.*; espressione del principio di capacità contributiva *ex art. 53 Cost.*; espressione del canone di ragionevolezza delle scelte legislative *ex art. 3 Cost.*

Nel filone giurisprudenziale indicato, si inserisce un'altra sentenza degna di annotazione. Si tratta della *sentenza n. 21513 del 2006*²⁴, con la quale la Corte di cassazione torna sul tema della tutela dell'affidamento nell'ordinamento tributario.

La sentenza si segnala per aver posto in rilievo la questione dell'idoneità del comportamento storicamente assunto dall'ente creditore a fondare un accertamento ragionevole e, quindi, meritevole di tutela.

Tale questione è analizzata con riferimento alla portata dell'art. 10, comma II, L. 212/2000, evidenziando che la stessa può estendersi oltre al divieto di recupero di sanzioni ed interessi poiché *“i casi di tutela ivi enunciati riguardano situazioni meramente esemplificative, legate ad ipotesi maggiormente frequenti, ma non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti”*.

I primi commentatori della sentenza hanno evidenziato alcuni aspetti critici.

Con riguardo al merito, la diversa interpretazione della vicenda potrebbe condurre a difformi conclusioni proprio sul punto della tutelabilità dell'affidamento.

²⁴ I fatti di causa, relativi ad avviso di accertamento per la ripresa di significativi importi che si assumevano dovuti a titolo di tassa ed accessori per il ritiro e lo smaltimento di rifiuti solidi, mettono in luce in particolare la questione che involge la tutelabilità delle legittime aspettative. Il contribuente lamentava il comportamento contraddittorio dell'ente locale creditore, che prima aveva accolto una richiesta di riduzione della propria pretesa salvo poi inopinatamente tornare sulla propria decisione.

In effetti, l'affidamento «non è una situazione soggettiva di cieca e supina fiducia, ma implica una ragionevole valutazione delle circostanze che generano lo stato soggettivo *de quo*»²⁵.

Se la tutela dell'affidamento implica la ragionevolezza dell'affidamento e la meritevolezza di tutela, si presenta il rischio di inevitabile soggettivismo nel considerare l'affidamento ragionevole. Infatti, la ragionevolezza dell'affidamento implica un *minimum* di diligenza in chi valuta l'altrui contegno e ripone in esso fiducia.

Ebbene, soltanto per i profili sanzionatori, il legislatore pare garantire salvaguardia a qualsiasi situazione di aspettativa, a prescindere da un sindacato di ragionevolezza.

Rispetto a tale indicazione, la sentenza in esame segna un punto di rottura poiché passa dal riconoscimento dell'esistenza di una situazione di affidamento tutelabile alla conseguente esclusione del recupero della maggiore imposta dovuta, giustificata dal riconoscimento che l'art. 10, comma II, Statuto sarebbe un precetto esemplificativo, capace di applicarsi ad una serie indefinita di possibili fattispecie ed espressivo di un principio generale.

Al pari della precedente pronuncia della Cassazione, l'esclusione della legittimità del recupero non solo delle sanzioni e degli interessi, ma anche dell'imposta è giustificata dalla circostanza, comune alle due pronunce, secondo la quale l'informazione amministrativa (e il comportamento dell'ente creditore) riguarda un caso specifico, concreto e personale, per tale motivo capace di generare una situazione "di favore" o di vantaggio.

Si badi, inoltre, che il comportamento dell'ente creditore, valutato esclusivamente con riguardo all'evidenziato contrasto con l'art. 10 Statuto, integra una violazione di legge dalla quale deriva l'illegittimità dell'atto di recupero dell'imposta, oltre che di sanzioni e

²⁵ M. TRIVELLIN, *Un'altra pronuncia della Cassazione esclude il recupero del tributo per violazione del principio di tutela dell'affidamento: alcune note sulle ragioni della soluzione adottata*, nota a sentenza Cass., sez. trib., 6 ottobre 2006, sent. n. 21513, in Riv. dir. trib., II, 2007.

interessi. Alcuno spazio, invece, vi è per la valutazione dell'interesse pubblico – finanziario al recupero delle somme.

In sostanza, non sussistendo alcuna questione di discrezionalità, ciò che rileva è la doverosità del potere pubblico e il dovere di correttezza dinanzi alle condizioni oggettive che generano situazioni di aspettativa: la condotta contraddittoria è vietata ed impedita dai doveri di buona fede. Per tale ragione, alcuna rilevanza è riconosciuta al decorso del tempo, che pertanto non appare un elemento da valutare per la tutela dell'affidamento.

Così considerato, dalla pronuncia in esame si possono estrapolare i seguenti principi:

1. La tutela dell'affidamento di fronte ad indicazioni e comportamenti amministrativi che si riferiscono specificatamente e concretamente al contribuente e che fondano, per il medesimo, "situazioni *latu sensu* di vantaggio" deve essere piena e può spingersi sino ad escludere il recupero dell'imposta;
2. il recupero retroattivo del prelievo è illegittimo per violazione del principio statutario di buona fede e tutela dell'affidamento, senza che rilevi l'interesse pubblico concreto ed attuale al ripristino della legalità;
3. ai fini della tutela parrebbe irrilevante il decorso del tempo tra il fatto generatore dell'aspettativa legittima e il ripensamento dell'ufficio.

La Corte di Cassazione torna ad affrontare e analizzare il contenuto del principio della tutela del legittimo affidamento del contribuente con la *sentenza n. 15224 del 12 settembre 2012*.

I Giudici affermano che "*l'art. 10, comma II, L. 212/2000, nel tutelare l'affidamento del contribuente che si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, limita gli effetti di tale tutela alla sola esclusione delle sanzioni e degli interessi, senza incidere in alcun modo sull'obbligazione tributaria, diversamente dall'art. 11 della medesima legge, il quale, nel disciplinare il caso in cui il contribuente si sia adeguato ad un esplicito responso dell'Amministrazione, motivatamente espresso in esito alla particolare procedura dell'interpello, prevede la nullità degli atti impositivi che siano in contrasto con il risultato dell'istanza*".

Dunque, ancora una volta, la Suprema Corte affronta il tema della debenza o meno del tributo nel caso di violazione del legittimo affidamento. Riaffiora il quesito se la tutela dell'affidamento del contribuente possa giustificare l'inesegibilità dell'imposta, anche se oggettivamente prevista dalla legge.

Per rispondere a tale quesito, i Giudici di legittimità ripropongono la contrapposta concezione tra due orientamenti.

Un primo orientamento²⁶ riconosce che l'art. 10, comma II, Statuto espone situazioni meramente esemplificative senza limitare la portata del generale principio di buona fede e affidamento del contribuente, come sancito al comma I della stessa norma, idonea pertanto a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti. E da tale riconoscimento fa discendere l'illegittimità della pretesa tributaria in ragione del carattere precettivo sostanziale che conferisce rilevanza al principio del legittimo affidamento al di là dell'ambito sanzionatorio.

Un secondo e diverso orientamento – a cui aderisce la sentenza indicata – non consente l'estensione della tutela dell'affidamento anche alla debenza dell'imposta, sulla base di un'interpretazione strettamente letterale dell'art. 10 Statuto, che nulla dispone rispetto alla pretesa fiscale a differenza dell'art. 11²⁷ Statuto in materia di interpello. Pertanto, solo in questa ultima ipotesi il Legislatore ha espressamente previsto l'esclusione per il contribuente dalla pretesa fiscale.

Diversamente, l'estensiva applicazione della tutela dell'affidamento sarebbe in conflitto con il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria il carattere vincolato del potere di accertamento renderebbe irrilevante il diverso convincimento del contribuente, anche se ingenerato dalla condotta dell'Amministrazione finanziaria.

²⁶ Cass. Civ., 29 agosto 2007, n. 18218; Cass. Civ. 6 ottobre 2006, n. 21513; Cass. Civ., 14 aprile 2004, n. 7080; Cass. Civ. 10 dicembre 2002, n. 17576.

²⁷ L'art. 11, comma II, Statuto così recita: *“La risposta dell'Amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente. Qualora essa non pervenga al contribuente entro il termine di cui al comma 1, si intende che l'Amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente. Qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, è nullo”*.

Più recentemente, tale ultimo orientamento ha trovato conferma nella *sentenza n. 2223/2018*, con la quale la Corte di cassazione ha affrontato il tema della tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra Fisco e contribuente con riferimento al caso in cui il contribuente si doleva della revoca di un'agevolazione, di cui aveva usufruito facendo affidamento anche sui chiarimenti forniti in una circolare e in una risoluzione dell'Amministrazione finanziaria.

I Giudici giungono a rigettare il ricorso del contribuente affermando che la tutela dell'affidamento può operare nell'escludere l'applicazione delle sanzioni e degli interessi, ferma restando la debenza dell'imposta.

Invero tale conclusione, seppure possa apparire coerente all'interpretazione meramente letterale dell'art. 10 Statuto richiamata dalle ultime pronunce giurisprudenziali, suscita alcune perplessità poiché argomentata sulla base di un'interpretazione estremamente restrittiva dei commi I e II dell'art. 10.

Per meglio precisare, i Giudici di legittimità ritengono che tali disposizioni opererebbero a favore del contribuente non in qualsiasi caso, ma al ricorrere di determinati presupposti, quali:

- apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso sfavorevole al contribuente;
- buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dal rispetto del dovere di correttezza;
- eventuali circostanze specifiche rilevanti

Ebbene il riferimento alla buona fede, che viene parametrata alla condotta corretta del contribuente, rinvia ad un "requisito di diligenza", posto a carico del contribuente senza che sia richiesto dall'art. 10 Statuto.

Si restringe, così, ulteriormente l'ambito applicativo della tutela del legittimo affidamento: essa, nonostante il dato normativo di cui all'art. 10, non opererebbe nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria abbia reso chiarimenti rispetto a norme, considerate di agevole lettura.

2. IL PRINCIPIO DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO NEL RAPPORTO TRA CONTRIBUENTE E FISCO

L'attività dell'amministrazione, seppure non conforme ai canoni di buona fede e collaborazione, ma idonea ad apparire coerente e legittima, può ingenerare una situazione giuridica di vantaggio per il contribuente, che assistita dalla buona fede, risulta meritevole di tutela.

Più precisamente, i presupposti per la tutela dell'affidamento sono individuati in:

1. un'attività dell'amministrazione che appaia coerente e legittima;
2. un'opera di conformazione del cittadino all'attività dell'amministrazione ritenuta, in buona fede, legittima;
3. eventuali ulteriori circostanze che confermino questi dati.

Ora, la fonte pubblica da cui proviene l'informazione o da cui è emanato il provvedimento giustifica una tutela in termini oggettivi del legittimo affidamento; tale tutela è fondata non sul mero dato psicologico o soggettivo del contribuente, ma sul dato oggettivamente rilevabile dell'affidamento, legittimo in quanto riposto in atti interpretativi a carattere generale o, comunque, in atti formali dell'autorità amministrativa.

A tale difficoltà, se ne aggiunge un'ulteriore legata all'incertezza della tutela al contribuente in tutte le ipotesi nelle quali il suo affidamento, seppur legittimo, è riposto su un comportamento o su una prassi dell'Amministrazione finanziaria.

In particolare, le difficoltà attengono alla valutazione *ex post* della condotta della pubblica amministrazione e dell'illegittimità di provvedimenti.

Seppure questi brevi cenni anticipino il tema dell'effettività di una tutela "parziale" e dell'opportunità di una tutela "piena", sia consentito di evidenziare che il riconoscimento del legittimo affidamento – come letteralmente imposto dalla disposizione di cui all'art. 10 Statuto del contribuente – fa emergere il limite di una tutela attivabile a fronte di

situazioni di affidamento legittimo generalmente riconducibili all'affidamento riposto in risposte "formali", vincolanti, fornite dall'Amministrazione finanziaria.

Di contro, al di fuori della risposta vincolante fornita rispetto ad apposita istanza del contribuente (nel caso, interPELLI), sorge l'esigenza di una tutela "piena" in termini di inesigibilità del tributo, oltre che di sanzioni e interessi.

Infatti, il sindacato sulla correttezza – intesa in sostanza come legittimità – della ponderazione di interessi effettuata dall'Amministrazione ha rappresentato a lungo il costante ed unico strumento di tutela; solo in un secondo momento si è prospettata la possibilità di sindacare anche i comportamenti della Pubblica amministrazione contrari alla buona fede in senso oggettivo, con riconoscimento della responsabilità risarcitoria per affidamenti privati delusi²⁸.

Nell'esame di tali aspetti, poi, si inserisce la valutazione di un ulteriore aspetto. È nella fisiologia del rapporto tributario che l'adempimento dell'obbligazione tributaria sia sottoposta ad un regime di controlli tesi a verificarne la correttezza; tali controlli sono esercitati entro precisi termini decadenziali. Così, «se sussiste per l'Amministrazione la possibilità di esercitare la sua funzione impositiva entro un determinato lasso temporale, per tutto questo intervallo non potrebbe mai esservi consolidamento dell'aspettativa perché il periodo entro cui la rettifica può intervenire è fissato *ex lege*; dopo questo intervallo non potrebbe, invece, mai esservi ripensamento dell'amministrazione per inesistenza o consumazione del relativo potere. Se, dunque, il decorso del tempo è un elemento che concorre a radicare l'aspettativa di stabilità e legittimità della condotta amministrativa e che rende maggiormente sorprendente il tardivo *venire contra factum proprium*, ci sembra che tale condizioni in materia tributaria si realizzerebbe difficilmente perché non può esservi alcuna convinzione di stabilità e definitività fintantoché sono aperti i termini per la rettifica. Ma se così stanno le cose, il rischio è che di fronte ai poteri

²⁸ S. ANTONIAZZI, *La tutela del legittimo affidamento del privato nei confronti della pubblica amministrazione*, Torino, 2005, p. 51.

accertativi di recupero, non si possa mai tutelare l'affidamento per difetto del requisito del consolidamento dovuto al decorso del tempo»²⁹.

Al fine di sviluppare i temi anticipati, appare utile svolgere più puntuali riflessioni circa la rilevanza esterna degli atti formali emessi dall'Amministrazione e la discrezionalità del potere dell'Amministrazione finanziaria.

2.1. I comportamenti “qualificati” dell'Amministrazione finanziaria che possono fondare l'affidamento legittimo

Nel sistema fiscale italiano fondato sull'autodichiarazione e sull'autotassazione, assume un ruolo rilevante l'interpretazione che l'Amministrazione finanziaria fornisce rispetto alla legge tributaria. L'Amministrazione ha il compito istituzionale di curare l'applicazione della legge tributaria, fornendo pertanto al contribuente le indicazioni necessarie alla conoscenza della stessa ed effettuando una complessa attività di indirizzo, che faciliti la corretta applicazione delle norme tributarie e l'adempimento spontaneo degli obblighi di natura fiscale gravanti sul contribuente.

È speculare a tale compito, la tutela riconosciuta a favore del contribuente, che si sia uniformato alle indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, qualora quest'ultima cambi orientamento oppure ritardi, ometta od erri nell'applicazione della norma tributaria.

I comportamenti “qualificati”, dunque, per mezzo dei quali si fonda l'affidamento legittimo del contribuente, si distinguono in due categorie:

- i. le indicazioni interpretative contenute in atti amministrativi, come circolari, risoluzioni, note, comunicati;
- ii. le situazioni di fatto, conseguenti a ritardi, omissioni ed errori.

Nell'ambito della prima categoria, primaria importanza assumono le *circolari*, poiché tali atti amministrativi hanno non solo una rilevanza interna nella sfera operativa dell'Amministrazione, coordinando, indirizzando e uniformando l'azione impositiva degli uffici, ma anche una rilevanza esterna, poiché pur non essendo “giuridicamente

²⁹ M. TRIVELLIN, *op. cit.*, p. 294

vincolanti”, manifestano ai contribuenti l’opinione interpretativa del Fisco con riguardo a particolari fattispecie normative³⁰.

2.1.1 La rilevanza esterna delle circolari adottate dall’Amministrazione finanziaria.

Si suole far riferimento alla c.d. *consulenza giuridica*³¹ svolta dall’Amministrazione attraverso la propria attività interpretativa. Essa assume rilevanza esterna, in quanto costituisce uno strumento di supporto a disposizione del contribuente, al fine di agevolare la *tax compliance*.

In tale attività, le circolari rappresentano lo strumento privilegiato di conoscenza della legge; idonee pertanto ad originare nel contribuente una situazione di legittimo affidamento, anche qualora espongano un’interpretazione che induca il contribuente all’errore in ordine al corretto adempimento fiscale.

L’indicazione interpretativa fornita dall’Amministrazione è la fonte di conoscenza maggiormente idonea a generare, per la sua provenienza ed autorevolezza, un affidamento legittimo in capo al contribuente.

Il contribuente, che abbia tenuto una condotta conforme alle indicazioni fornite dall’Amministrazione finanziaria, seppure le stesse siano successivamente sconfessate o riviste, può invocare il legittimo affidamento al fine di ottenere tutela avverso la pretesa azionata dagli Uffici.

Ciononostante, la dibattuta rilevanza esterna delle circolari ha inciso sul riconoscimento della tutela del legittimo affidamento per le informazioni fornite al contribuente, specie in un ambito nel quale manca un assetto omogeneo e razionalizzato della disciplina e in ragione della circostanza secondo cui le circolari non sono annoverabili tra le fonti del diritto.

Invero, può evidenziarsi che seppure le circolari siano vincolanti per gli uffici finanziari, esse si caratterizzano per la diretta incidenza sul comportamento del contribuente.

L’incidenza sul comportamento del contribuente rende rilevanti gli effetti derivanti dai

³⁰ M. LOGOZZO, *op. cit.*

³¹ M. LOGOZZO, *op. cit.*

“ripensamenti interpretativi” o comportamentali dell’Amministrazione; tali ripensamenti non possono pregiudicare il contribuente che vi abbia fatto affidamento.

È questo il perimetro entro il quale si inserisce la tutela sancita dall’art. 10, III comma, Statuto del contribuente secondo cui le sanzioni non sono irrogate se la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria o vi siano violazioni formali che non incidono sul debito d’imposta.

Per altro verso, le indicazioni fornite dall’Amministrazione sono poste alla base della disciplina di cui all’art. 10, II comma, Statuto del contribuente. Tale norma evidenzia le scusanti che sono integrate quando il contribuente:

- si sia conformato alle indicazioni contenute negli atti dell’Amministrazione, ancorché successivamente modificati o revocati dalla medesima;
- abbia adottato un comportamento a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell’Amministrazione.

La norma statutaria, quindi, si riferisce tanto al termine “atti” in senso estensivo, designante qualsiasi atto dell’Amministrazione finanziaria che possa costituire fonte e presupposto per il legittimo affidamento del contribuente.

In questo caso, la scusante opera con riferimento all’ipotesi in cui la circolare interpretativa favorevole ai contribuenti venga in seguito modificata *in peius* con un’altra circolare.

La norma, poi, si riferisce anche alle “situazione di fatto”, (anche involontaria) laddove manchi un atto formale dell’amministrazione determinante il comportamento erroneo del contribuente. È l’ipotesi in cui l’ufficio periferico disattenda la circolare, senza alcun previo mutamento di interpretazione.

In questo caso, la tutela del legittimo affidamento impone di riscontrare l’esistenza di un nesso di causalità diretta tra il fatto ed il comportamento del contribuente.

Il riferimento a tale nesso circoscrive il riconoscimento del legittimo affidamento alle sole ipotesi nelle quali l’erronea convinzione del contribuente, dalla quale scaturisce il

comportamento fiscalmente scorretto, è giustificata dalla negligenza dell'Amministrazione finanziaria³².

Diversa è, poi, l'ipotesi di "inerzia" o "omissione" dell'amministrazione. Infatti, seppure tali ipotesi siano condotte alla c.d. "tolleranza amministrativa"³³, lo Statuto del contribuente attribuisce rilievo all'inattività dell'Amministrazione; essa è intesa in senso tecnico come manifestazione tacita o concludente di una scelta determinata poiché a rilevare è il fattore oggettivo del ritardo o dell'inerzia.

La rilevanza di tale fattore oggettivo porta ad escludere che possa essere mosso un rimprovero nei confronti del contribuente che abbia assunto un comportamento fiscale conforme a quello che sembrava essere legittimato dal silenzio dell'Amministrazione.

2.1.2 Gli interpelli

L'inquadramento dell'istituto e la disciplina ante riforma

L'art. 11 Statuto del contribuente ha introdotto nel nostro ordinamento l'istituto dell'interpello "ordinario".

Si tratta di uno strumento in cui si esplica l'attività di consulenza giuridica dell'amministrazione finanziaria nei confronti dei singoli contribuenti, attraverso il quale l'Agenzia delle entrate esterna un parere su un quesito posto preventivamente dal contribuente.

Tale istituto si inserisce in un contesto normativo nel quale già esisteva, seppure con una certa diversità sul piano procedurale e degli effetti, l'interpello previsto dall'art. 21 L. 413/1991³⁴.

³² L'argomento assume centralità con riferimento alla concreta tutela del legittimo affidamento (argomento che sarà approfondito al par. 4 del presente capitolo).

³³ Come scrive M. LOGOZZO, *op. cit.*

³⁴ Al fine di una corretta ricognizione dei principi applicabili all'istituto dell'interpello, è opportuno enucleare brevemente la disciplina prevista dall'art. 21 L. 413/1991. Tale norma permette al contribuente di azionare un procedimento "ordinario" al fine di ottenere un parere sull'applicabilità o meno di alcune disposizioni, predeterminate dal legislatore, a specifiche operazioni. Ai sensi dell'art. 21 L. 413/1991, l'interpello è azionabile, rispettivamente, alle seguenti ipotesi:

- a) interposizione fittizia;
- b) comportamenti inopponibili all'amministrazione finanziaria che si estrinsecano in atti, fatti e negozi privi di valide ragioni economiche, che sono diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario;

La diversità tra i due istituti è rilevabile sin dalla caratterizzazione del tenore letterale delle due norme: mentre lo strumento previsto dall'art. 21 L. 413/1991 concerne la richiesta di un parere sul regime fiscale applicabile ad un atto o ad un'operazione che la parte privata intende porre in essere; l'interpello *ex art. 11 L. 212/2000* si incentra sull'applicazione delle norme tributarie a casi concreti e personali qualora sussistano, per il contribuente, obiettive condizioni di incertezza interpretativa sulle disposizioni stesse³⁵.

La norma statutaria, infatti, è elevata a principio generale dell'ordinamento, in forza della riconosciuta natura dello Statuto del contribuente, seppure Legge ordinaria, applicativa di principi costituzionali.

Inoltre, la disciplina dell'interpello³⁶ è strettamente correlata ad altro precetto contenuto nella L. 212/200, costituendone corollario sul piano dei rapporti tra Pubblica amministrazione e contribuente: da una parte al principio di trasparenza e collaborazione, nonché di partecipazione attiva del contribuente alla funzione impositiva; dall'altra al principio di buona fede e di tutela dell'affidamento del contribuente, in virtù dell'art. 10 L. 212/2000.

Ai sensi dell'art. 11 L. 212/2000, ciascun contribuente ha il potere di presentare all'amministrazione finanziaria un'istanza in forma scritta e circostanziata “*qualora vi*

c) qualificazione di determinate spese sostenute dal contribuente tra quelle di pubblicità e di propaganda, anziché tra quelle di rappresentanza.

Sotto il profilo procedimentale, la relativa disciplina distingue una serie di fasi strettamente collegate e coordinate:

- fase d'iniziativa (o di impulso), costituita dalla richiesta di parere del contribuente;
- fase istruttoria;
- fase decisoria,

- fase notiziatoria: intervenuta la decisione, il parere deve essere comunicato al contribuente.

Qualora quest'ultimo intenda non uniformarsi al parere, ovvero siano trascorsi sessanta giorni dalla richiesta e non sia stata comunicata alcuna risposta, il contribuente può investire della medesima questione un apposito comitato (denominato “comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive”).

La risposta dell'Amministrazione assume un'efficacia *inter partes* e non è vincolante rispetto agli altri contribuenti. L'efficacia del parere è subordinata alla completezza della richiesta formulata dall'interpellante, nonché alla corrispondenza al vero degli elementi e delle circostanze di fatto ivi indicate e rilevanti sul piano delle statuizioni finali.

³⁵ Come chiarito da A. COMELLI, *La disciplina dell'interpello dall'art. 21 L. 413/1991 allo Statuto dei diritti del contribuente*, in Dir. Prat. Trib., 2001;

³⁶ Alla luce della nuova disciplina – rispetto all'interpello di cui all'art. 21 L. 413/1991 – scompaiono dal procedimento il doppio grado e la formale diffida ad adempiere; vengono superati i concetti di richiesta di parere e di silenzio-assenso; si prescinde totalmente dal comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive e l'effetto della risposta, ancorché silenziosa, non è più costituito dall'inversione dell'onere della prova nell'eventuale fase contenziosa.

siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione” di norme in materia tributaria applicabili “a casi concreti e personali”, specificatamente rappresentati nella medesima istanza.

La sussistenza di un’obiettiva incertezza sul piano interpretativo si pone come *condicio sine qua non*, cioè requisito che deve essere osservato a pena d’inammissibilità dell’istanza. In altre parole, l’istanza di interpello è ammissibile qualora la corretta interpretazione della norma sia obiettivamente incerta.

Secondo l’originaria disciplina dell’interpello, l’Amministrazione finanziaria ha l’obbligo di rispondere all’interpellante entro centoventi giorni per iscritto e tale risposta deve essere motivata. In mancanza di risposta, si intende che l’Amministrazione concordi con l’interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente; sicché l’inerzia dell’Amministrazione interpellata equivale, sotto il profilo degli effetti giuridici, ad un’adesione implicita all’interpretazione proposta dal contribuente³⁷.

È, dunque, la previsione del silenzio-assenso a rispondere alla tutela dell’affidamento: per tale scopo di tutela, la risposta o l’adesione implicita dell’Amministrazione ha un’efficacia preclusiva nella fase dell’accertamento nei confronti dell’interpellante che abbia ottenuto un parere al quale si è uniformato.

Inoltre, se il contribuente si uniforma alla risposta dell’Amministrazione finanziaria, si realizza un effetto di certezza giuridica rispetto alle conseguenze, sul versante tributario, che scaturiscono dall’operazione, atto o comportamento posto in essere dall’interpellante.

Solo nel momento in cui la fattispecie concreta si verifica in difformità della risposta sorgono i presupposti per l’esercizio da parte dell’Amministrazione dei propri poteri.

Se, poi, nell’istanza di interpello il contribuente non ha indicato alcuna soluzione interpretativa ovvero ha formulato più tesi plausibili affinché l’Amministrazione individui quella corretta, il silenzio dell’Amministrazione non è idoneo a determinare la fattispecie del silenzio-assenso.

³⁷ Come scrive A. COMELLI, *op. cit.*, p. 632. Viene, quindi, superato il problema interpretativo afferente al silenzio – assenso, con riguardo all’art. 21 L. 413/1991. Allo stesso modo, è superata la questione relativa all’onere della prova nella fase contenziosa.

Ai sensi dell'art. 11, III comma, L. 212/2000, l'Amministrazione non può irrogare sanzioni nei confronti del contribuente a cui non abbia dato risposta; al pari, a prescindere dall'attivazione dell'interpello, la responsabilità sanzionatoria è esclusa a fronte dell'obiettiva incertezza connaturata alla singola norma tributaria³⁸.

Così pare che, paradossalmente quando l'obiettiva incertezza è più fondata (tanto che anche l'Amministrazione si astiene dal pronunciarsi), la tutela del contribuente si attenua³⁹.

Non prevale la tutela dell'affidamento (che di fatto permea l'istituto dell'interpello), ma l'obiettiva incertezza della norma tributaria la cui scusabilità è limitata all'inapplicabilità delle sanzioni, con conseguente debenza del tributo.

Ne consegue una differenza sostanziale tra la risposta all'interpello e le circolari, note o risoluzioni ministeriali; questi ultimi atti, infatti, sono atti interni della Pubblica amministrazione e non sono idonei a spiegare alcun effetto giuridico nei confronti dei soggetti estranei all'Amministrazione, né assumono efficacia vincolante, non costituendo fonte di diritti e di obblighi⁴⁰.

Ma se tale differenza sussiste, come può legittimarsi una pari tutela ai fini del riconoscimento del legittimo affidamento?

La ricerca di risposta a tale quesito deve passare attraverso l'analisi del nesso tra effetti dell'interpello, interpretazione e affidamento.

Come già chiarito, l'interpello è strumento generale di partecipazione del contribuente all'attuazione della norma impositiva, anche ai fini della corretta applicazione dei principi di buona fede e di tutela dell'affidamento, di cui all'art. 10 L. 212/2000.

³⁸ L'art. 6, commi 1 e 2, D.Lgs. 472/1997 assicura la non punibilità del trasgressore sia nell'ipotesi in cui il contribuente si fosse conformato alle indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione, anche se successivamente modificate, sia nei casi in cui il suo comportamento fosse stato indotto a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori da parte dell'Amministrazione

³⁹ M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002.

⁴⁰ Così C. CALIFANO, *op. cit.*, p. 633.

Gli effetti derivanti dall'interpello pongono il contribuente in una situazione di affidamento in relazione alla posizione formalmente espressa dall'Amministrazione finanziaria, anche nell'ipotesi di successivi ripensamenti o rettifiche.

Ma come può inquadrarsi questo interesse concreto del richiedente, dal quale deriva in capo all'Amministrazione un impegno alla stabilità dell'interpretazione data?

L'art.11, comma II, sottolinea che la risposta vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello e limitatamente al richiedente, ribadendo l'efficacia *inter partes* della posizione espressa o dell'adesione implicita dell'Amministrazione finanziaria.

L'efficacia preclusiva di tale disposizione si spinge sino a determinare la nullità di qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità della risposta.

In tal modo, attraverso gli effetti previsti dalla disciplina sull'interpello, è prevista la tutela della buona fede e dell'affidamento del contribuente nell'ipotesi di una eventuale, successiva e differente interpretazione dell'Amministrazione finanziaria.

La tutela della buona fede viene in rilievo implicando la non sanzionabilità del comportamento del contribuente che si è attenuto all'interpretazione dell'Amministrazione, dovendosi ritenere sussistente la buona fede anche nei casi in cui il contribuente confidi di agire correttamente, pur nella consapevolezza di soluzioni diverse.

Un successivo ripensamento interpretativo dell'Amministrazione finanziaria, se da un lato lascia intatto il potere di accertare il maggior tributo dovuto in base alla legge, dall'altro esclude l'applicazione di sanzioni ed interessi moratori, benché si verta nell'ambito di interpretazioni non vincolanti⁴¹.

Alla luce di quanto affermato, può pertanto rilevarsi l'interesse dell'ordinamento a ricorrere a forme di tutela dotate di un'efficacia preventiva, determinando per il contribuente che legittimamente si affida all'interpretazione ufficiale resa

⁴¹ Come afferma C. CALIFANO, *Interpello, affidamento ed illecito tributario*, (Relazione svolta nell'ambito del) Convegno di studi "Sussidiarietà ed efficacia del sistema sanzionatorio fiscale", tenuto a Jesi, 22-23 Ottobre 2004.

dall'Amministrazione, una tutela che anche nell'ipotesi di una modificazione *ex post* della posizione della parte pubblica, si spinge all'esclusione dell'applicazione della sanzione.

Inoltre, qualora la sola esclusione di sanzioni ed interessi non fosse sufficiente a garantire una tutela adeguata per il contribuente, nel caso di mutamento sfavorevole allo stesso, per l'Amministrazione finanziaria vi sarebbe l'obbligo di non applicare retroattivamente la nuova interpretazione.

La limitazione applicativa della norma oggetto di interpretazione da parte dell'Amministrazione configura, quindi, una più alta forma di tutela dell'affidamento.

Eppure, affermando la distinzione tra rilevanza interna delle circolari e rilevanza esterna degli interpelli, si auspicherebbe una graduazione di tutela dell'affidamento incolpevole che si concretizzi nella non comminazione delle sanzioni e degli interessi a fronte di un mutamento interpretativo cristallizzato nella circolare fino alla non debenza del tributo laddove il mutamento interpretativo si cristallizzi nell'interpello.

2.1.3 Le novità introdotte dal D.Lgs 156/2015.

Il Decreto legislativo n. 156 del 24 Settembre 2015, in attuazione della Legge delega 11 Marzo 2014 n. 23 ha rivisto la disciplina generale degli interpelli *“allo scopo di garantirne una maggiore omogeneità, anche ai fini della tutela giurisdizionale e di una maggiore tempestività nella redazione dei pareri”*.

L'estensione delle forme di interpello ha la finalità di migliorare il dialogo e la collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente nel senso che qualora il contribuente si conformi al parere dell'Amministrazione si esclude la sussistenza dei presupposti di una controversia tra le parti.

Le diverse forme di interpello devono essere azionate in via “preventiva” rispetto ad eventuali attività di verifica o controllo dell'Amministrazione finanziaria, ma anche rispetto al comportamento e/o attività che si intende realizzare.

Tale misura si colloca, dunque, nell'ambito delle norme volte a semplificare i rapporti tra Fisco e Contribuente, favorendo un migliore rapporto tra le parti e, così, l'adempimento spontaneo dell'obbligazione tributaria.

In particolare, l'art. 1, comma 1, D.Lgs 156/2015 ha modificato l'art. 11 L. 212/2000, rubricandolo "*Diritto di interpello*", che disciplina le seguenti forme di interpello:

- i. *interpello c.d ordinario* (art. 11, comma 1, lett. a): il contribuente può chiedere chiarimenti all'Amministrazione finanziaria rispetto a situazioni di "obiettiva incertezza":
 - a) sulla "corretta interpretazione" di norme fiscali
 - b) sulla "corretta qualificazione" della fattispecie concreta alla luce delle disposizioni tributarie applicabili
- ii. *interpello c.d probatorio* (art. 11, comma 1, lett. b): il contribuente, che intende aderire a specifici regimi fiscali, può chiedere chiarimenti all'Amministrazione finanziaria in ordine alla "sussistenza delle condizioni" e alla "valutazione dell'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge" per accedere a tali regimi;
- iii. *interpello c.d. antiabuso* (art. 11, comma 1, lett. c): il contribuente può ottenere un parere dell'Amministrazione finanziaria in merito alla natura abusiva di specifici fatti, atti e negozi, anche tra loro collegati;
- iv. *interpello c.d "disapplicativo"* (art. 11, comma 2): il contribuente interpella l'Amministrazione finanziaria al fine di disapplicare norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive passive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la prova che tali "effetti elusivi" non possono verificarsi relativamente alla propria fattispecie concreta.

I diversi tipi di interpello hanno in comune l'effetto preclusivo dell'azione di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, rimanendo libero il contribuente, invece,

di adottare comportamenti diversi da quello ritenuto corretto dalla stessa amministrazione.

Qualora il contribuente si sia uniformato alla risposta dell'Amministrazione, gli atti di accertamento o di irrogazione delle sanzioni sono nulli.⁴²

Altro tratto comune agli interpelli è rappresentato dal fatto che la risposta dell'Amministrazione non è mai impugnabile davanti al giudice tributario, dal momento che il contribuente può adeguarsi o meno alla risposta dell'Amministrazione, che è per la stessa vincolante.

Dal punto di vista procedurale, la riforma attuata con il D.Lgs n. 156/2015 ha opportunamente reso omogenee le diverse regole procedurali relative alla presentazione delle varie istanze di interpello.

Ai sensi dell'art. 11, comma 3 e ss., Statuto del contribuente e del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 27 del 4 Gennaio 2016 (emesso in attuazione dell'art. 8 D.Lgs n. 156/2015), la presentazione dell'istanza di interpello spetta al contribuente (anche non residente), a coloro che in base alla legge sono obbligati a porre in essere gli adempimenti tributari per conto dei contribuenti e a coloro che rivestono il ruolo di sostituto o responsabile d'imposta a condizione che l'istanza si riferisca a casi concreti e personali.

L'istanza deve essere presentata, a pena d'inammissibilità, prima della scadenza dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto, o comunque connessi, alla fattispecie cui si riferisce l'istanza.

La presentazione dell'istanza di interpello non ha alcun effetto sulle scadenze fiscali, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

⁴² Come scrive M. LOGOZZO, *op. cit.*

L'Amministrazione finanziaria deve rispondere alle istanze di interpello entro 90 giorni dalla loro presentazione, nei casi di interpello ordinario; oppure entro 120 giorni, con riferimento alle altre tipologie di interpello.

Il nuovo testo dell'art. 11 della Legge n. 212/2000 rappresenta una evidente agevolazione per i contribuenti, posto che mediante la riorganizzazione della normativa si intende eliminare la stratificazione di discipline in materia di interpello, di modo da garantire maggiore certezza a tale istituto, nonché rendere più coerenti con le esigenze dei contribuenti i tempi della procedura quanto al profilo del carattere preventivo dell'istanza⁴³.

La riforma dell'interpello ha posto il problema non tanto di come sia cambiata la normale articolazione del procedimento, ma semmai di come le normali fasi del rapporto si evolvano tenuto conto che, su una determinata situazione concreta, l'amministrazione si sia espressa preventivamente. Infatti, se da un lato l'interpello non si pone come strumento idoneo ad alterare la normale sequenza in cui si articola il rapporto tributario (fondata sullo schema "esecuzione degli adempimenti preliminari - autoliquidazione dell'imposta – controllo dell'amministrazione"), dall'altro il suo inserirsi in questa sequenza fisiologica impone che questa "si adatti" in qualche misura alla circostanza che l'amministrazione manifesta il proprio "punto di vista" in un momento ed in una sede diversa da quella in cui storicamente un'amministrazione-controllore si esprime⁴⁴.

Tale riflessione porta all'approfondimento di un'ulteriore questione relativa al rapporto tra interpello, tutela del legittimo affidamento e rimborso del tributo.

Sul punto, appare interessante riportare un caso pratico.

La vicenda ha riguardato il rigetto di un'istanza di rimborso IVA che secondo il contribuente era stata indebitamente corrisposta, in relazione a operazioni di cessioni gratuite di campioni di modico valore, non considerate dalla legge (art. 2, comma 3, lett. d) d.p.r. n. 633/72) cessione di beni e, di conseguenza, non assoggettate a IVA.

⁴³ Così M. GABELLI – M.C. PORRELLO, *La revisione della disciplina degli interpelli*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, fasc. 4, 2016.

⁴⁴ Come espresso da A. L. CAZZATO, *Il "nuovo" volto dell'interpello tributario alla prova della compliance allargata*, in *Il fisco*, fasc. 17, 2016.

L'istanza di rimborso è stata respinta dall'Ufficio finanziario, sul presupposto che essa era tardiva, in quanto proposta oltre il termine biennale previsto dall'art. 21, D.lgs. n. 546/192. Tale istanza era stata proposta il 31 marzo 2006, per versamenti IVA avvenuti tra il 1998 e il 2004. I distinti atti di diniego dell'Amministrazione (uno per ogni annualità) sono stati impugnati innanzi al giudice tributario, poiché l'imposta era stata assolta in virtù della risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate (nel 2000) a specifico interpello.

Con la successiva risoluzione n. 83/2003, però, l'Amministrazione aveva mutato orientamento, negando che le cessioni gratuite di campioni di modico valore fossero assoggettabili a IVA. Orientamento successivamente confermato dalla risposta a un nuovo interpello (nel 2004).

La vicenda fa emergere un problema fondamentale, a cui i Giudici tributari sono stati chiamati a rispondere, relativo all'individuazione del momento a partire dal quale calcolare il decorrere del termine biennale per la richiesta del rimborso⁴⁵.

I giudici di merito tributari hanno condiviso l'assunto del contribuente secondo cui il termine biennale per il rimborso doveva farsi decorrere «dalla data dell'ultimo parere reso sul caso concreto», anche in considerazione del *legittimo affidamento* della società, la quale si era determinata ad assolvere l'imposta non dovuta esclusivamente in conseguenza del precedente erroneo parere espresso dall'Agenzia delle Entrate.

Di contro, la Corte di Cassazione accogliendo il ricorso dell'Amministrazione finanziaria ha chiarito che l'essersi uniformato alle indicazioni del Fisco non vale ad integrare un titolo per la restituzione dell'IVA versata indebitamente.

Secondo i giudici di legittimità, la risposta all'interpello del contribuente, da parte dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 11 legge n. 212/2000, e l'essersi il contribuente conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 10 della stessa legge, «*non valgono ad integrare un titolo per la restituzione dell'IVA versata indebitamente, autonomo ed ulteriore rispetto a quello*

⁴⁵ A tale problema, se ne aggiunge un ulteriore legato alla tutela risarcitoria (in riferimento al quale si rinvia al par. 4).

legale, ovverosia a quello fondato, nel caso di specie, sulla previsione dell'art. 2, comma 3, lett. d) d.p.r. 633/72».

2.2. *Esiste un limite alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria?*

Il riferimento al caso pratico innanzi enunciato consente di svolgere ulteriori riflessioni rispetto ad un tema più ampio che si inserisce nell'ambito di tutela del legittimo affidamento con riferimento agli atti dell'Amministrazione finanziaria: la discrezionalità e la doverosità dell'agire amministrativo.

Tale tema richiama necessariamente il tema relativo all'autotutela amministrativa⁴⁶, nell'ottica di approfondire il *rapporto tra l'annullamento dell'atto amministrativo e la lesione dell'affidamento incolpevole*.

A tale scopo, è necessario innanzitutto comprendere quale sia il rapporto tra autotutela e buona fede.

Come precedentemente chiarito, i principi di buona fede e legittimo affidamento del cittadino nella "*sicurezza giuridica*", benché presi in prestito dai dogmi civilistici di buona fede e correttezza nei rapporti di autonomia privata, si rivelano immanenti in tutti i rapporti di diritto pubblico⁴⁷; essi costituiscono una cornice atta a circoscrivere l'esercizio della *potestas* legislativa, amministrativa e tributaria nonché un vincolo ermeneutico all'interpretazione delle disposizioni tributarie in forza dell'art. 10, comma 1, legge n. 212/2000, per il quale "*i rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*"⁴⁸.

I principi codificati dall'art. 10 dello Statuto sono i canoni ai quali è improntato l'intero sistema impositivo⁴⁹; è indiscusso, del resto, che le disposizioni dello Statuto (in armonia

⁴⁶ Già ampiamente trattato nei suoi aspetti generali nel Capitolo II

⁴⁷ Cfr. G. MARONGIU, *op. cit.*, che rileva come già da tempo i privatisti avessero avviato la discussione sull'applicabilità del principio di buona fede all'obbligazione tributaria, richiamando, in proposito, G. BENATTI, Principio di buona fede e obbligazione tributaria, in Boll. trib., 1986, p. 947.

⁴⁸ Come scrive N. ZANOTTI, *Buona fede e autotutela: la risarcibilità del danno provocato dal comportamento illecito dell'amministrazione finanziaria*, in Riv. dir. trib., fasc. 4, 2012.

⁴⁹ G. ZAGREBELSKY, *Manuale di Diritto costituzionale*, I, 1987, 91, ritiene che il binomio buona fede-affidamento sia composto di due principi coevi per fondamento ed applicazione ed altrettanto indipendenti. L'affidamento trova il proprio antecedente logico in una situazione oggettiva atta a creare determinate aspettative nel cittadino il quale confida nella legittimità del comportamento tenuto dall'amministrazione finanziaria. La buona fede, invece, trascendendo il

con gli artt. 3, 53 e 97 del dettato costituzionale) rappresentino principi generali dell'ordinamento tributario, potendo essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.

Ciò posto, un maggior approfondimento merita l'altro elemento del rapporto da analizzare, cioè l'autotutela, considerato che l'autotutela amministrativa deve essere tenuta distinta dall'autotutela tributaria.

Nell'esercizio del potere di autotutela, la Pubblica amministrazione procede nel rispetto del principio di legalità, all'accertamento dell'interesse pubblico concreto, in ottica di attualità, valutando la rispondenza allo stesso dell'opportunità di caducare o di conservare il provvedimento asseritamente illegittimo.

Dal punto di vista tributario, l'autotutela si sostanzia nel potere dell'amministrazione finanziaria di annullare d'ufficio o revocare, anche in pendenza di giudizio ed in caso di non impugnabilità, gli atti illegittimi o infondati, nonché di disporre la sospensione degli atti che appaiano tali.

Seppure sia stato superato il dibattito relativo al riconoscimento di siffatto istituto nell'ambito tributario⁵⁰, la difficoltà di definire concettualmente tale potere è attuale.

La dottrina⁵¹ si è occupata di verificare, in primo luogo, se l'autotutela tributaria appartenga alla categoria elaborata dal diritto amministrativo e, in caso affermativo, quali siano i tratti di specificità di tale potere dell'amministrazione finanziaria rispetto a quelli delle altre amministrazioni.

In proposito, si sono prospettati due diversi orientamenti.

rapporto contribuente-amministrazione, assume carattere universale tanto da potersi estendere ad uno spettro illimitato di rapporti giuridici;

⁵⁰ La dottrina aveva mostrato resistenza a riconoscere il potere di *ius poenitendi* in capo all'Amministrazione finanziaria, principalmente per due ordini di ragioni: da un lato, l'assenza di un riferimento normativo; dall'altro la ritrosia che avrebbe mostrato il soggetto pubblico nell'annullare i propri atti, in quanto ciò sarebbe stata un'implicita ammissione del cattivo esercizio dell'azione amministrativa.

⁵¹ A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2015; B. PATRIZI - G. MARINI - G. PATRIZI, *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*, Milano, 1999, p. 181.

Parte della dottrina⁵² nega che il potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria sia espressione di discrezionalità amministrativa, nel senso in cui tale potere è inteso nel diritto amministrativo.

Questa posizione si fonda su di una serie di ragioni proprie della sola autotutela tributaria:

- a. la mancanza di un interesse pubblico diverso da quello ad un'imposizione conforme a legge;
- b. l'assenza di controinteressati al provvedimento di auto-annullamento di un'attività impositiva vincolata e soggetta al principio di capacità contributiva (artt. 23 e 53 Cost.);
- c. il dovere, per l'amministrazione, di applicare obiettivamente la legge secondo i criteri cui all'art. 97 Cost. Ne consegue che l'autotutela dovrebbe necessariamente concludersi, una volta riscontrata

Secondo questa tesi, data la vincolatività dell'attività impositiva, l'amministrazione dovrebbe perseguire l'esclusivo interesse alla *corretta applicazione della norma impositrice*. Il suo mancato rispetto, configurando una possibile violazione del principio di capacità contributiva, sarebbe da solo sufficiente a giustificare l'intervento in autotutela e non richiederebbe la concorrenza di ulteriori interessi.

Altra parte della dottrina⁵³, invece, è incline a riconoscere i caratteri della discrezionalità amministrativa anche nell'autotutela tributaria.

⁵² Ritengono che il potere di autotutela, in diritto tributario, sia vincolato alla semplice constatazione dell'illegittimità dell'atto: F. MOSCHETTI, Profili generali, in AA.VV., *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 13; E. DE MITA, *La legalità tributaria, contributo alla semplificazione legislativa*, Milano, 1993, 79; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 2008, 156. Contra V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999, 68, secondo il quale gli interessi che emergono dall'art. 53 Cost. sono suscettibili di essere tutelati soltanto durante la pendenza dei termini per l'impugnazione dell'avviso di accertamento. Una volta trascorsi questi termini, l'Autore ritiene che sia azionabile il solo interesse al corretto procedimento ex art. 97 Cost., collegato al dovere dell'amministrazione di effettuare la (ri)valutazione a seguito dell'istanza del contribuente e a dare una risposta motivata.

⁵³ Sul carattere discrezionale del potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria v., tra gli altri, R. LUPI, *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi: spunti per una discussione*, in *Boll. trib.*, 1992, p. 1801; Id., *Atti definitivi e decadenze: se l'autotutela non arriva, cosa può fare il contribuente*, in *Rass. trib.*, 1994, p. 751; M.A. GALEOTTI FLORI, *Il principio dell'autotutela tributaria*, *Riv. dir. trib.*, 1996, p. 662; C. TASSANI, *L'annullamento d'ufficio dell'Amministrazione finanziaria tra teoria ed applicazione pratica*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1198; K. SCARPA, *L'autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 446.

Nello stesso senso D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 1996.

L'amministrazione finanziaria è chiamata, in sede di riesame, a compiere una ponderazione tra esigenze diverse: da un lato il ripristino della legalità violata, dall'altro la certezza e la stabilità dei rapporti che hanno acquisito il crisma della definitività.

Anche se nel diritto tributario l'interesse pubblico all'obiettiva applicazione delle norme ed al ripristino della legalità violata è dominante, esso necessita di essere bilanciato:

1. con *l'interesse alla stabilità ed alla certezza dei rapporti giuridici*;
2. con *l'esigenza che siano rispettati i tempi e i modi concessi al contribuente per far valere i propri diritti*;
3. con *l'interesse dell'amministrazione a mantenere la posizione maturata a causa dell'intervenuta definitività dell'atto impositivo*.

In particolare, l'attribuzione del potere in capo alla Pubblica amministrazione di rivedere criticamente il proprio operato, deve misurarsi con le particolarità della disciplina tributaria ed in specie con il canone fondamentale della capacità contributiva codificato nell'art. 53 Cost.

Nel settore tributario tra gli interessi pubblici, idonei a sorreggere sul piano della legittimità l'intervento in autotutela, vi è sicuramente da annoverare quello che assicura che al contribuente non venga richiesto di corrispondere più di quanto effettivamente dovuto in base alle norme in vigore.

Ne consegue che possa parlarsi di un vero e proprio potere di annullamento *ex officio* solamente in riferimento a tutti quegli errori che attengono all'imposizione, riguardanti l'imponibile ed il presupposto impositivo, nei suoi aspetti oggettivi e soggettivi, minando la fondatezza del provvedimento.

Ciò posto, non pare possibile sostenere la totale discrezionalità dell'autotutela tributaria per le ragioni di seguito evidenziate.

Innanzitutto, l'atto tributario e l'atto amministrativo generalmente inteso presentano alcune differenze; tra le più rilevanti:

Posizioni analoghe si registrano nella giurisprudenza della Cassazione, secondo cui il potere di autotutela "implica l'apprezzamento dell'attuale interesse pubblico alla rimozione": *Cass.*, 9 ottobre 2000, n. 13412.

- l'amministrazione finanziaria ha l'obbligo di realizzare il principio di capacità contributiva cui all'art. 53 Cost., in assenza di ulteriori interessi concorrenti o contrapposti;
- l'attività di attuazione del prelievo tributario assume, di conseguenza, un carattere essenzialmente vincolato, volto alla totale attuazione del principio di legalità;
- l'interesse al ripristino della legalità eventualmente violata, pertanto, può recedere solo in presenza di un interesse pubblico specifico ed attuale, di segno contrario, alla conservazione dell'atto.

L'Ufficio ha l'obbligo di procedere al riesame dell'atto ritenuto illegittimo, specialmente nel caso in cui sia proposta istanza dalla parte interessata. In tale analisi all'Ufficio non sono concessi margini di discrezionalità, dovendo esso dare applicazione a disposizioni normative. La valutazione è vincolata, in quanto volta ad accertare se sussistono i presupposti per l'attivazione dell'autotutela.

Il potere dell'Ufficio si colloca, invece, su un piano diverso nel momento in cui deve decidere se annullare il provvedimento in autotutela: l'Ufficio discrezionalmente valuta se la richiesta del contribuente sia concretamente suscettibile di soddisfazione ovvero manchino i presupposti per il suo accoglimento⁵⁴.

È proprio in questa fase che acquista rilievo il principio di collaborazione e buona fede dell'amministrazione finanziaria di cui all'art. 10, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente.

Questo principio, infatti, dovrebbe costituire il mantello che avvolge l'intero procedimento di autotutela e guida l'amministrazione finanziaria nell'esercizio del potere di annullamento di un atto ritenuto illegittimo⁵⁵.

Alla luce del principio di buona fede e collaborazione anche la discrezionalità dell'Ufficio assume linee certe e determinate con conseguente obbligo di rendere al contribuente, che ne abbia fatto richiesta, un provvedimento che concluda il procedimento di autotutela.

⁵⁴ Così scrive N. ZANOTTI, *op. cit.*

⁵⁵ Ancora, N. ZANOTTI, *op. cit.*

Ciononostante, la Corte costituzionale è giunta a conclusioni diametralmente opposte. Con la **sentenza n. 181 del 13 Luglio 2017**⁵⁶, la Consulta ha dichiarato la non fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale sollevate in merito all'insussistenza di un obbligo di pronuncia esplicita da parte dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela e sulla inoppugnabilità del silenzio-rifiuto, operando un giudizio di bilanciamento tra l'esigenza di certezza e stabilità dei rapporti giuridici, il diritto dei contribuenti a non dover corrispondere imposte in misura superiore alla loro capacità contributiva, il diritto di difesa dei contribuenti, la pronta riscossione dei debiti fiscali, il buon andamento della Pubblica amministrazione e la deflazione del contenzioso.

In particolare, ai fini dell'indagine sulla discrezionalità amministrativa, la Consulta ha affermato *«l'autotutela tributaria – che non si discosta in questo essenziale aspetto, dall'autotutela nel diritto amministrativo in generale – costituisce un potere esercitabile d'ufficio da parte delle Agenzie fiscali sulla base di valutazioni largamente discrezionali» sicchè «il privato può naturalmente sollecitarne l'esercizio, segnalando l'illegittimità degli atti impositivi, ma la segnalazione non trasforma il procedimento officioso e discrezionale in un procedimento ad istanza di parte da concludere con provvedimento espresso».*

Tale affermazione – pare a chi scrive – contiene un equivoco di fondo: nell'ancorarsi al concetto di discrezionalità, la Consulta osserva come “l'apprezzamento discrezionale operato in sede di autotutela tributaria presenta tratti particolari per la forza che assume, nel suo contesto, l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi”. In altre parole, il riesame tributario verrebbe a connotarsi come un'attività di natura diversa rispetto a quella che ha condotto all'adozione del provvedimento riesaminato, stante l'emergere di

⁵⁶ La sentenza ha tratto origine dall'ordinanza del 1° Luglio 2016 con la quale la Commissione tributaria provinciale di Chieti ha sollevato la questione di legittimità costituzionale con riferimento agli artt. 3, 23, 24, 53, 97 e 113 Cost.:

1. Dell'art. 2 *quater*, comma 1, D.L. 564/1994, convertito con modificazioni, dalla L. 656/1994, nella parte in cui non prevede l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di adottare un provvedimento espresso, a fronte dell'istanza di autotutela presentata dal contribuente;
2. del medesimo articolo, unitamente all'art. 19 D.Lgs 546/1992, nella parte in cui essi non prevedono l'impugnabilità del diniego tacito di autotutela sull'istanza proposta dal medesimo.

nuovi interessi giuridicamente rilevanti da soppesare e comparare per perseguire l'interesse pubblico.

In altre parole, tra l'interesse alla stabilizzazione dei rapporti giuridici e la doverosità di agire secondo giustizia, la Corte ha scelto il primo⁵⁷.

In realtà, tale impostazione non tiene conto delle peculiarità proprie del sistema tributario. La *ratio* dell'autotutela tributaria può essere colta esclusivamente muovendo dall'idea che l'obbligazione tributaria è un rapporto bilaterale, che vede coinvolti il creditore (Amministrazione finanziaria) e il debitore (cittadino); nell'attuazione di tale rapporto, l'Amministrazione finanziaria persegue lo scopo prevalente del giusto riparto dei tributi, attraverso il quale si concreta la giustizia tributaria consistente nella determinazione in concreto degli obblighi tributari e del loro regolare soddisfacimento.

Ne consegue che l'Ente impositore, una volta rilevato un errore nell'atto impositivo, non può discrezionalmente decidere di mantenerlo in vita.

Diversamente opinando si realizzerebbe il corto circuito, che emerge dalle motivazioni della decisione della Consulta: la Corte costituzionale – pur riconoscendo come gli avvisi di accertamento, in relazione ai quali il contribuente aveva presentato istanza di autotutela per vizi sostanziali, costituivano titolo per l'incameramento, da parte dell'Amministrazione, di somme non dovute – ritiene che l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi debba recedere al cospetto di altri interessi che “possono e devono concorrere nella valutazione amministrativa e fra essi certamente quello della stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico”⁵⁸.

Tale conclusione non è coglie un aspetto fondamentale: il concetto di stabilità e consolidamento della situazione giuridica, dunque dei rapporti, è spendibile nell'ordinamento amministrativo poiché l'attività di riesame è connotata da discrezionalità e l'interesse alla legalità è, pertanto, destinato ad essere recessivo solo nei casi in cui la situazione storico-ambientale si sia ormai adeguata a quanto stabilito dal

⁵⁷ Come scrive. E. MANONI, *Luci ed ombre sulla natura del procedimento di autotutela e sulla giustizia abilità del silenzio-rifiuto*, in *Dir. e prat. Trib.*, n. 5, 2018

⁵⁸ Ancora, E. MANONI, *op. cit.*

provvedimento invalido ed il ripristino della situazione conforme a diritto danneggerebbe il destinatario dell'atto.

Diversamente, nell'ambito tributario, se la tassazione deve essere conforme alla legge e deve essere commisurata alla capacità contributiva del soggetto inciso, il cittadino viene ad essere leso proprio quando venga attuata una pretesa impositiva non rappresentativa dell'obbligazione tributaria dovuta in base alle norme tributarie.

A questo punto, occorre chiedersi quale sia il rapporto tra potere di autotutela peggiorativa e tutela del legittimo affidamento⁵⁹.

Nell'ambito di tale indagine, è fondamentale ricostruire il rapporto tra discrezionalità e doverosità dell'agire amministrativo, elementi da considerare nel bilanciamento tra il principio di legalità e quello di imparzialità e buon andamento ai quali è improntato l'agire amministrativo.

Il potere di autotutela e il potere di annullamento d'ufficio sono permeati di discrezionalità, finalizzata non tanto al ripristino della legalità violata, quanto alla cura degli interessi pubblici concreti ed attuali.

Nell'ordinamento tributario, l'azione amministrativa trova un concreto limite, consistente nella tutela dell'affidamento del contribuente che abbia senza sua colpa confidato nel comportamento posto in essere dall'Ufficio.

Tale limite, oggi positivamente sancito all'art. 10 dello Statuto, determina l'illegittimità dello stesso atto di autotutela, anche qualora sia finalizzato a rilevare la mancanza di requisiti previsti dalla legge nell'atto di concessione del beneficio o nel comportamento indicato al contribuente.

È evidente che la conseguenza pregiudizievole altro non è che un atto di accertamento emanato a seguito di un ripensamento dell'amministrazione che può riguardare sia l'interpretazione di un precetto, che la legittimità di un comportamento precedentemente adottato.

⁵⁹ Tipicamente ciò avviene nelle particolari ipotesi nelle quali, a fronte della volontà del contribuente di accedere alla definizione agevolata delle pendenze tributarie, l'Amministrazione a distanza di tempo espliciti un'attività accertativa di rettifica, che si concretizzi nella revoca tacita di una precedente indicazione fornita al contribuente

In tale ipotesi, dal momento che l'atto dell'Amministrazione sorgerà come un atto "naturalmente" retroattivo, la modificazione che potrà apportare dovrà necessariamente essere migliorativa della posizione precedente.

In altre parole, l'aggravamento per il soggetto destinatario della situazione precedente rappresenta un limite all'operatività del potere dispositivo dell'Amministrazione.

Alla luce delle predette considerazioni, la tutela deve essere commisurata alla natura dell'atto emanato. L'eventuale mutamento interpretativo dell'Amministrazione su una determinata questione giuridica non è di per sé sindacabile in quanto il contribuente non è vincolato da quell'atto "interpretativo"; dunque, la tutela che deve essergli riconosciuta attiene, non già alla pretesa erariale, ma al suo incolpevole affidamento (non debenza delle sanzioni e degli interessi).

Diversamente, l'esercizio del potere di autotutela, stante l'eventuale emanazione di un nuovo atto con effetti vincolanti per il destinatario, è sindacabile in punto di fatto e pertanto qualora si ravvedano gli estremi per un legittimo affidamento del contribuente, la tutela non potrà che concretarsi nell'annullamento dell'atto.

2.3. Legittimo affidamento e Tax compliance

Nella ricostruzione del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente e del configurarsi del potere amministrativo impositivo un ulteriore tema da affrontare riguarda la disciplina della c.d. *cooperative compliance*.

Il D.Lgs n. 128/2015, recante "*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente*" ha introdotto nel nostro ordinamento il regime di "*adempimento collaborativo*". Prima di analizzare nel dettaglio la disciplina, preme segnalare come tale intervento normativo abbia comportato una vera e propria svolta nel rapporto tra Fisco e contribuente, in quanto "orientato alla promozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata" costante e preventiva. E la svolta è ancor di più rilevante per il fatto di essere stata regolata in via normativa e non semplicemente rimessa ad atti di indirizzo.

L'espressione *tax compliance*, che affonda le radici nella dottrina tedesca del c.d. *Gewaltverhältnis*⁶⁰, si riferisce ad una vera e propria strategia di finanza pubblica relativamente ai rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti.

Tale dottrina tedesca è stata alla base degli studi OCSE che, a partire dai primi anni Novanta, hanno avviato un'indagine sulla disciplina normativa dei diritti e dei doveri nei vari ordinamenti. Lo studio si è articolato nell'analisi di due punti principali, con particolare attenzione ai contribuenti di grandi dimensioni: l'iter dettagliato per l'identificazione dei rischi per l'adempimento dell'obbligazione tributaria; l'analisi dei passaggi che compongono il c.d. *compliance risk management process*.

Nel corso del 2013, l'Amministrazione finanziaria aveva già avviato un progetto pilota dedicato ai c.d grandi contribuenti con l'obiettivo di verificare la possibilità di introdurre un approccio al controllo *ex ante* rispetto al tradizionale intervento *ex post* con positivi impatti sul livello di *compliance* del contribuente e sulle sue esigenze di certezza e stabilità, nonché a fornire elementi utili per introdurre appositi provvedimenti attuativi del regime.

In seguito, il Governo italiano, con la Legge n. 23/2014, è stato delegato a elaborare soluzioni di tipo proattivo. In particolare, la delega prevedeva per le imprese di maggiori dimensioni forme di comunicazione e cooperazione rafforzata con l'Amministrazione finanziaria, associate a minori adempimenti, diminuzione delle eventuali sanzioni e una procedura abbreviata per forme specifiche di interpello preventivo, a fronte della costituzione di sistemi di gestione e controllo del rischio fiscale; per quelle di minori dimensioni, invece, un sistema di tutoraggio da parte dell'Amministrazione finanziaria, anche ai fini di assistenza tributaria, con premialità consistenti nella riduzione dei relativi adempimenti⁶¹.

Tuttavia, con il D.Lgs 128/2015, la delega è stata attuata solo con riferimento alla parte relativa alle grandi imprese, vale a dire quelle con volume d'affari superiore a 10 miliardi

⁶⁰ M. LEO, *Cooperative compliance: una strada lunga e impervia*, in *Il Fisco*, Fasc. 38, 2016.

⁶¹ Come chiarito da V. AZZOLINI, G. GARGIULO, R. LUPI, *La "Cooperative Compliance": una legge manifesto in mezzo al guado*, in *Dialoghi Tributari*, n. 4, 2015

di euro; con la previsione di estensione “progressiva” del nuovo regime, e quindi anche dei relativi vantaggi in termini di minori adempimenti, ai c.d. grandi contribuenti (quelli con volume d'affari superiore ai 100 milioni) e ai grandi gruppi di impresa.

In sostanza, la delega è stata esercitata solo per poche aziende, con elevata capacità di assorbimento dei costi di *tax compliance*, visto il loro fatturato, e con ridotti rischi di *management overriding*, da parte della proprietà aziendale, in termini di ricchezza non registrata⁶².

A seguito dell'attuazione della delega governativa, l'Amministrazione ha reso i primi chiarimenti sulle disposizioni attuative mediante due distinti Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia dell'Entrate.

Il *Provvedimento del 14 Aprile 2016* ha definito le condizioni e le modalità d'accesso al regime di adempimento collaborativo, declinando i requisiti soggettivi; ha dettato specifiche disposizioni sui requisiti essenziali del Tax Control Framework ed ha approvato il modello “Adesione al regime di adempimento collaborativo” da utilizzare per l'esercizio della relativa opzione⁶³.

Con il *Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017*, l'Amministrazione finanziaria ha fornito le disposizioni per attuare il regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli artt. 3 ss del D.Lgs. n. 128/2015⁶⁴.

Tralasciando la dettagliata analisi degli aspetti procedurali, appare utile soffermarsi sul ruolo che il documento ha attribuito alle “interlocuzioni costanti e preventive”,

⁶² Come rileva V. AZZOLINI, G. GARGIULO, R. LUPI, *op. cit.*

⁶³ Per maggior approfondimento si rimanda a B. FERRONI, *Cooperative compliance: finalmente ai blocchi di partenza il regime di adempimento collaborativo*, in *Il Fisco*, fasc. 21, 2016; B. FERRONI, *Il Tax Control Framework nel regime di adempimento collaborativo*, in *Il Fisco*, fasc. 38, 2016; C. MELILLO, *Regime di adempimento collaborativo e monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri*, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 6, 2015; L. NOBILE, *Cooperative compliance: primi approcci operativi*, in *Il Fisco*, fasc. 42, 2016; M. FUSA, *D.Lgs 5 Agosto 2015 n. 128 – Il sistema del controllo interno: importante elemento per la tax compliance*, in *Il Fisco*, fasc. 32, 2015; G. SCALA, A. DI BELLA, *Incentivi fiscali e procedure di tax compliance per chi vive e investe in Italia*, in *Il Fisco*, fasc. 34, 2017; C. ATTUARDI, *Procedura di Cooperazione e collaborazione rafforzata nel panorama dei modelli attuativi*, in *Il Fisco*, fasc. 43, 2017;

⁶⁴ Per un'analisi più approfondita della disciplina, si veda F. PISTOLESI, *Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell'adempimento collaborativo*, in *Corr. Trib.*, n. 30, 2017; G. ZIZZO, *Accordi preventivi e prospettive evolutive della cooperazione tra Fisco e imprese*, in *Corr. Trib.*, n. 1, 2019.

all'esito delle quali l'Amministrazione finanziaria esprime le proprie posizioni che la vincolano e restano valide finché non variano le circostanze di fatto e di diritto in base alle quali sono state rese. Ciò vale anche per i comportamenti successivi, salvo rettifica della soluzione ad opera dell'amministrazione finanziaria con efficacia decorrente dalla rettifica stessa.

Si tratta dunque di un ulteriore strumento coincidente, sul piano degli effetti, agli interpelli. La differenza, invece, risiede nell'oggetto: nel caso delle "interlocuzioni", l'oggetto afferisce all'accertamento degli elementi di fatto costitutivi della fattispecie rilevante per il diritto tributario; nel caso degli interpelli, l'oggetto riguarda la qualificazione di una fattispecie, l'interpretazione di una norma, la valutazione di mezzi istruttori e non vi è spazio per selezionare e accertare gli elementi fattuali.

Attraverso tale differenziazione, le interlocuzioni rappresentano lo strumento per la costruzione di un contraddittorio a carattere continuativo tra contribuente e Fisco, che consenta di addivenire ad un comune intendimento in merito agli elementi di fatto costitutivi della fattispecie.

Ne deriva un arricchimento della facoltà del contribuente di ottenere l'auspicata certezza e stabilità del rapporto fiscale.

In effetti, uno dei profili, forse più innovativi e stimolanti, del regime della *cooperative compliance* risulta essere lo strumento dell'accordo di adempimento collaborativo.

Tale strumento compendia i tratti tipici delle soluzioni stragiudiziali delle liti esistenti o potenziali, concretizzandosi in un accertamento condiviso dal Fisco e dal contribuente, in esito a un contraddittorio, di una fattispecie rilevante nell'attuazione dei rapporti tributari, che può concernere anche una vicenda di futura verifica, posto che l'accordo di adempimento collaborativo può riguardare fattispecie non ancora formalmente censurate dall'Amministrazione o addirittura non verificatesi.

In questo rinnovato quadro di strumenti a disposizione per il contribuente e per l'Amministrazione finanziaria, è allora fondamentale chiedersi quale sia lo spazio di

riconoscimento e tutela dell'affidamento, tenuto conto che siamo dinanzi ad un rinnovato modo di intendere il rapporto tra contribuente e Fisco.

Gli strumenti sinora citati delineano un modulo procedurale efficace per affrontare questioni di elevata complessità attraverso la cooperazione tra Ufficio e contribuente.

La loro introduzione segna il passaggio dal Fisco impositore-controllore a Fisco collaboratore⁶⁵: all'accertamento dell'imponibile e dell'imposta dovuta si affianca l'attività di collaborazione all'accertamento.

Eppure, nonostante la denominazione di tali strumenti rimandi all'accordo, gli atti emanati dall'Amministrazione finanziaria restano espressione della funzione impositiva dell'Ufficio. Nessun potere di disporre dell'obbligazione tributaria è infatti conferito al contribuente.

In sostanza, il consenso e la condivisione attengono al concorso di entrambe le parti alla composizione di un quadro conoscitivo ritenuto adeguato e alla convergenza di una determinata soluzione interpretativa.

Così, nell'ottica della prevenzione e della collaborazione, l'identificazione preventiva della soluzione da applicare garantisce certezza all'azione dell'Ufficio. E la certezza nell'applicazione della norma tributaria ben si coniuga (senza escluderla) con la tutela del legittimo affidamento, che dovrebbe divenire componente fondamentale da considerare nella costruzione del rapporto collaborativo tra Fisco e contribuente.

Tax Compliance e sanzioni tributarie

Eppure, non sempre uno spazio di tutela del legittimo affidamento perdura nelle ipotesi di collaborazione tra Fisco e contribuente.

Nell'attuazione della *tax compliance*, sul piano oggettivo, è fondamentale consentire al contribuente di essere quanto più possibile *compliant ex ante*; è fondamentale che dal punto di vista procedimentale sia effettiva la semplificazione degli adempimenti e più in generale la rimozione di tutto ciò che può ostacolare l'agevole assolvimento degli obblighi tributari.

⁶⁵ Come affermato da G. ZIZZO, *op. cit.*

In sostanza, il contribuente potrebbe trovarsi ad essere *unintentional non compliance*, laddove si affidi all'Amministrazione finanziaria.

Ecco, allora, che dove dovessero emergere in un momento successivo profili di *non compliance*, questi non sarebbero riconducibili alla volontà del contribuente. In particolare, questo "affidarsi" del contribuente si declina⁶⁶:

- nei procedimenti "partecipati", che consentono di ottenere una "certezza" *ad hoc ed ex ante* sulla correttezza dell'adempimento formale e/o sostanziale dell'obbligazione tributaria;
- nell'affidamento riposto dal contribuente nell'informazione diffusa dell'Amministrazione finanziaria in ordine al significato delle norme tributarie e/o sulle relative modalità di adempimento.

In questo "affidarsi", il profilo sanzionatorio continua a costituire il riflesso dell'efficacia "esterna" dei "pronunciamenti" dell'Amministrazione finanziaria, rappresentando lo strumento principale di tutela dell'affidamento del contribuente.

Il profilo sanzionatorio, infatti, è strutturato su più livelli:

- ai sensi dell'art. 11 Statuto, la difformità dell'accertamento rispetto all'interpello determina la nullità dell'avviso di accertamento. Viene travolto il tributo, anche in ipotesi legittime, con sanzioni e interessi. Invece, resta salva la possibilità del successivo cambiamento di interpretazione, che tuttavia non incide sui comportamenti posti in essere;
- nel caso di *cooperative compliance*, una disciplina è prevista per i rischi comunicati all'Agenzia prima della presentazione della dichiarazione, laddove l'Amministrazione non condivide la posizione dell'impresa; in tal caso, le sanzioni applicabili sono ridotte alla metà, non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale e la loro riscossione è sospesa sino alla definitività dell'accertamento;

⁶⁶ Come scrive G. MELIS, *Tax compliance e sanzioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2017.

- ai sensi dell'art. 10, comma II, L. 212/2000, nel caso di affidamento nell'attività interpretativa dell'Amministrazione resa al di fuori della procedura di interpello, 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.

È allora evidente che al rinnovato modo di attuazione del rapporto tra contribuente e Amministrazione non sia seguito uno sforzo legislativo di piena tutela della componente della "fiducia", risultando immutati gli strumenti di tutela.

3. LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE.

Giunti a questo punto della trattazione, appare opportuno distinguere due diversi livelli di indagine: un conto è interrogarsi sulla valenza ed efficacia delle norme dello Statuto in relazione al potere legislativo, altro è riflettere sugli stessi temi ma in relazione al potere amministrativo nonché a quello giudiziario.

Le norme statutarie possono idealmente essere raggruppate in due blocchi: uno relativo alle norme sulla produzione normativa, l'altro all'individuazione di taluni diritti del contribuente nell'attuazione del rapporto con il Fisco.

Mentre le disposizioni del primo blocco rivestono un carattere strumentale rispetto all'organizzazione stessa dell'ordinamento tributario e rispondono ad esigenze prevalentemente politico- programmatiche, il secondo gruppo di norme prevede disposizioni precettive in funzione di garanzia della posizione del contribuente, immediatamente vincolanti per l'interprete del diritto.

L'art. 10 dello Statuto evidentemente rientra in questa seconda categoria essendo ivi enunciato un principio a garanzia dei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria: la collaborazione e la buona fede rappresentano elementi sintomatici per la valutazione della legittimità del comportamento posto in essere da parte degli Uffici nell'attuazione della pretesa tributaria.

Si tratta di una norma immediatamente precettiva, idonea a limitare, non già l'operato degli Uffici nell'esercizio di un potere ad essi riconosciuto per legge, bensì gli effetti

giuridici di atti o di comportamenti da questi posti in essere in contrasto con i principi enunciati nello Statuto⁶⁷.

Pertanto, a fronte del riconoscimento della tutela da lesione dell'affidamento incolpevole, è opportuno comprendere quali siano i rimedi giuridicamente azionabili da parte del contribuente leso e, in subordine, se sia riconosciuta la risarcibilità del pregiudizio.

3.1. La “tutela piena”: il danno da lesione del legittimo affidamento

La tutela del legittimo affidamento si concretizza in termini esclusivamente oggettivi, attraverso la non debenza delle sanzioni e degli interessi normalmente irrogati a fronte di un comportamento scorretto del contribuente.

Secondo la costruzione del nostro ordinamento tributario, l'inesigibilità delle sanzioni e degli interessi è misura che permette di apprestare una tutela coerente rispetto ad una situazione nella quale il comportamento del contribuente è stato “consigliato” dall'Amministrazione finanziaria.

Eppure, nonostante l'esigenza di tutela del contribuente appaia evidente, la possibilità di offrire, in concreto, detta tutela non sempre trova adeguato riconoscimento, risultandone alcuni aspetti fortemente dibattuti.

Uno degli aspetti più dibattuti è la risarcibilità della lesione del legittimo affidamento. In particolare, il pregiudizio causato dall'annullamento di un provvedimento favorevole al soggetto che ha confidato sulla sua legittimità si pone al crocevia di questioni non solo di ordine processuale, ma anche di natura sostanziale.

Ricondotta la giurisdizione al giudice ordinario, le Sezioni Unite hanno riconosciuto tutela, nelle forme della responsabilità extracontrattuale, alla posizione del soggetto beneficiario dall'atto illegittimo, qualificandolo in termini di *diritto soggettivo al patrimonio*.

Infatti, il destinatario di un provvedimento favorevole ma illegittimo, che invoca la tutela risarcitoria, non postula un esercizio illegittimo del potere, ma la colpa che connota un comportamento consistito, per contro, nell'emissione di atti favorevoli, poi ritirati, per

⁶⁷ Come scrive V. MASTROIACOVO, *La “deroga” ai principi nello Statuto dei diritti del contribuente*, in Riv. Dir. Fin. E Sc. Fin., 2002, pp. 285.

pronuncia giudiziale o in autotutela, che hanno creato affidamento nella loro legittimità ed orientato una corrispondente successiva condotta pratica, poi dovuta arrestare.

Di conseguenza, in mancanza di un atto impugnabile o comunque di un danno derivante da atto illegittimo, al privato non resta che adire il giudice ordinario per richiedere una tutela risarcitoria fondata sull'affidamento.

Al fine di meglio approfondire tali aspetti, in ordine alle questioni di ordine processuale, la Corte di Cassazione con due successivi interventi a Sezioni Unite⁶⁸, ha risolto il conflitto avente ad oggetto questioni di giurisdizione a favore del giudice ordinario.

In particolare, i Supremi giudici hanno osservato che il privato non ha, in questo caso, interesse a censurare un agire illegittimo della pubblica amministrazione, né ha invocato l'accertamento di tale legittimità: il privato si duole del comportamento incoerente dell'amministrazione, che l'ha indotto a fare affidamento su un provvedimento illegittimo a lui favorevole, successivamente annullato in autotutela o in via giurisdizionale.

Pertanto, il provvedimento rileva non quale esercizio del pubblico potere, ma quale mero comportamento: la legittimità dell'azione amministrativa non sarebbe parte costitutiva del contenuto della posizione giuridica che il contribuente vuole far valere, la quale invece si esaurisce a un determinato bene della vita, il patrimonio.

Secondo la Cassazione, dal punto di vista del destinatario, l'atto "*è del tutto irrilevante in termini di efficacia lesiva e dunque il suo interesse legittimo non si può dire leso, di modo che non si può configurare alcun danno ingiusto alla stregua dell'art. 2043 c.c.*". Una volta rimosso l'atto, ciò che il privato lamenta non è la violazione dell'interesse legittimo che gli era stato indebitamente riconosciuto, ma la "*lesione di una situazione di diritto soggettivo rappresentata dalla conservazione dell'integrità del suo patrimonio*", concretizzatasi nell'aver egli sopportato perdite e/o mancati guadagni per colpa dell'agire della P.A., idoneo per le circostanze e le modalità con cui è stato esercitato, a determinare un affidamento sulla legittimità del provvedimento e, quindi, sulla conservazione del beneficio ottenuto.

⁶⁸ Cass., Sez. Un., 23 marzo 2011, Ord. nn. 6594,6595 e 6596. Cass, Sez. Un., 4 settembre 2015, Ord. n. 17586.

È interessante notare come la Corte di Cassazione abbia inteso risolvere il contrasto giurisprudenziale e dottrinario, sorto su un argomento nuovo, attraverso il richiamo alla figura del diritto all'integrità del patrimonio.

È evidente l'intenzione di ricondurre la soluzione ad uno schema già sperimentato per risolvere questioni in cui, come nel caso di specie, entri in gioco il problema della lesione dell'affidamento incolpevole. In effetti, il riferimento al diritto all'integrità patrimoniale sarebbe il "frutto dell'inversione metodologica, che sul presupposto della risarcibilità del dato meramente patrimoniale, immagina e crea un diritto che dovrebbe poi costituire la giustificazione della tutela risarcitoria di quel pregiudizio – il danno meramente patrimoniale – il cui risarcimento si dà però per assunto"⁶⁹.

In altri termini, l'affidamento assume i contorni di una condizione invocata proprio al fine di estendere la tutela giuridica a lesioni che non rientrano nella sfera di protezione offerta dalle situazioni giuridiche soggettive⁷⁰.

Il risarcimento del danno deriverebbe dalla lesione dell'integrità del patrimonio del beneficiario attraverso una fattispecie complessa, ossia:

- il provvedimento favorevole emesso illegittimamente;
- il comportamento della pubblica amministrazione che, attraverso l'emanazione del provvedimento, ha creato un affidamento incolpevole del privato;
- la rimozione del provvedimento.

Con riferimento al profilo sostanziale, relativo alla natura della responsabilità, autorevole dottrina ha ritenuto che la responsabilità della pubblica amministrazione vada ricostruita come responsabilità da inadempimento di un'obbligazione preesistente, considerando adeguato il modello della responsabilità da lesione dell'affidamento "*rispetto ad una relazione qualificata sorta all'esito dell'esercizio del potere da parte della Pubblica amministrazione e che ha determinato l'affidamento*"⁷¹.

Si ricorda l'ordinanza n. 20323 del 2012 delle Sezioni unite della Corte di cassazione – inerente il più ampio profilo del mancato adeguamento delle norme tributarie nazionali

⁶⁹ Come scrive S. MAZZAMUTO, *Spunti in tema di danno ingiusto e di danno meramente patrimoniale*, in *Europ. Dir. priv.*, 2008

⁷⁰ Così F. PIRAINO, *La buona fede in senso oggettivo*, Torino, 2015, pp. 6.

⁷¹ C. SCOGNAMIGLIO, *Lesione dell'affidamento e responsabilità civile della pubblica amministrazione*, in *Resp. Civ.*, 2011.

alle direttive comunitarie – con la quale Corte di cassazione ha dichiarato la sussistenza della giurisdizione del giudice ordinario sulla domanda del risarcimento del danno *“avendo il ricorrente fatto valere, alla base della domanda di ristoro patrimoniale per mancato tempestivo adeguamento della legge interna alla normativa comunitaria, una situazione giuridica avente natura e consistenza di diritto soggettivo, da ricondurre allo schema della responsabilità per inadempimento dell’obbligazione ex lege dello Stato, di natura indennitaria, inquadrabile nell’area della responsabilità contrattuale”*.

Sotto il profilo squisitamente procedurale, merita di essere menzionata – seppure potrebbe risultare fuorviante – anche la sentenza della sezione tributaria della Corte di cassazione **n. 7511 del 15/04/2016**, nella quale si legge *“se si tratta di annullamento parziale o comunque di provvedimento di autotutela di portata riduttiva rispetto alla pretesa impositiva contenuta negli atti divenuti definitivi, esso non può comportare alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui già noto e consolidatosi in ragione della mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento, per converso potendo e dovendo ammettersi una autonoma impugnabilità del nuovo atto se di portata ampliativa rispetto all’originaria pretesa”*. Dal che ne consegue l’autonoma impugnabilità dell’atto di annullamento o comunque di un provvedimento di autotutela a seconda che l’atto abbia o meno portata ampliativa.

Tale pronuncia deve essere letta come lo sforzo di coniugare la tutela del contribuente con il sistema di giustizia tributaria, poiché dinanzi al giudice tributario può essere proposta una domanda risarcitoria ma subordinatamente alla pronuncia di annullamento dell’atto tributario illegittimo.

Così, la pretesa risarcitoria risulta connessa in termini di diritto patrimoniale consequenziale alla controversia tributaria.

Solo una soluzione interpretativa siffatta può aprire la strada ad una tutela “piena” del legittimo affidamento del contribuente; tale tutela è direttamente azionabile dal contribuente in quanto tale principio, declinazione del principio di collaborazione e di

buona fede, è formalizzato in una norma di legge vincolante sia per l'Amministrazione che per il Giudice.

4. CONCLUSIONI

Nella ricostruzione del rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria è emerso come la Pubblica amministrazione rivesta un potere autoritativo e in parte discrezionale tale da ingenerare nel cittadino un legittimo affidamento a prescindere dall'emanazione di un atto di natura dispositiva e, dunque, l'ordinamento deve assicurare una tutela a tutti quei soggetti che abbiano confidato anche in un mero comportamento o in una "scelta interpretativa" autoritativamente adottati dagli Uffici e successivamente revocati in virtù del medesimo potere.

La tutela deve essere commisurata alla natura dell'atto emanato e l'eventuale mutamento interpretativo dell'amministrazione su una determinata questione giuridica non è di per sé sindacabile in quanto il contribuente non è vincolato da quell'atto interpretativo: egli sceglie legittimamente di conformarvisi e la tutela che deve essergli riconosciuta attiene, non già alla pretesa erariale, ma al suo incolpevole affidamento.

Diversamente, l'esercizio del potere di autotutela, stante l'eventuale emanazione di un nuovo atto con effetti vincolanti per il destinatario, è sindacabile in punto di diritto qualora si ravvedano gli estremi per un legittimo affidamento del contribuente; la tutela non potrà che concretarsi nell'annullamento dell'atto medesimo.

In sostanza, la diversità dei poteri istituzionali e la differente efficacia degli atti emanati non possono incidere sulla tutelabilità della fiducia del contribuente nei confronti di una determinata situazione giuridica.

La sicurezza del sistema giuridico e la certezza del diritto costituiscono un elemento fondamentale nella struttura del sistema tributario e nella sua evoluzione. La rilevanza patrimoniale della pretesa e la forza di legge mediante cui essa è legittimamente imposta non può coniugarsi con l'incertezza, che diviene una patologia dell'ordinamento tributario; specie, nella misura in cui con l'entrata in vigore della dichiarazione

generalizzata a seguito della Riforma Vanoni, il primo interprete della legge è il contribuente, chiamato ad interpretare correttamente la pretesa dello Stato in relazione alla sua personale situazione.

Ebbene, il contrasto all'incertezza è stato attuato prima con l'emanazione dello Statuto del contribuente, le cui norme rappresentano principi fondamentali su cui fondare il rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria; poi con il passaggio ad un sistema fiscale più "collaborativo" e meno "autoritativo".

In tali passaggi, la fiducia del contribuente declinata anche nella tutela del legittimo affidamento appare elemento costantemente presente, seppure non sempre pienamente tutelata.

CONCLUSIONI

Si è giunti al momento in cui gli interrogativi e gli obiettivi posti a fondamento del lavoro di ricerca necessitano di ottenere risposta e chiarimento.

Come anticipato nelle pagine di introduzione, il progetto di ricerca è stato pensato nell'ottica di contribuire a chiarire alcuni punti fondamentali, che sono di seguito riassumibili, rispetto ai quali si tenterà a questo punto di chiarirne la portata.

Una prima valutazione ha riguardato l'impatto del diritto unionale, che com'è noto persegue principalmente ragioni economiche, sul diritto amministrativo in generale. Esso non seguirebbe solo logiche giuridiche, ma, nella sua versione più moderna, punterebbe a soddisfare anche ragioni economiche.

Nel tracciare i tratti essenziali del legittimo affidamento e della sua tutela è emerso che il legittimo affidamento nasce e si sviluppa a livello giurisprudenziale in ambito unionale.

L'origine giurisprudenziale del principio comporta inevitabili limiti che si traducono nella difficoltà di riconoscimento e adattamento da parte dei diversi Stati membri dell'Unione europea.

Quello che appare essere un principio dall'enunciazione elastica ed aperta finisce per essere applicato in maniera particolarmente rigida ed eccezionale, data anche la sua trasversalità, probabilmente percepita come pericolo per i possibili effetti dirompenti che scaturirebbero da una generale applicazione.

Il principio – rileva costantemente la Corte di Giustizia – *“costituisce il corollario del principio della certezza del diritto, che esige che le norme giuridiche siano chiare e precise, ed è diretto a garantire la prevedibilità delle situazioni e dei rapporti giuridici rientranti nella sfera del diritto comunitario”*.

Eppure, così ragionando, si è trascurato che certezza del diritto e legittimo affidamento sono elementi differenziabili; si è giunti a trattare la certezza del diritto e il legittimo affidamento come elementi escludenti di un'atipica endiadi, secondo un ragionamento che semplicisticamente conclude a ritenere che la prova dell'assenza di lesione del legittimo affidamento si rinvenga nel rispetto del principio di certezza del diritto.

La ragione dell'oscuramento del legittimo affidamento e l'inconvenienza per i singoli Stati membri di darne degno riconoscimento è rinvenibile proprio in tale concezione. Se è vero che il principio del legittimo affidamento consente all'ordinamento dell'Unione europea di prevedere un'eccezione all'applicazione di una regola di diritto positivo, che permetta di derogarvi senza peraltro contestarne la validità, sembra che non si debba e non si possa confondere con la certezza del diritto.

La certezza del diritto e legittimo affidamento, lungi dall'escludersi vicendevolmente, si collocano su una linea temporale consecutiva.

Negli anni diversi schemi sono stati approntati e utilizzati dai Giudici della Corte di Giustizia; si tratta di ricostruzioni utili ad evidenziare gli elementi rilevanti ai fini del riconoscimento di una lesione del legittimo affidamento.

Tuttavia, nella maggior parte dei casi, la loro applicazione non è mai totalitaria, nel senso che i diversi momenti di indagine su cui tali test (schemi) si articolano raramente risulta applicata nella sua piena sequenza, portando di fatto all'esito scontato di un disconoscimento del legittimo affidamento.

Insomma, sia che ci si muova nell'ambito della irretroattività – e dunque si focalizzi l'attenzione sulle aspettative nascenti da atto legittimo o illegittimo – sia che ci si muova in un ambito che esula dalla retroattiva modifica di una situazione già esistente (anche se, in tale ambito è possibile scorgere una maggiore tutela) è frequente l'incapacità di condurre un giudizio fattuale che si concluda con il riconoscimento della legittima aspettativa e la conseguente lesione dell'affidamento incolpevole.

Ciò consente di volgere uno sguardo di favore nei confronti dell'opera di interpretazione (specie nei giudizi di rinvio pregiudiziale¹, nei quali la materia fiscale assume un'assoluta centralità) svolta dalla Corte di Giustizia, nella misura in cui essa ha *«garantito con forza ed attenzione sempre maggiore la puntuale tutela delle situazioni giuridiche su cui incide il diritto comunitario o che sono da esso create, in particolare le posizioni giuridiche del*

¹ Con riferimento all'uso del rinvio pregiudiziale, si rimanda alle riflessioni di E. ALTIERI, *Rapporti tra normativa nazionale e comunitaria: poteri e obblighi del Giudice tributario*, in <http://www.giustizia-tributaria.it/seminari-e-corsi-di-formazione/item/468-28-e-29-settembre-2012-reggio-calabria>, 2012.

singolo, e ciò indipendentemente da una sintonia con il diritto nazionale, anzi talvolta anche indicando espressamente i mezzi di tutela adeguati quando il sistema nazionale non li prevedesse»².

Tuttavia, i già evidenziati limiti fanno scorgere il rischio che tale opera di integrazione ed interpretazione sia vanificata dall'atteggiamento prudente, e al tempo stesso schizofrenico, della Corte di Giustizia, che afferma l'intangibilità di un principio del quale raramente dà applicazione.

Ciò appare determinato anche dall'evidente peculiarità che la tutela del contribuente riveste nell'Unione europea. Ed infatti, l'Unione europea nei rapporti con i suoi cittadini non si pone mai come ente impositore, nel senso che sono le Amministrazioni fiscali dei vari Stati membri a gestire direttamente non soltanto i tributi armonizzati, ma anche l'applicazione e la riscossione dei tributi e delle entrate costituenti risorse proprie dell'Unione europea³.

Ne deriva che la tutela del contribuente è demandata all'agire delle Amministrazioni finanziarie interne, residuando solo una tutela indiretta a livello giurisdizionale. Tale tutela, invero, non sempre appare efficace poiché necessita di un processo di adattamento e conformazione da parte dello Stato membro interessato e, specie il nostro Paese, non sempre risulta essere rigorosamente rispettoso dei principi scaturiti dalle pronunce europee.

La tutela del legittimo affidamento, approntata con favore dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, sembra assumere i tratti di un manifesto programmatico, nel quale sono indicati condizioni ed elementi rilevanti ai fini della sua tutela, che seppure auspicata ed auspicabile, raramente diviene concreta.

Infatti, nelle varie pronunce analizzate, è ricorrente che al programmatico riconoscimento del legittimo affidamento, come principio fondamentale dell'ordinamento europeo, segua il disconoscimento della sua tutela. E per di più, nella quasi totalità dei casi, sono

² Così G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2008, pp. 228-229.

³ Come si legge in L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, 2010, pp. 111 ss.

evidenziabili molteplici elementi alla luce dei quali è esclusa la lesione del legittimo affidamento, ritenendo preminenti altri principi o per meglio dire altre esigenze.

In sostanza è una lotta continua tra l'esigenza di stabilità finanziaria e l'esigenza di tutela del contribuente, con il rischio di indagare su qualcosa di veramente effimero e irrealizzabile.

È ciò che si è cercato di mettere in luce, tanto con riferimento alla materia dei rimborsi di tributi indebitamente riscossi, quanto con riferimento agli aiuti di Stato ritenuti incompatibili o "illegali"; settori nei quali la Corte ha attribuito rilevanza al legittimo affidamento nei soli casi in cui l'aspettativa legittima, tutelabile, sia scaturita da un comportamento dell'autorità amministrativa *manifestamente irrispettoso dei diritti riconosciuti in capo al contribuente*.

Tali tematiche hanno condotto all'emersione di un ulteriore aspetto, rilevante ai fini della ricostruzione del legittimo affidamento e della sua tutela. Si è ravvisata, sin da principio, la necessità di riconoscere il valore ordinamentale del tempo nel diritto amministrativo, quale componente determinante per la vita e l'attività dei cittadini e delle imprese.

Ai fini di tale riconoscimento, tuttavia, è stato necessario indagare sul rapporto Stato membro - Unione europea, ma anche sul rapporto tra Amministrazione finanziaria dello Stato membro e singolo contribuente, poiché l'attuazione dei principi generali dell'ordinamento europeo richiede una disciplina interna adeguata.

Lo svolgimento tali considerazioni ha condotto all'analisi di alcuni aspetti tipici e problematici del diritto amministrativo e, poi, del diritto tributario italiano, al fine di capire se esistono i margini per il riconoscimento del legittimo affidamento e per la sua tutela.

Nel prendere le mosse dal nesso che esiste tra la tutela del legittimo affidamento (specie al di fuori della retroattività) e la tutela dei diritti procedurali, incardinati anche nella aspettativa dei cittadini ad un corretto svolgimento del rapporto con l'Amministrazione; nell'evidenziare il rapporto tra tutela dell'affidamento e procedimento si è rilevato il

ruolo fondamentale⁴ assunto dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo e la giurisprudenza della relativa Corte.

In particolare, il riconoscimento dei diritti dell'uomo sanciti nella CEDU ha permesso di abbandonare la tradizionale concezione, fondata sulla natura prettamente pubblica del rapporto contribuente – Fisco, alla luce della quale si riconosceva una sovranità illimitata da parte dello Stato nell'attività impositiva.

La Corte EDU ha sostenuto l'esigenza che ciascuno Stato, nella propria sovranità, contemperi la necessità di cassa con il rispetto di determinate situazioni soggettive, di carattere sia sostanziale che processuale, riconoscibili al contribuente.

In altre parole, nonostante manchi nella CEDU un'esplicita menzione della materia tributaria, è indubbio che l'importanza della riscossione delle imposte, quale fonte vitale per il sostenimento della spesa pubblica e del regolare funzionamento dello Stato, non possa di certo condurre alla cancellazione di alcune garanzie fondamentali, da riconoscersi a vantaggio del contribuente.

Se è vero, allora, che il legittimo affidamento, al di fuori della retroattività, diviene regola che incide sul processo di formazione della decisione da parte dell'Amministrazione, ciò permette di rintracciare nella conformazione di detto principio la relazionalità tra Amministrazione e cittadino. Una relazionalità, per certi versi, di tipo paritario, che riflette l'ormai compiuto processo di autolimitazione dell'Amministrazione nell'esercizio del potere pubblico, in vista del contemperamento degli interessi, dei diritti e delle aspettative dell'amministrato.

Ed in questa direzione sembra si muova anche l'Amministrazione finanziaria, specialmente laddove agisca sotto schemi giuridici dai tratti autoritativi sempre più sfumati.

La tutela del legittimo affidamento incontra nel nostro ordinamento pubblicistico una serie di limitazioni e di condizionamenti, dai quali discende una problematica applicazione. In effetti, il legittimo affidamento sembra costituire un principio più facile a

⁴ Per un maggiore approfondimento, F. BILANCIA e AA.VV., *Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014.

comprendersi che ad applicarsi: esso rappresenta un principio al quale l'attività legislativa e amministrativa deve uniformarsi; esso rappresenta una posizione giuridica soggettiva che nasce nel rapporto tra cittadino e Amministrazione.

In altri termini, la nozione di affidamento racchiude un'aspettativa di coerenza e non contraddittorietà del comportamento della Pubblica amministrazione; esso, quindi, è diventato utile strumento di tutela contro quei comportamenti irragionevoli o contraddittori della Pubblica amministrazione, posti in violazione del generale principio di buona fede oggettiva o dovere di correttezza. La tutela del legittimo affidamento risulta ancorata al canone di buona fede, attraverso l'applicazione sempre più frequente delle categorie civilistiche alle relazioni tra Pubblica amministrazione e cittadini.

Eppure, lo sforzo di fornire al legittimo affidamento una copertura legislativa, finanche costituzionale, non ha sortito un effetto favorevole sulla applicabilità del principio né sulla tutela del legittimo affidamento come posizione giuridica autonoma, che pertanto risulta evanescente e secondaria.

Il quadro di riferimento è tanto più complicato nel rapporto tra tutela del legittimo affidamento e potere discrezionale della Pubblica amministrazione. Infatti, come precedentemente spiegato, al fine di sindacare la correttezza delle scelte discrezionali della pubblica amministrazione, in materia amministrativa, rileva l'eccesso di potere che, anche nel caso di poteri discrezionali, limita l'amministrazione affinché il potere stesso sia utilizzato *secundum legem*, cioè per perseguire le finalità assegnate dall'ordinamento.

Tuttavia, l'eccesso di potere si concretizza solo quando il potere amministrativo è usato per perseguire finalità differenti rispetto a quelle tipizzate dal legislatore. Di contro, superati tali limiti, l'esercizio del potere discrezionale non è giudizialmente sindacabile, poiché le valutazioni di merito – tra le quali rientrano quelle relative all'opportunità, convenienza e buona amministrazione – appartenenti alla sfera di libertà d'azione concessa dal legislatore medesimo all'amministrazione non possono essere assoggettate a sindacato giurisdizionale.

In sostanza, il legittimo affidamento entra nelle dinamiche dell'esercizio di potere, integrandosi nel novero degli interessi oggetto della discrezionalità amministrativa.

Tali considerazioni rimandano alla più generale necessità di inquadrare la situazione giuridica soggettiva lesa e la conseguente tutela.

Si potrebbe pertanto ritenere che la tutela del legittimo affidamento, al quale deve riconoscersi una dimensione pubblicistica, dovrebbe avvenire nel potere amministrativo come parte dell'assetto di interessi valutabili dall'amministrazione.

Ne conseguirebbe una tutela ponderata del legittimo affidamento, per mezzo della quale il privato è posto dinanzi al superamento non sempre scontato di un limite alla tutela dell'aspettativa tradita.

Ma come si potrebbe rendere effettiva tale tutela? In ragione delle aspettative di ricerca esposte nelle pagine di introduzione, è possibile ad oggi immaginare il riconoscimento di una tutela che si espliciti nella risarcibilità del danno da provvedimento favorevole?

È l'interrogativo latente, che ha accompagnato l'intera stesura del presente elaborato ed al quale, giunti a questo punto, si può tentare di offrire una risposta.

Il riconoscimento di una tutela patrimoniale del legittimo affidamento violato comporterebbe una tutela patrimoniale, che si giustifichi nell'accertamento di una violazione da parte della Pubblica amministrazione del dovere di correttezza a favore dell'interesse pubblico.

La coesistenza della tutela ponderata e patrimoniale del legittimo affidamento, peraltro, risponderebbe al duplice fondamento dell'affidamento, quale principio e interesse generale dell'ordinamento, ma anche situazione giuridica soggettiva meritevole di tutela.

Di conseguenza, la mancata ponderazione del legittimo affidamento da parte della Pubblica amministrazione nell'esercizio del proprio potere rileva sul piano della legittimità dell'esercizio del potere; diversamente la lesione del legittimo affidamento rileva sul piano della correttezza del comportamento della Pubblica amministrazione.

Rispetto a tale ultima determinazione, è doveroso concludere che, avendo l'Amministrazione il dovere di comportarsi secondo il canone della correttezza, la

situazione giuridica soggettiva di affidamento deve trovare tutela a prescindere dal modo di esercizio del potere e/o del soddisfacimento dell'interesse pubblico.

Il quadro delineato può certamente dirsi rispondente all'assetto teorico-dottrinario in materia di legittimo affidamento e tutela dell'affidamento violato, tuttavia la realtà giuridica denota una serie di limiti pratici che faticano ad essere superati, dai quali deriva la difficoltà a rintracciare modelli di tutela standardizzati, univoci e completi.

Ciò è ulteriormente complicato nel rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria, in ragione dell'attività amministrativa-fiscale nell'ambito della quale l'aspettativa del contribuente si scontra con l'interesse fiscale dello Stato.

Nella ricostruzione del rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria è emerso come la Pubblica amministrazione rivesta un potere autoritativo e in parte discrezionale tale da ingenerare nel cittadino un legittimo affidamento a prescindere dall'emanazione di un atto di natura dispositiva e, dunque, l'ordinamento deve assicurare una tutela a tutti quei soggetti che abbiano confidato anche in un mero comportamento o in una "scelta interpretativa" autoritativamente adottati dagli Uffici e successivamente revocati in virtù del medesimo potere.

La tutela deve essere commisurata alla natura dell'atto emanato e l'eventuale mutamento interpretativo dell'amministrazione su una determinata questione giuridica non è di per sé sindacabile in quanto il contribuente non è vincolato da quell'atto interpretativo: egli sceglie legittimamente di conformarvisi e la tutela, che deve essergli riconosciuta, attiene non già alla pretesa erariale, ma al suo incolpevole affidamento.

Diversamente, l'esercizio del potere di autotutela, stante l'eventuale emanazione di un nuovo atto con effetti vincolanti per il destinatario, è sindacabile in punto di diritto qualora si ravvedano gli estremi per un legittimo affidamento del contribuente; la tutela non potrà che concretarsi nell'annullamento dell'atto medesimo.

In sostanza, la diversità dei poteri istituzionali e la differente efficacia degli atti emanati non possono non incidere sulla tutelabilità della fiducia del contribuente nei confronti di una determinata situazione giuridica.

La sicurezza del sistema giuridico e la certezza del diritto costituiscono un elemento fondamentale nella struttura del sistema tributario e nella sua evoluzione. La rilevanza patrimoniale della pretesa e la forza di legge mediante cui essa è legittimamente imposta non può coniugarsi con l'incertezza, che diviene una patologia dell'ordinamento tributario; specie, nella misura in cui con l'entrata in vigore della dichiarazione generalizzata a seguito della Riforma Vanoni, il primo interprete della legge è il contribuente, chiamato ad interpretare correttamente la pretesa dello Stato in relazione alla sua personale situazione.

Ebbene, il contrasto all'incertezza è stato attuato prima con l'emanazione dello Statuto del contribuente, le cui norme rappresentano principi fondamentali su cui fondare il rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria; poi con il passaggio ad un sistema fiscale più "collaborativo" e meno "autoritativo".

In tali passaggi, la fiducia del contribuente declinata anche nella tutela del legittimo affidamento appare elemento costantemente presente, al quale non è corrisposta una piena tutela, che invece si ritiene auspicabile per tutte le ragioni che con il presente elaborato si è tentato di analizzare.

Bibliografia

- M. AIROLDI, *La "lunga marcia" della buona fede e del legittimo affidamento dal sistema privatistico a quello tributario*, in *Dir. e prat. Trib.*, I, 2003;
- L. ALLA, *Il legittimo affidamento nel diritto europeo e nel diritto interno*, in www.amministrazioneincammino.luiss.it, 2012;
- E. ALTIERI, *Rapporti tra normativa nazionale e comunitaria: poteri e obblighi del Giudice tributario*, in www.giustizia-tributaria.it/seminari-e-corsi-di-formazione/item/468-28-e-29-settembre-2012-reggio-calabria, 2012.
- F. AMATUCCI, *I vincoli posti dalla giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso d'imposta*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2000;
- F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005;
- F. AMATUCCI, *Efficacia temporale delle sentenze di incompatibilità comunitaria in materia tributaria*, in *Inn. e dir.*, fasc. 4, 2011;
- F. AMATUCCI, *L'overruling interpretativo non incide sul dies a quo per il rimborso dell'Iva*, in *Rass. Trib.*, 2012;
- S. ANTONIAZZI, *La tutela del legittimo affidamento del privato nei confronti della pubblica amministrazione*, Torino, 2005;
- M. ANTONINI, *Recenti novità legislative sulla disciplina degli interpellati del contribuente*, in www.dirittobancario.it, fasc. 5, 2016;
- P. ANTONINI, *Statuto del contribuente: tutela dell'affidamento subordinata all'onere di diligenza del contribuente*, commento a sentenza Cass. civ. n. 2223/2018, in *Il Fisco*, n.15, 2018;
- C. ATTUARDI, *Procedura di Cooperazione e collaborazione rafforzata nel panorama dei modelli attuativi*, in *Il Fisco*, fasc. 43, 2017;
- M. BACCI, *L'evoluzione del principio del legittimo affidamento nel diritto dell'Unione europea e degli Stati membri*, www.masterdirittoprivatoeuropeo.it, 2015;
- F. BATISTONI FERRARA, *Tutela dell'affidamento e indisponibilità dell'obbligazione tributaria, nota a sentenza Cass., sez. trib., 29 Agosto 2007, sent. n. 18218*, in *Corr. Trib.*, 2007;
- M. BEGHIN, *Elusione, evasione, confusione e abuso del diritto nell'applicazione di norme di favore*, in *Corr. Trib.*, 2014;
- M. BELLETTI, *Corte costituzionale e spesa pubblica. Le dinamiche del coordinamento finanziario ai tempi dell'equilibrio di bilancio*, Torino, 2016;
- G. BENATTI, *Principio di buona fede e obbligazione tributaria*, in *Boll. trib.*, 1986;
- F. BENVENUTI, voce *Autotutela* (dir. amm.), in *Enciclopedia dir.*, vol. IV, Milano, 1959;
- F. BILANCIA e AA.VV., *Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014;
- G. BIZIOLI, *Eguaglianza tributaria e discriminazione soggettiva dei redditi. A margine della sentenza n. 10 del 2015*, *Forum di quaderni costituzionali*, fasc. 6, 2015, www.forumcostituzionale.it/wordpress/ ;
- P. BORIA, *L'anti-sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino, 2004;
- P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015;
- C. CALIFANO, *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, fasc. 9, 2004;

- C. CALIFANO, *Interpello, affidamento ed illecito tributario*, (Relazione svolta nell'ambito del Convegno di studi "Sussidiarietà ed efficacia del sistema sanzionatorio fiscale", tenuto a Jesi, 22-23 Ottobre 2004);
- F. CARINGELLA, *Affidamento e autotutela: la strana coppia*, (Convegno tenuto a Palazzo Spada il 24 ottobre 2007 in occasione della presentazione del Trattato di diritto amministrativo europeo (a cura di Chiti-Greco), in www.giustizia-amministrativa.it, 2007);
- G. CARLOTTI, *Il nuovo provvedimento amministrativo (Leggi n.15 e n.80 del 2005)*, Padova, 2005;
- S. CARLUCCI, *La responsabilità della pubblica amministrazione per lesione di interessi legittimi pretesivi caratterizzati da un giustificato affidamento*, in Resp. Civ. prev., fasc.1, 2018;
- P. CARNEVALE – G. PISTORIO, *Il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino dinanzi alla legge fra garanzia costituzionale e salvaguardia convenzionale*, www.costituzionalismo.it, fasc. 1, 2014;
- E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2015;
- C. CASTRONOVO, *Responsabilità civile per la Pubblica Amministrazione*, in Jus, 1998;
- A. L. CAZZATO, *Il "nuovo" volto dell'interpello tributario alla prova della compliance allargata*, in Il fisco, fasc. 17, 2016;
- M. T. CHIMIENTI, *La Cassazione precisa il valore dello "Statuto"*, in Dir. e prat. Trib., II, 2003;
- M. P. CHITI – G. GRECO, *Trattato di diritto amministrativo europeo*, parte speciale – Tomo I, Milano, 2007;
- G. CIAN, A. TRABUCCHI, *Commentario breve al codice civile*, CEDAM, 2011;
- F. M. CIARALLI, *L'autotutela amministrativa dopo la legge Madia*, in www.italiappalti.it, 2018;
- A. CIOFFI, *Dovere di provvedere e pubblica amministrazione*, Milano, 2005;
- L. CIPRIANO, *L'istanza volta all'esercizio dei poteri di autotutela non genera l'obbligo di provvedere*, in Diritto amm., www.diritto.it, 2017;
- G. P. CIRILLO, *La giurisdizione sull'azione risarcitoria autonoma a tutela dell'affidamento sul provvedimento favorevole annullato e l'interesse alla stabilità dell'atto amministrativo*, in Foro Amministrativo, fasc.07-08, 2016;
- A. COMELLI, *La disciplina dell'interpello dall'art. 21 L. 413/1991 allo Statuto dei diritti del contribuente*, in Dir. Prat. Trib., 2001;
- G. M. COMMITTERI – G. SCIFONI, *Le istanze di interpello antiabuso tra modifiche legislative non coordinate e sforzi interpretativi dell' "Agenzia"*, in Corr. trib., fasc. 8, 2016;
- 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., I, 2008;
- L. CONTI, *L'autotutela decisoria alla luce del nuovo art. 21 nonies*, in Giustizia amm., www.giustamm.it, Aprile, 2018;
- D. CORLETTI, *Provvedimenti di secondo grado e tutela dell'affidamento in Europa*, Padova, 2007;
- M. D'AMELIO, *Apparenza del diritto*, voce Novissimo Digesto Italiano, vol. I, Torino 1957;
- F. D'AYALA VALVA, *L'onere della prova ed il principio di collaborazione fra pubblica amministrazione e contribuente nella fase amministrativa e nella fase processuale*, nota a Cass. civ., sez. trib., 5 ottobre 2001, n. 12284 in Riv. dir. trib., II, 2002;

- L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010;
- E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001;
- E. DELLA VALLE, *Il dies a quo del termine per l'esercizio del diritto al rimborso di tributi ritenuti contrastanti con il diritto euro-unitario: la bussola della certezza del diritto*, Termini per chiedere i rimborsi fiscali (Ottobre 2015) in www.fondazione nazionale commercialisti.it;
- E. DE MITA, *La legalità tributaria, contributo alla semplificazione legislativa*, Milano, 1993;
- F. DENOZZA, *Il modello dell'analisi economica del diritto: come si spiega il tanto successo di una tanto debole teoria?*, in RULES Research Unit Law and Economics Studies Paper No. 2013-5, www.unibocconi.it;
- S. DETTORI, *Esercizio legittimo del potere di revoca e doveri di comportamento della pubblica amministrazione*, in Dir. Amm., fasc. 4, 2017;
- G. DI COSIMO, *Oscillazioni della Corte costituzionale di fronte alla crisi economica*, in Forum di Quaderno costituzionali, www.forumcostituzionale.it, 2016;
- R. DIPACE, *Le incertezze delle liberalizzazioni e il problema del risarcimento del danno da violazione del legittimo affidamento*, in Convegno "La difficoltà di liberalizzare" – Milano 2014, reperibile in www.diritto-amministrativo.org;
- G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2015;
- A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2015;
- F. FERRARI, *Variazioni sul parametro del legittimo affidamento (in tempi di crisi economica): spunti ricostruttivi a partire da Corte cost. 108/2016*, Forum di Quaderni Cost., fasc. 9, 2016, www.forumcostituzionale.it;
- P. FERRARI, *Annullamento in autotutela di provvedimenti contrastanti con il diritto comunitario*, in Giurispr. It., IV, 2008;
- B. FERRONI, *Cooperative compliance: finalmente ai blocchi di partenza il regime di adempimento collaborativo*, in Il Fisco, fasc. 21, 2016;
- B. FERRONI, *Il Tax Control Framework nel regime di adempimento collaborativo*, in Il Fisco, fasc. 38, 2016;
- V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999;
- C. FONTANA, *Aiuti di stato di natura fiscale*, Torino, 2012;
- E. FONTANA, *Aiuti di Stato e diretta efficacia*, Napoli, 2006;
- G. FRANSONI - F. COLI, *Abuso del diritto e proroga del termine per l'accertamento*, in Corr. Trib., fasc. 10, 2016;
- M. FRATINI, *Gli interpelli tributari tra doveri di collaborazione dell'amministrazione tra doveri di collaborazione della pubblica amministrazione e tutela del contribuente*, Bari, 2012;
- M. C. FREGNI, *Tributi dichiarati incompatibili con il diritto comunitario e decorrenza dei termini di decadenza per la presentazione di istanze di rimborso: il problema del dies a quo*, in Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin., fasc. 2, 2015;
- M. FUSA, *D.Lgs 5 Agosto 2015 n. 128 – Il sistema del controllo interno: importante elemento per la tax compliance*, in Il Fisco, fasc. 32, 2015;
- M. GABELLI – M.C. PORRELLO, *La revisione della disciplina degli interpelli*, in Fiscalità e Commercio Internazionale, fasc. 4, 2016;
- F. GABRIELE – A.M. NICO, *Osservazioni "a prima lettura" sulla sentenza della Corte*

costituzionale n. 10 del 2015: dalla illegittimità del “togliere ai ricchi per dare ai poveri” alla legittimità del “chi ha avuto, ha avuto, ha avuto...scordiamoci il passato”, in Rivista Associazione italiana dei costituzionalisti, fasc. 2, 2015, www.rivistaaic.it ;

F. GAFFURI, *L'acquiescenza al provvedimento amministrativo e la tutela dell'affidamento*, Milano, 2006;

M.A. GALEOTTI FLORI, *Il principio dell'autotutela tributaria*, Riv. dir. trib., 1996;

F. GALLARATI, *La Robin Tax e l'«incostituzionalità d'ora in poi»: spunti di riflessione a margine della sentenza n. 10/2015*, in www.federalismi.it , fasc. 19, 2015;

F. GALLO, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in Dir. Prat. Trib., I, Fasc. 6, 2014, ;

A. GARCEA, *Spunti ricostruttivi in tema di interpello tributario*, in Riv. dir. trib., fasc. I, 2003;

R. GAROFOLI – G. FERRARA, *Manuale di diritto amministrativo*, Nel diritto editore, 2015;

M.S. GIANNINI, *L'interpretazione dell'atto amministrativo e la teoria giuridica generale dell'interpretazione*, Milano, 1939;

M. GIGANTE, *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giuridici e legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, Milano, 2008;

A. GIGLI, *Nuove prospettive di tutela del legittimo affidamento nei confronti del potere amministrativo*, Napoli, 2016;

G. GHETTI, voce *Autotutela della Pubblica amministrazione*, in Digesto Pubbl., II, 1987;

F. GOGGIAMANI, *La doverosità della pubblica amministrazione*, Torino, 2005;

M. GOTTI, *Il legittimo affidamento del contribuente costituisce esimente dall'applicazione delle sole sanzioni tributarie*, in www.icontributidell'esperto.it , 2012;

G. GRASSO, *Sul rilievo del principio del legittimo affidamento nei rapporti con la Pubblica Amministrazione*, in A. Di Taranto (a cura di), *Il nuovo modello di amministrazione tra il principio di autoritarietà ed unilateralità ed i moduli consensuali nella organizzazione e nell'esercizio delle potestà pubbliche*, Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, in www.sspa.it , 2005;

E. GROSSO, *Il governo degli effetti temporali nella sentenza n. 10/2015. Nuova dottrina o ennesimo episodio di un'interminabile rapsodia?* in Giur. cost., fasc. 1, 2015;

G. GRUNER, *L'annullamento d'ufficio in bilico tra i principi di preminenza ed effettività del diritto comunitario, da un lato, ed i principi di certezza del diritto e l'autonomia procedurale degli Stati membri, dall'altro*, in Dir. proc. amm., I, 2007;

F. GUELLA, *La tutela dell'affidamento nella prescrizione anticipata della lira: gli effetti del giudicato costituzionale sul bilancio e sui rapporti esauriti*, www.forumcostituzionale.it, 11/2015;

G. INGRAO, *La c.d Robin Tax determina un corto circuito tra Corte costituzionale e giudice di merito*, in Riv. Dir. Trib., fasc. 2, 2015;

S. LA ROSA, *Autorità e consenso nel diritto tributario*, in *L'ordinamento tributario italiano - collana diretta da G. Falsitta e A. Fantozzi*, Milano, 2007;

M. LEO, *Verso un ordinamento fiscale più moderno, con meno liti e più dialogo*, in Il fisco, fasc.29, 2015;

M. LIGUORI, *I postumi della sentenza 10/2015 nei giudizi di merito: questioni di prospettive*, in www.forumcostituzionale.it, 5/2016;

M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002;

- M. LOGOZZO, *Legittimo affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e Amministrazione*. Relazione tenuta presso l'Università LUISS Guido Carli di Roma, 19 Dicembre 2012;
- M. LOGOZZO, *I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela "piena" o "parziale"*, in *Dir. e prat. Trib.*, n. 6, 2018;
- L. LORELLO, *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, Torino, 1998;
- R. LUPI, *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi: spunti per una discussione*, in *Boll. trib.*, 1992;
- R. LUPI, *Atti definitivi e decadenze: se l'autotutela non arriva, cosa può fare il contribuente*, in *Rass. trib.*, 1994;
- F. MANGANARO, *Principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche*, Napoli, 1995;
- F. MANGANARO, *Dal rifiuto di provvedimento al dovere di provvedere: la tutela dell'affidamento*, in *Dir. Amm.*, fasc. 01-02, 2016;
- E. MANONI, *Luci ed ombre sulla natura del procedimento di autotutela e sulla giustizia abilità del silenzio-rifiuto*, in *Dir. e prat. Trib.*, n. 5, 2018;
- A. MANTERO, *Le situazioni favorevoli del privato nel rapporto amministrativo*, Padova, 1979;
- W. TROISE MANGONI, *L'esercizio retroattivo del potere amministrativo: limiti e garanzie a tutela dell'individuo*, Torino, 2016;
- A. MARCHESELLI, voce *Affidamento (nel diritto tributario)*, Aggiornamento del Digesto, Discipline Privatistiche – Sezione Commerciale, Torino, 2008;
- A. MARCHESELLI, *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto procedimentale e processuale tributario: uno spunto in materia di obbligazioni solidali e plurisoggettività*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 3 del 2009;
- A. MARCHESELLI, *Il giusto procedimento tributario. Principi e discipline*, CEDAM, 2013;
- A. MARCHESELLI – S. M. RONCO, *L'“incostituzionalità differita” della c.d. Robin Tax, tra diritti fondamentali, analisi economica del diritto e diritto dell'Unione europea: il futuro della fiscalità tra nuove categorie concettuali e rischi di “teratogenesi” giuridica*, in www.giurcost.org, fasc. 3, 2015;
- G. MARCHIANÒ, *L'analisi economica del diritto e la finanza di progetto: un metodo alternativo di analisi*, in www.osservatorioappalti.unitn.it, 2011;
- G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente: una disciplina di principi e per principi*, in AA.VV., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino, 2004;
- G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. Dir. Trib.*, fasc. 3, 2008;
- A. MASTROBERTI, *Interpello antielusivo: debutto insidioso per la presentazione delle istanze*, in *Pratica fiscale e professionale*, fasc. 3, 2016;
- V. MASTROIACOVO, *La “deroga” ai principi nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. Dir. Fin. E Sc. Fin.*, 2002;
- V. MASTROIACOVO, *Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2003;
- A. MASTROMATTEO – B. SANTACROCE, *Interpelli antielusivi ed anti-abuso: gestione differenziata in ragione della data di presentazione*, in *Il fisco*, fasc. 6, 2016;
- S. MAZZAMUTO, *Spunti in tema di danno ingiusto e di danno meramente patrimoniale*, in *Europ. Dir. priv.*, 2008;

- C. MELILLO, *Regime di adempimento collaborativo e monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri*, in *Dir. e Prt. Trib.*, n. 6, 2015;
- G. MELIS, *Tax compliance e sanzioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2017;
- F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico*, Milano, 2001;
- F. MERUSI, *La certezza dell'azione amministrativa fra spazio e tempo*, in *Dir. amm.*, fasc. 4, 2002;
- M. MISCALI, *Il diritto alla restituzione. Dal modello autoritativo al modello partecipativo nel sistema delle imposte*, Milano, 2004;
- C. MONACO, *I principi fondamentali dell'ordinamento tributario tra diritto costituzionale, diritto comunitario e diritto pubblico: indicazioni sistematiche sulla genesi e sul ruolo ad essi attribuibile nel diritto tributario in una recente pronuncia della Cassazione*, in *Riv. dir. fin.*, II, 2003;
- A. MORELLI, *Principio di totalità e illegittimità della motivazione: il seguito giurisprudenziale della sentenza della Corte costituzionale sulla Robin Tax*, in www.giurcost.org, 2015;
- M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, in *L'ordinamento tributario italiano - collana diretta da G. Falsitta e A. Fantozzi*, Milano, 2007;
- F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, Padova, 1993;
- A. NICOLUSSI, *Diritto soggettivo e rapporto giuridico. Cenni di teoria generale tra diritto privato e diritto pubblico*, in *Europa e Diritto Privato*, fasc. 4, 2014;
- L. NOBILE, *Cooperative compliance: primi approcci operativi*, in *Il Fisco*, fasc. 42, 2016;
- V. ONIDA, *Una pronuncia costituzionale problematica: limitazione degli effetti nel tempo o incostituzionalità sopravvenuta?* in *Riv. AIC*, fasc. 1, 2016, www.rivistaaic.it ;
- C. PADULA, *Dove va il bilanciamento degli interessi? Osservazioni sulle sentenze n. 10 e 155 del 2015*, in www.federalismi.it, fasc. 19, 2015;
- F. PAGANO, *Disposizioni di natura incentivante e meritevolezza dell'affidamento ingenerato dal legislatore (osservazioni a margine di Corte costituzionale n. 108 del 2016)*, in *Riv. AIC*, fasc. 2, 2017, www.rivistaaic.it;
- F. PARISI, *Scuole e metodologie nell'analisi economica del diritto*, in *Riv. Crit. Dir. Priv.*, 2005;
- B. PATRIZI - G. MARINI - G. PATRIZI, *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*, Milano, 1999;
- V. PIETROBON, *Affidamento*, voce dell'*Enc. giur.*, I, Roma 1988;
- R. PINARDI, *La modulazione degli effetti temporali delle sentenze di incostituzionalità e la logica del giudizio in via incidentale in una decisione di accoglimento con clausola di irretroattività*, in www.giurcost.org, fasc. 1, 2015;
- C. PINELLI, *Sulle clausole rafforzative dell'efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Foro It.*, 2001;
- F. PISTOLESI, *Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell'adempimento collaborativo*, in *Corr. Trib.*, n. 30, 2017;
- F. PIRAINO, *La buona fede in senso oggettivo*, Torino, 2015;
- G. PIZZONIA, *Aiuti di stato mediante benefici fiscali ed efficacia nell'ordinamento interno delle decisioni negative della Commissione Ue. Rapporti tra precetto comunitario e procedure fiscali nazionali*, in *Riv. dir. fin.*, fasc. 3, 2005;
- M. POLESE, *L'equilibrio di bilancio come limite alla retroattività della sentenza di accoglimento*, in Osservatorio costituzionale AIC, www.rivistaaic.it , 2015;

- N. POSTERARO, *Sui rapporti tra dovere di provvedere e annullamento d'ufficio come potere doveroso*, in www.federalismi.it, 8 Marzo 2017;
- C. RANGONE, *Norme interne che incidono retroattivamente sui rapporti contrattuali: la posizione della Corte Ue*, Convegno IGI, Roma, 30 novembre 2016;
- M. RENNA – F. SAITTA (a cura di), *Studi sui principi del diritto amministrativo*, Milano, 2012;
- A. ROMANO TASSONE, Voce *Situazioni giuridiche soggettive (dir. amm.)*, in Encicl. dir., II° aggiornamento, Milano, 1998;
- M. RUOTOLO – M. CAREDDA, *Virtualità e limiti del potere di regolazione degli effetti temporali delle decisioni d'incostituzionalità. A proposito della pronuncia sulla cd. Robin Tax*, in Riv. dir. trib., fasc. 11, 2014;
- C. SACCHETTO, *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016;
- R. SACCO, *Affidamento*, voce dell'Enc. dir., I, Milano 1958;
- G. C. SALERNO, *La revoca dei provvedimenti amministrativi ed i principi della funzione*, Torino, 2014;
- L. SALVINI, *Aiuti di stato in materia fiscale*, Cedam, 2007;
- N. SARTORI, *Percorsi di giurisprudenza - Il principio di buona fede e collaborazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, Giur. It., 3, 2018;
- A. SAU, *La proporzionalità nei sistemi amministrativi complessi*, Milano, 2013;
- G. SCALA, A. DI BELLA, *Incentivi fiscali e procedure di tax compliance per chi vive e investe in Italia*, in Il Fisco, fasc. 34, 2017;
- K. SCARPA, *L'autotutela tributaria*, in Riv. dir. trib., 2001;
- F. G. SCOCA, *Attualità dell'interesse legittimo*, in Dir. proc. amm., fasc. 2, 2011;
- F. G. SCOCA, *Amministrazione pubblica e diritto amministrativo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in Dir. amm., fasc.1-2, 2012;
- F. G. SCOCA, *Le situazioni giuridiche soggettive nel pensiero di Antonio Romano Tassone*, in Dir. amm., fasc. 3, 2014;
- C. SCOGNAMIGLIO, *Lesione dell'affidamento e responsabilità civile della pubblica amministrazione*, in Resp. Civ., 2011;
- L. SICA, *Cosa è vivo e cosa è morto della sentenza n. 10/2015 quasi a due anni dalla sua pronuncia*, in Diritto pubblico europeo - rassegna online, fasc. 2, 2016, www.edizioniesi.it/dperonline/;
- 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, X, 2007;
- M. SINISI, *Il «potere» di revoca*, in Dir. amm., fasc.3, 2007;
- D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 1996;
- C. TASSANI, *L'annullamento d'ufficio dell'Amministrazione finanziaria tra teoria ed applicazione pratica*, in Rass. trib., 2000;
- F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 2008;
- F. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2008
- F. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2010;
- M. TRIVELLIN, *Un'altra pronuncia della Cassazione esclude il recupero del tributo per violazione del principio di tutela dell'affidamento: alcune note sulle ragioni della soluzione adottata*, nota a sentenza Cass., sez. trib., 6 ottobre 2006, sent. n. 21513, in Riv. dir. trib., II, 2007;

M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, in l'Ordinamento tributario italiano collana diretta da Falsitta e Fantozzi, Milano, 2009;

M. TRIVELLIN, *Brevi cenni sulle relazioni tra abuso del diritto e clausola di buona fede. Alla ricerca di una norma generale antielusiva*, in *Elusione fiscale: la nullità civilistica come strumento generale antielusivo. Riflessioni a margine dei recenti orientamenti della Cassazione civile*, in Fisconline;

M. TRIVELLIN, *La rilevanza dell'approfondimento del contesto in un caso di modifica retrospettiva di agevolazioni fiscali*, in *Giurispr. Cost.*, fasc. 4, 2017;

S. VALAGUZZA, *La frammentazione della fattispecie nel diritto amministrativo a conformazione europea*, Milano, 2008;

S. VILLAMENA, *Legittimo affidamento e contratti pubblici: osservazioni su serietà e pigrizia amministrativa*, in *Gazzetta amministrativa – Sezione Saggi e contributi scientifici*, n. 1, 2013;

U. VILLANI, *Istituzioni di diritto dell'Unione europea*, Bari, 2015;

G. ZAGREBELSKY, *Manuale di Diritto costituzionale*, I, 1987;

G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite: legge, diritti, giustizia*, Torino, 1992;

N. ZANOTTI, *Buona fede e autotutela: la risarcibilità del danno provocato dal comportamento illecito dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, fasc.4, 2012;

G. ZIZZO, *Accordi preventivi e prospettive evolutive della cooperazione tra Fisco e imprese*, in *Corr. Trib.*, n. 1, 2019.

Sentenze

Corte di Giustizia dell'Unione europea e Tribunale (consultabili dal sito internet <http://curia.europa.eu> - InfoCuria - Giurisprudenza della Corte di giustizia):

Corte di Giustizia UE, Causa C-63/93, *DUFF/ Ministero Agricoltura Irlanda*, 15 Febbraio 1996;

Corte Giustizia UE, Causa 316/86 *Hauptzollamt Hamburg-Jonas/Ditta P.Krücken*, 26 aprile 1988;

Corte di Giustizia UE, Causa 5/89, *Commissione CE/Repubblica federale di Germania*, 20 Settembre 1990;

Corte di Giustizia, causa C-74/74, *Comptoir National Technique Agricole (cnta) sa c. Commissione delle Comunità europee*, 14 maggio 1975;

Corte di Giustizia, causa C- 112/77, *ditta August Toepfer et co. c. Commissione delle Comunità europee*, 3 maggio 1978;

Corte di Giustizia UE, Causa 81/72, *Commissione CE/Consiglio CE*, 5 Giugno 1973;

Corte di Giustizia UE, Causa C- 336/94, *Eftalia Dafeki/ Landesversicherungsanstalt Württemberg*, 2 Dicembre 1997;

Corte di Giustizia UE, Causa 81/91, *Tj. Twijnstra/Minister van Landbouw, Natuuurbeheer en Visserij*, 19 Maggio 1993;

Corte di Giustizia UE, Causa C- 54/77, *Antoon Herpels/Commissione CE*, 9 Marzo 1978;

Corte di Giustizia UE, Causa C-97/76, *Merkur Au Benhandel GmgH &Co. Kg/Commissione CE*, 8 Giugno 1977;

Corte di Giustizia UE, Causa C- 152/88, *Sofrimport SARL/Commissione CE*, 26 Giugno 1990;

Corte di Giustizia UE, causa C-68/69, *Bundesknappschaft v. Brock*, 14 Aprile 1970;

Corte di Giustizia UE, causa C-7/76, *I.R.C.A v. Amministrazione delle finanze dello Stato*, 7 Luglio 1976;

Corte di Giustizia UE, causa C-98/78, *RACKE v. Hauptzollamt Mainz*, 25 Gennaio 1979;

Corte di Giustizia UE, causa C-84/78, *Ditta Angelo Tomadini Snc contro Amministrazione delle finanze dello Stato*, 16 Maggio 1979;

Corte di Giustizia UE, causa C-368/89, *A. Crispoltoni contro Fattoria autonoma tabacchi di Città di Castello*, 11 Luglio 1991;

Corte di Giustizia UE, Causa C- 224/82, *MeiKo-Konservenfabrik c. Rep. Fed. di Germania*, 14 Luglio 1983;

Corte di Giustizia UE, Causa C- 396/98, *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße c. Finanzamt Paderborn*, 8 Giugno 2000;

Corte di Giustizia UE, Causa C- 381/97, *Belgocodex SA contro Stato belga*, 3 Dicembre 1998;

Corte di Giustizia UE, Causa C-17/01, *Finanzamt Sulingen contro W. Sudholz*, 29 Aprile 2004;

Corte di Giustizia UE, Causa C-62/00, *Marks & Spencer plc contro Commissioners of Customs & Excis*, 11 Luglio 2002;

Corte di Giustizia UE, Cause riunite C-128/07 e C-131/07, *Angelo Molinari (C-128/07), Giovanni Galeota (C-129/07), Salvatore Barbagallo (C-130/07) e Michele Ciampi (C-131/07) contro Agenzia delle Entrate - Ufficio di Latina*; Ordinanza del 16 Gennaio 2008;

Corte di Giustizia UE, Causa C-294/99, *Athinaiiki Zythopoiia AE contro Elliniko Dimosio*, 10 Maggio 2001;

Corte di Giustizia UE, Causa C-197/94, *Société Bautiaa contro Directeur des services fiscaux des Landes e Société française maritime contro Directeur des services fiscaux du Finistère*, 13 Febbraio 1996;

Corte di Giustizia UE, Causa C-367/93, *F.G. Roders BV e altri contro Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, 11 Agosto 1995;

Corte di Giustizia UE, Causa C- 262/96, *Sema Sürül contro Bundesanstalt für Arbeit*, 4 Maggio 1999;

Corte di Giustizia UE, Causa C- 61/79, *Amministrazione delle finanze dello Stato contro Denavit italiana Srl*, 27 Marzo 1980;

Corte di Giustizia UE, Causa C- 265/85, *Van den Bergh c. Commissione*, 23 Ottobre 2003;

Corte di Giustizia UE, Causa C- 289/91, *Vassilis Mavridis contro Parlamento europeo*, 19 Maggio 1983;

Corte di Giustizia UE, Sez. I, causa C-207/04, *P.Vergani contro Agenzia delle Entrate (Ufficio di Arona)*, 21 luglio 2005;

Corte di Giustizia UE, Ordinanza del 16/01/2008 (cause riunite C-128/07 e C-131/07);

Corte di Giustizia UE, Causa C- 228/96, *Aprile Srl, in liquidazione, contro Amministrazione delle Finanze dello Stato*, 17 Novembre 2011;

Corte di Giustizia UE, causa C- 427/10, *Banca Antoniana Popolare Veneta SpA contro Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate*, 15 Dicembre 2011;

Corte di Giustizia, Causa riunite C-7/56, 3/57 a 7/57, *Algera Dineke c. Alta Autorità*, 12 Luglio 1957;

Corte di Giustizia, Causa riunite C- 42 e 49/59, *SNUPAT c. Alta Autorità CECA*, 22 Marzo 1961;

Corte di Giustizia, Causa C- 14/61, *Hoogovens c. Alta Autorità CECA*, 12 Luglio 1962;

Corte di Giustizia, Causa C- 111/63, *Lemmerz- Werke c. Alta Autorità CECA*, 13 Luglio 1965;

Corte di Giustizia, Causa C- 54/65, *Compagnie des Forges c. Alta Autorità CECA*, 16 Giugno 1966;

Corte di Giustizia, Causa C- 422/04, *Arcor AG & Co. KG c. Bundesrepublik Deutschland*, 19 Settembre 2006;

Corte di Giustizia, Causa C-183/14, *Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean contro Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj*, 9 Luglio 2015;

Corte di Giustizia, Causa C- 14/81, *Alpha Steel c. Commissione*, 3 Marzo 1982;

Corte di Giustizia, Causa C- 15/85, *Consorzio Cooperative d'Abruzzo c. Commissione*, 26 Febbraio 1987;

Corte di Giustizia, Causa C- 47/16, *Valsts ieņēmumu dienests contro «Veloserviss» SIA*, 16 Marzo 2017;

Corte di Giustizia, Massime – Sentenza della Corte (Prima Sezione) del 10 dicembre 2015 , Causa C- 427/14, *Valsts ieņēmumu dienests contro «Veloserviss» SIA*;

Corte di Giustizia, Causa C- 144/14, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei contro Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș*, 9 Luglio 2015;

Corte di Giustizia, Causa C- 90/95, *De Compte c. Parlamento europeo*, 17 Aprile 1997;

Corte di Giustizia, Causa C- 251/00, *Lagardere c. Commissione*, 20 Novembre 2002;

Corte di Giustizia, Causa C- 182 e 217/03, *Regno del Belgio c. Commissione*, 22 Giugno 2006;

Corte di Giustizia, Causa C- 94/87, *Commissione c. Germania*, 2 Febbraio 1985;

Corte di Giustizia, Causa C- 169/95, *Regno di Spagna c. Commissione*, 14 Gennaio 1997;

Corte di Giustizia, Causa C- 223/85, *Rijn-Schelde-Verolme (RSV) Machinefabrieken en Scheepswerven NV contro Commissione delle Comunità europee*, 24 Novembre 1987;

Tribunale UE, Causa T- 6/99, *ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi GmbH c. Commissione delle Comunità europee*, 5 Giugno 2001;

Corte di Giustizia, Causa C- 287/95, *Siemens SA c. Commissione delle Comunità europee*, 15 Maggio 1997;

Corte di Giustizia, Causa C- 119/05, *Ministero Dell'Industria c. Lucchini S.p.a*, 18 Luglio 2007;

Tribunale Ue, Causa T- 177/10, *Alcoa Trasformazioni Srl c. Commissione europea*, 16 Ottobre 2014;

Corte di Giustizia UE, Causa C- 91/01, *Repubblica italiana c. Commissione delle Comunità europee*, 29 Aprile 2004;

Tribunale UE, Causa T-427/04 e T-17/05, *Francia e France Télécom/Commissione*, 30 novembre 2009;

Giurisprudenza di merito e di legittimità

Cass. Civ., Sez. Sesta., Ordinanza n. 959 del 16 Gennaio 2013;

Cass. Civ., Sez. Un., Sentenza n. 13676 del 16 Giugno 2014;

Cass. Civ., Sentenza n. 5014 del 12 marzo 2015;

Cass. Civ., Sez. Un., Sentenza n. 15144 dell'11 luglio 2011;

Trib. Milano, I sez. Civ, Sentenza n. 2515/2017;

Cass. Civ., Sez. Trib., Sentenza 29 dicembre 2010, n. 26286;

Consiglio di Stato, sez. V, sentenza n. 2848 del 10 giugno 2015;

Comm. Trib. prov. Reggio Emilia, sentenza n. 217 del 12 Maggio 2015.

Corte Conti, Sez. Riun., QM7/2007;
Cons. di Stato – Sez. IV – 21/12/2009 n. 8529;
Cons. di Stato – Sez. VI – 19/3/2009 n. 1670;
TAR Molise – Sez. I – 13/9/2009 n. 644;
TAR Lombardia - MI – Sez. II – 11/11/2008 n. 5303;
Cons. St., Sez. V, 30 Giugno 2013, n. 3037;

Tar Calabria, Reggio Calabria, sez. I, 18 Maggio 2011, n. 435;
Tar Calabria, Catanzaro, sez. I, 25 Agosto 2011, n. 1168;
Tar Basilicata, Potenza, sez. I, 14 Gennaio 2011, n. 36;
Cass. Sez. Unite, ordinanze del 23 Marzo 2011, nn. 6594, 6595 e 6596;
Cass. Sez. Unite, ordinanza del 4 Settembre 2015, n. 17586;
Cass. Civ., sentenza del 30 Marzo 2001, n. 4670;

Giurisprudenza costituzionale

Corte costituzionale, Ordinanza n. 36 del 26 Gennaio 2009;
Corte costituzionale, Sentenza n. 10 del 9 Febbraio 2015;
Corte costituzionale, Sentenza n. 216 del 7 Ottobre 2015;
Corte costituzionale, Sentenza n. 181 del 13 Luglio 2017;