

GIURISPRUDENZA DELLE IMPOSTE

Fascicolo 2 - Annata 2017 - Vol. n. XC

diretta da

Bruno Assumma, Claudio Berliri, Adriano Di Pietro, Marco Miccinesi, Ivan Vacca

ARTICOLI

Carmine Marrazzo

L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica e le tutele del contribuente

55

Antonio Perrone

Il non liquet della Corte Costituzionale sulla questione del ne bis in idem sanzionatorio: un mancato esercizio degli strumenti dell'age of balancing

89

SENTENZA CON COMMENTO

Piera Santin

Regime nazionale e disciplina europea delle variazioni IVA da mancato pagamento tra esigibilità ed effettività, nota alle conclusioni dell'Avvocato Generale della Corte di Giustizia UE, 8 giugno 2017, n.246/16

122

NOTE REDAZIONALI

Consultabili su www.giurisprudenzaimposte.it sezione "Ricerca avanzata"

Carmine Marrazzo

*L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica e le tutele del contribuente**

SOMMARIO: 1. Premessa; 2. Bilanciamento tra segreto professionale e repressione di violazioni tributaria nell'autorizzazione; 3. Autorizzazione e tutela del segreto professionale; 4. Natura dell'autorizzazione del procuratore della Repubblica; 5. La tutela dall'autorizzazione a seconda dell'esito dell'accertamento: giurisdizione ordinaria 6. Il doppio binario giurisdizionale: la tutela indiretta davanti al giudice tributario e l'invalidità derivata dell'atto impositivo per vizio dell'autorizzazione; 7. La tutela cautelare dinanzi alla violazione del segreto professionale; 8. Conclusioni

1. Premessa

Nell'ambito dell'attività di controllo diretta a verificare il corretto adempimento delle obbligazioni ovvero degli obblighi formali imposti dall'ordinamento tributario, l'Amministrazione Finanziaria, esercitando i poteri istruttori per tali scopi attribuiti dall'articolo 32 del dpr n. 600/1973 per le imposte sui redditi e dall'art. 52 del dpr n. 633/1972 per l'imposta sul valore aggiunto, può interferire diversamente a seconda del mezzo scelto con la sfera giuridica del contribuente¹ o degli eventuali altri soggetti coinvolti nel procedimento di attuazione dei tributi.

Tra i mezzi d'indagine, le attività di accesso, ispezione e verifica rappresentano lo strumento potenzialmente più incisivo sulle libertà individuali del privato, limitando diritti costituzionalmente garantiti, come la libertà personale, l'inviolabilità del domicilio ovvero la libertà, la segretezza della corrispondenza e la libertà di iniziativa economica.

¹ Lavoro sottoposto a referaggio anonimo da parte di un componente del Comitato di valutazione.

¹ Schiavolin R., voce Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria, in Digesto comm., vol. XI, 1995

Sulla base di tale considerazione, il legislatore ha ritenuto opportuno, anche in ottemperanza agli obblighi specifici posti dalla Carta Costituzionale, subordinare l'utilizzo di tale strumento d'indagine a una serie di specifiche condizioni e garanzie per tutelare, per un verso, i diritti e le libertà dei soggetti sottoposti a ispezione e, per l'altro, per rispettare il generale principio di legalità dell'azione amministrativa².

La sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione 2 maggio 2016, n.8587 (in *questa rivista*, 2016, fasc. n.2, con nota di Nicola Pennella) affronta tali tematiche con una significativa e innovativa decisione, più nello specifico, in tema di tutela giurisdizionale del segreto professionale nel corso di indagini tributarie effettuate in uno studio professionale³.

La fattispecie posta all'attenzione delle Sezioni Unite, su questo punto, compendia entrambe le tipologie di autorizzazioni all'accesso previste nel nostro ordinamento all'art. 33 del dpr n. 600/73 e all'art. 52 del dpr n. 633/72.

Il caso muove, infatti, da un accesso presso uno studio legale effettuato dai militari della Guardia di Finanza autorizzati dal Comandante del Reparto dello stesso organo di polizia tributaria. Questi ultimi, dopo aver sospeso la propria attività di ispezione documentale a seguito dell'opposizione del segreto professionale da parte dei professionisti associati, ottenevano, sulla base di una "generica istanza", l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica di Milano per esaminare parte della corrispondenza secretata. In conclusione dell'istruttoria, tuttavia, l'Amministrazione rilevò soltanto alcune irregolarità contabili non ricollegabili al carteggio epistolare sottoposto ad ispezione.

Lo studio e i suoi associati, ritenendosi danneggiati da tale attività d'indagine, impugnarono l'atto di autorizzazione del procuratore dinanzi al TAR⁴ della Lombardia e, in appello, davanti al Consiglio di Stato⁵ deducendo, tra l'altro,

²Vanz G., *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, 1993, p. 240.

³Sul tema in generale si rinvia a Falsitta G., *Accessi, ispezioni e verifiche dell'amministrazione finanziaria negli studi professionali*, in *Giurisprudenza Commerciale* 1976, n. 1, p. 329 ss.; Salvini L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova 1990, p. 317 ss.; Salvini L., *Accesso e ispezione negli studi professionali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1992, n. 1 p. 28 ss.; Tassani T., *Gli accessi negli studi professionali: profili di tutela nella recente giurisprudenza*, *La circolare tributaria*, 2011, 19, pp. 27 ss.; Santamaria B., *Le ispezioni tributarie*, Milano 1981, p. 221 ss; Micheli G.A. e Puoti G., *Il segreto professionale e il fisco*, in *Ann. Dir. Comp.* 1970, p. 247.

⁴T.A.R. Lombardia (Milano) sez. I, sent. del 9 ottobre 2007 n. 1548

⁵Consiglio di Stato, Sez. IV, sent. del 5 dicembre 2008 n. 6045

C. Marrazzo, L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica...

l'illegittimità del provvedimento perché non motivato, sproporzionato e lesivo del segreto professionale.

I giudici amministrativi sia di primo grado che di appello respinsero il ricorso, dichiarandosi carenti di giurisdizione, in quanto l'autorizzazione sarebbe stata impugnabile solo con l'atto impositivo finale davanti al giudice tributario e che, in ogni caso, mancando anche i presupposti, soggettivi ed oggettivi, necessari ad affermare la giurisdizione amministrativa. Nella ricostruzione dei giudici degli interessi l'autorizzazione non poteva essere da loro giudicata, perché soggettivamente il pubblico ministero non può essere considerato un organo amministrativo e, dal punto di vista oggettivo, l'autorizzazione non può neppure configurarsi come esercizio di attività amministrativa in senso stretto, in quanto, l'attività di verifica tributaria, essendo finalizzata all'accertamento dell'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria è del tutto priva di qualsiasi carattere discrezionale, circostanza questa che esclude l'esercizio da parte degli uffici finanziari di poteri amministrativi sindacabili innanzi al giudice amministrativo.

Avverso quest'ultima decisione lo studio legale e i professionisti associati ad esso proposero ricorso per Cassazione che venne rigettato dalle Sezioni Unite⁶. In quella sentenza i giudici chiarirono sostanzialmente che, nell'ipotesi in cui il procedimento si concluda con un atto impositivo, l'autorizzazione è impugnabile davanti al giudice tributario, mentre nell'ipotesi in cui l'accertamento non si concluda con un provvedimento, l'autorizzazione può essere impugnata davanti al giudice ordinario.

A seguito di quest'ultima sentenza, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano⁷, adita dai ricorrenti, annullò il provvedimento di autorizzazione del procuratore della Repubblica, ordinando la restituzione del materiale sottoposto a verifica, ma respingendo la domanda risarcitoria basata sulla lesione di alcuni diritti, quali in particolare il diritto di difesa, quello alla riservatezza e segretezza della

⁶Cass. civ. Sez. Unite, Sent., 07/05/2010, n. 11082 con note di Marcheselli A. e Marello E., *Estensione e tutela giurisdizionale del segreto professionale nell'accertamento tributario*, Giurisprudenza Italiana, 2011, n. 4; Basilavecchia M., *Il segreto professionale nella verifica fiscale e la tutela giurisdizionale*, Riv. Giur. Trib., 2010, 9, p. 768; Annechino M., *In tema di violazione del segreto professionale dell'avvocato assoggettato a verifica fiscale*, Foro Italiano 2011 p. 3420; Moltrasio S., *Segreto professionale e autorizzazione ex art. 52, comma 3, DPR n. 633/1972: giurisdizione piena del giudice tributario sugli atti endoprocedimentali*, in Riv. Dir. Trib. 12/2010, p. 780

⁷Commissione tributaria provinciale di Milano, sez. XXII, sent. del 9 ottobre 2013 n. 207

corrispondenza e quello alla tutela giurisdizionale con riferimento alla tutela del segreto professionale.

Successivamente, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia⁸, giudice d'appello, dichiarò l'improponibilità dei ricorsi, in quanto mancava un atto impositivo finale basato sull'autorizzazione, non rientrando l'autorizzazione tra gli atti astrattamente impugnabili *ex art. 19* del Decreto Legislativo n. 546/92.

Lo studio professionale e i suoi associati, pertanto, hanno proposto ricorso per Cassazione avverso quest'ultima decisione, lamentando la violazione della pronuncia della precedente sentenza delle Sezioni Unite, la violazione delle regole sul riparto giurisdizionale del giudice tributario, la lesione del diritto di difesa e della libertà personale anche in riferimento alla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.

2. Bilanciamento tra segreto professionale e repressione di violazioni tributaria nell'autorizzazione

I ricorrenti, in primo luogo, sostengono nel ricorso per Cassazione della sentenza d'appello che il decreto di autorizzazione del Pubblico Ministero necessario per superare il segreto professionale, pur non rientrando nell'elencazione degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del Decreto Legislativo n. 546/92, debba, comunque, poter essere impugnato direttamente davanti alle Commissioni Tributarie in ragione del principio di "unitarietà" della giurisprudenza tributaria ai sensi dell'art. 2 dello stesso Decreto Legislativo.

Sul punto, è d'uopo ricordare, preliminarmente, che la giurisprudenza consolidata della Suprema Corte ha statuito, contrariamente a quanto sostenuto dai contribuenti nella fattispecie in epigrafe, che gli atti prodromici ovvero istruttori, come il decreto di autorizzazione, possano essere impugnati solo congiuntamente all'atto finale, salvo che l'atto controverso non porti a conoscenza del contribuente una definita

⁸Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 44, sent. n. 1267/2014 dell'11 marzo 2014

C. Marrazzo, L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica...

pretesa tributaria⁹, elemento che ontologicamente difetta nell'autorizzazione del pubblico ministero.

Il legislatore, infatti, ha previsto il regime delle autorizzazioni allo scopo precipuo di individuare e acquisire dati ai fini dell'accertamento di eventuali violazioni dell'ordinamento tributario, stabilendo che, per un verso, i titolari del potere investigativo abbiano il potere di accedere presso locali, ispezionare documenti e verificarne la correttezza, necessitando però preventivamente di specifiche autorizzazioni¹⁰, diversificate in relazione al luogo e al diverso grado di potenziale lesione dei diritti individuali¹¹.

Il combinato disposto degli articoli 52 del dpr iva, oltre all'art. 33 del dpr accertamento, e dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, in riferimento ai presupposti di fatto, enuncia la regola per cui gli accessi nei locali destinati all'esercizio di attività economiche sono eseguiti solo in presenza di circostanze di effettiva esigenza di indagine e controllo sul luogo e previa informazione al contribuente delle ragioni giustificative dell'intervento e dell'oggetto che le riguarda¹² da impiegati muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono.

In caso di gravi indizi di violazioni tributarie, i verificatori hanno la possibilità di accedere anche in locali adibiti, in tutto o in parte, ad abitazione (art. 52, comma 1, dpr 633/72) ed, in genere, a locali diversi da quelli destinati ad attività commerciali e professionali (art. 52, comma 2, dpr 633/72), previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, competente per territorio (cd. "competenza di prossimità").

Quest'ultima tipologia di autorizzazione è altresì necessaria per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e, infine, per l'esame di documenti e la richiesta

⁹Tesauro F., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giustizia Tributaria*, 2007, 9. La stessa sentenza in rassegna cita diversi precedenti v. in tal senso Cass. SS. UU. n. 3773 del 2014 nonché Cass. nn. 21392 del 2012, n. 16100 del 2011 e n. 285 del 2010

¹⁰Sull'argomento in generale: Giannini M.S., *Diritto Amministrativo*, Vol II, p. 1245; Gallo S., *Polizia tributaria: i poteri di accesso, ispezioni, verificazioni e ricerche*, in *Il Fisco* 20/1984, p. 825; Schiavolin R., *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, *Rivista di diritto tributario* 9/1994, p. 913

¹¹Zizzo G., *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, *Corriere tributario* 44/2009, p. 3536 ss.; Vanz G., *L'autorizzazione del Capo dell'ufficio iva per l'esercizio delle attività ispettive previste dall'art. 52 del d.p.r. 633/72*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1/1994, p. 296

¹²Sul punto vedi anche Circolare Guardia di Finanza 1/2008

di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale (art. 52, comma 3, del dpr 633/72).

Tale graduazione è espressione della diversità di situazioni giuridiche, in quanto, in alcune situazioni, l'interesse erariale deve essere temperato non solo con la libertà di iniziativa economica, pur tutelata a livello costituzionale, ma anche con diritti fondamentali immediatamente precettivi e, in specie, la tutela del segreto professionale¹³.

L'atto di autorizzazione, rilasciato dal capo ufficio¹⁴, infatti, è previsto nei casi in cui non vi sia una compressione per i soggetti sottoposti a verifica di diritti costituzionali che, invece, richiederebbero per uno specifico obbligo costituzionale un provvedimento dell'Autorità Giudiziaria¹⁵.

Nella logica del legislatore, invece, l'autorizzazione del procuratore della Repubblica, ledendo diritti inviolabili, costituzionalmente tutelati, salvo il provvedimento di un giudice, dovrebbe essere il filtro necessario dell'Autorità

¹³Pare utile sottolineare, in via preliminare, che il segreto professionale è inteso a tutelare il cliente dello studio non già il professionista stesso, vedi Sentenza Corte Costituzionale n. 87/1997 e Cass., II sez penale, 17674/2009. Esprime perplessità circa l'efficacia della tutela prevista a favore del cliente del professionista: Stufano S., *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, 2015, p. 183. Per una critica a questa impostazione v. Marellò E., *Estensione e tutela giurisdizionale*, cit.

¹⁴In dottrina è parso che, in verità, questa tipologia di autorizzazione abbia più un carattere organizzativo che un effettivo scopo di tutela del contribuente, non sembrando peraltro neanche configurarsi come una vera e propria autorizzazione (si veda Vanz G., *L'autorizzazione del Capo dell'ufficio iva per l'esercizio delle attività ispettive previste dall'art. 52 d.p.r. n. 633/1972*, in Riv. dir. fin., 1994, I, p. 296. In generale sulle autorizzazioni, Zizzo G., *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, in Corr. trib., 44/2009, p. 3565 ss.), in quanto, in questa tipologia di atto, l'autorità deputata a rimuovere il vincolo all'accesso è lo stesso organo che svolge le indagini (sulla nozione di autorizzazione Sandulli A.M., *Notazione in tema di provvedimenti amministrativi*, in Riv. trim. dir. pubbl., 1958, p. 784 ss). Pertanto in tale ipotesi, poiché il potere di autorizzare e il potere derivante dall'autorizzazione sorgerebbero in capo allo stesso organo, sembrerebbe opportuno parlare di un atto interno che, però, a causa dei suoi rilevanti effetti esterni, ossia la possibilità per i verificatori di accedere ai locali dell'operatore economico, dovrà essere in ogni caso notificato al soggetto sottoposto a verifica mediante l'ordine di servizio.

¹⁵Cfr sul punto art. 13, comma 2, della Costituzione della Repubblica: "non è ammessa forma alcuna di detenzione, di ispezione o perquisizione personale, né qualsiasi altra restrizione della libertà personale, se non per atto motivato dell'autorità giudiziaria e nei soli casi e modi previsti dalla legge"; art. 14, commi 2 e 3: "Non vi si possono eseguire ispezioni o perquisizioni o sequestri, se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale [...] gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali", art. 15, comma 2: "la loro limitazione (*della libertà e segretezza della corrispondenza, nda*) può avvenire soltanto per atto motivato dell'autorità giudiziaria con le garanzie stabilite dalla legge".

C. Marrazzo, L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica...

giudiziaria per salvaguardare le posizioni giuridiche del contribuente di fronte agli accessi ingiustificati o, comunque, irregolari della Pubblica Amministrazione¹⁶, non essendo un atto dovuto, ma rappresentando una valutazione sulla sussistenza di gravi motivi idonei al sacrificio di un diritto pieno del soggetto sottoposto a verifica.

L'autorizzazione rilasciata dal magistrato inquirente, autorità terza e non solo imparziale,¹⁷ è contemplata, invero, nei casi in cui l'attività di verifica esercitata da militari della Guardia di Finanza ovvero da funzionari dell'Agenzia delle Entrate possa ledere diritti soggettivi, costituzionalmente rilevanti.

Come nel caso di specie, il decreto del procuratore della Repubblica, infatti, è previsto essenzialmente per bilanciare le due posizioni contrapposte durante la fase istruttoria: da un lato, il diritto del contribuente a non subire accessi o ispezioni lesive dei propri diritti costituzionali e, dall'altro, l'efficace ed efficiente repressione delle violazioni tributarie, espressione del più generale principio del buon andamento dell'azione amministrativa *ex art. 97* della Costituzione.

La rilevanza esterna dell'autorizzazione giurisdizionale non è solo limitata al rapporto dicotomico tra Amministrazione e contribuente, ma, nell'ipotesi del segreto professionale, coinvolge un terzo soggetto, estraneo al rapporto giuridico d'imposta, ossia il cliente del professionista che, come ribadito dalla giurisprudenza di legittimità, è il vero soggetto da tutelare¹⁸. Pertanto, in tale ipotesi, più verosimilmente si realizza un particolare rapporto triangolare tra Ufficio, professionista e cliente¹⁹.

¹⁶Gaffuri A.M., *Potere di accesso degli uffici finanziari*, Rassegna tributaria 2000, 2, p. 536; in termini generali sulla proporzionalità vedi Mondini A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, 2013.

¹⁷Sul punto sembra necessario sottolineare che l'autorizzazione è rilasciata dal Procuratore della Repubblica, un organo inquirente, e non da giudice come accadeva diversamente in tema di indagini bancarie. La prima versione della disciplina è quella contenuta negli artt. 32 comma 1, n. 7 e 35 del D.P.R. 600/73, applicabile solo ai fini delle imposte dirette, mentre ai fini IVA non era ancora prevista la possibilità di derogare al segreto bancario.

¹⁸Sul punto, si veda tra tutte Cass. civ. Sez. Unite, Sent., 07/05/2010, n. 11082 in cui si statuisce (punto E.): "il "segreto professionale", peraltro, non copre (e, quindi, non può essere opposto per coprire) tutta e ogni attività professionale perché lo stesso (come è stato già rilevato anche dalla dottrina) è previsto a esclusiva tutela del cliente"

¹⁹Da distinguere ancora l'ipotesi in cui i verificatori acquisiscano anche atti e dati riguardanti soggetti diversi dal titolare del domicilio contro cui è stata chiesta e ottenuta l'autorizzazione. In tal caso l'acquisizione di elementi su terzi è legittima. Si veda in tal senso Cass. civ. Sez. I, 10-01-1996, n. 153

3. Autorizzazione e tutela del segreto professionale

Come nel caso sottoposto all'attenzione della Corte e diversamente da quanto accadeva in passato²⁰, per accedere negli studi professionali i verificatori necessitano “solo” dell'autorizzazione del capo dell'ufficio, pur con la garanzia della presenza del titolare dello studio o di un suo delegato²¹. Quando vi è la necessità di ispezionare o verificare documenti a cui è stato opposto il vincolo del segreto professionale, i soggetti preposti alla verifica sono tenuti a munirsi anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica²².

Sembra dubbio, sulla base di quanto precedentemente espresso, poter assimilare *de plano* le ipotesi in cui è necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica per l'accesso in locali adibiti ad abitazione o, in ipotesi, all'apertura di corrispondenza a quelle in cui si controverta circa l'eccezione del segreto professionale. Appare, infatti, incerto ritenere che la tutela del segreto professionale sia costituzionalmente garantita al pari degli altri diritti in rilievo, come quello della libertà personale, dell'inviolabilità del domicilio ovvero della segretezza della corrispondenza. Tale garanzia è, infatti, fondata espressamente sull'art. 622 del codice penale, in cui è previsto il delitto di indebita rivelazione di notizie apprese in ragione del proprio stato, ufficio o professione e solo indirettamente ricavabile

²⁰L'originario art. 52 del dpr 600/73 prevedeva: “(...) per accedere nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni, che non siano anche adibiti all'esercizio di attività commerciali o agricole, e in ogni caso per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica”.

²¹Circolare del Ministero delle Finanze, n. 15762 dell'8 ottobre 1993 in Pezzuto G. e Tomassoli G, *Controlli fiscali*, 2011, p. 25 nota 8; Miceli R., *L'attività istruttoria tributaria*, in *Diritto tributario* (a cura di A. Fantozzi), 2012, p.615

²²Tundo F., *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, 2012, p. 66, nota 95. Rileva, facendone derivare le necessarie conseguenze, che l'autorizzazione è concessa da un organo requirente e non già giudicante Marello E., *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, *Rassegna Tributaria*, 2011, 2, p. 280

C. Marrazzo, L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica...

dall'art. 24 della Costituzione, anche declinato come diritto a non autoincriminarsi²³. In passato, peraltro, al fine di superare l'eccezione di segreto professionale, si invocava il vincolo, per gli inquirenti, del segreto d'ufficio per le notizie acquisite durante l'accesso, la cui violazione era sanzionabile penalmente, ai sensi dell'art. 326 del codice penale. È evidente che una tale interpretazione avrebbe neutralizzato gli effetti dell'autorizzazione del procuratore della Repubblica fino a svuotarla di significato, potendosi ammettere, addirittura, la possibilità di acquisire direttamente dati a cui era stato opposto il segreto professionale, salva la sanzionabilità in astratto del verificatore responsabile della violazione.

Tale segreto, inoltre, è salvaguardato in ragione sia dell'esigenza di tutelare l'interesse privato alla riservatezza dei clienti che si rivolgono ad un professionista sia dell'esigenza di tutelare l'interesse pubblico a non scoraggiare il ricorso a prestazioni professionali che richiedono la conoscenza di notizie riservate sul conto del cliente²⁴, dovendo garantire la massima riservatezza su quanto il professionista sia venuto a conoscenza a seguito del mandato. Tale diversità di presupposti dell'autorizzazione del procuratore della Repubblica in occasione di accesso in luoghi diversi da quelli di attività commerciale e quella prevista per superare il segreto professionale, conseguentemente, induce a ritenere che sia la forma sia la sostanza del provvedimento debba essere differente in ragione del caso concreto, specialmente nella parte motiva. Pare, infatti, che, nel primo caso, il provvedimento del magistrato debba valutare preventivamente l'esistenza di gravi indizi, adottati dall'Amministrazione Finanziaria, e che questi siano preesistenti all'accesso e non già apodittici; nel secondo, invece, dovrebbe ritenersi che il magistrato debba esaminare la fondatezza dell'eccezione di segreto professionale avanzata dal professionista nel bilanciamento con le esigenze istruttorie dell'Amministrazione, sempre nell'ottica di tutela del cliente.

Passando, invece, al *quomodo* dell'eccezione e, dunque, in riferimento alle tipologie di atti su cui il professionista può utilmente eccepire il segreto, sembra corretto ritenere che l'Amministrazione possa avanzare una legittima pretesa solo per quei

²³Si veda la sentenza Ravon contro Francia della Cedu e, più generale, Marelli E., *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, Rassegna Tributaria, 2011, 2, p. 280

²⁴Antico G., *Accessi, ispezioni e verifiche negli studi professionali: l'opposizione del segreto professionale*, Fisco, 2008, 13 - parte 1, 2333

documenti effettivamente idonei ad essere utilizzati come fonte di prova per dimostrare la quantità e la qualità della clientela, le prestazioni effettuate e i compensi eventualmente percepiti. Tutti gli altri documenti, invece, dovrebbero essere considerati irrilevanti ai fini dell'effettuazione dell'istruttoria tributaria e, pertanto, non consultabili²⁵. È evidente, però, la difficoltà per gli operatori di effettuare un giudizio prognostico su documenti sconosciuti. Il giudizio sulla rilevanza del documento, paradossalmente, potrebbe essere svolto efficacemente solo dopo aver visionato il documento stesso e, in conseguenza, non sembrando possibile esperire una distinzione preventiva tra quelli consultabili o meno.

Il provvedimento del capo ufficio e il decreto del procuratore della Repubblica, nondimeno, si estendono a tutti i documenti cartacei o digitali, contabili e, soprattutto, extracontabili che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, potendo peraltro i verificatori acquisire diversi documenti informatici e “scaricare” diversi messaggi di posta elettronica su supporti digitali atti a garantire la sicurezza al fine di verificare eventuali violazioni delle norme tributarie da parte dello studio professionale²⁶.

Dalla disciplina così esposta, si può agevolmente comprendere la possibilità di utilizzo distorto degli strumenti a disposizione di ambedue le parti: da un lato, il contribuente potrebbe pretestuosamente eccepire il segreto professionale su qualsiasi documento e, dall'altra parte, l'Amministrazione potrebbe consultare documenti al di fuori delle effettive esigenze dell'istruttoria.

4. Natura dell'autorizzazione del procuratore della Repubblica

Alla luce di quanto premesso, la normativa attuale esalta il ruolo del Procuratore della Repubblica che, nella sua valutazione tecnico-giuridica, non già discrezionale,

²⁵Sul punto a Marella E., *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, Rassegna Tributaria, 2011, 2, p. 282

²⁶si veda art. 52, comma 7 del dpr 633/72; incidentalmente deve precisarsi che, ai fini delle indagini preliminari e, dunque, in riferimento al procedimento penale, la giurisprudenza di legittimità ha decretato che la Guardia di Finanza possa sì perquisire i luoghi dove lavora l'avvocato, indagato per reati fiscali, ma non possa sequestrare i documenti relativi alla sua attività professionale, non trattandosi di corpo di reato (vedi Cass. pen. Sez. III, 19/01/2017, n. 28069)

C. Marrazzo, L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica...

non essendo un organo amministrativo, ma sempre giurisdizionale, dovrà valutare la sussistenza della motivazione nella richiesta di accesso e la gravità degli indizi di violazioni tributarie nell'ipotesi di accesso in locali extracommerciali e, dall'altro, nel caso di opposizione del segreto professionale, la fondatezza dell'eccezione avanzata dal professionista²⁷. Si deve osservare, incidentalmente, che semmai la discrezionalità, se ammissibile nel diritto tributario data l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, è attribuibile, al massimo, all'attività realizzata dall'Amministrazione che potrà optare per l'utilizzo dei mezzi di prova più appropriati all'accertamento tributario.

La discussione circa gli eventuali elementi di discrezionalità nella scelta del procuratore della Repubblica di emanare il decreto di autorizzazione aveva portato la dottrina e la giurisprudenza a discutere circa la natura dell'autorizzazione del pubblico ministero²⁸. Mentre la giurisprudenza²⁹ e parte della dottrina³⁰ ritengono l'atto tipicamente amministrativo benché emanato da un organo giurisdizionale, altra dottrina, invece, optava per la tesi cd. "giurisdizionale"³¹.

Tali letture non sono senza conseguenze operative, infatti, accogliendo la teoria cd. "giurisdizionale" si potrebbe ammettere un ricorso *ex art.* 111 della Costituzione davanti alla Cassazione, in analogia con i provvedimenti limitativi della libertà personale³². A tale orientamento dottrinale, in ogni caso, si è obiettato che, potendo

²⁷Cass. n. 15230 del 3 dicembre 2001, Cassazione civile, sez. un., 21/11/2002, n. 16424

²⁸In riferimento, invece, all'autorizzazione del capo ufficio, invece, non vi è unanimità di vedute circa la natura giuridica di questo atto. Parte della dottrina lo ritiene un atto amministrativo (Perrone Capano R., *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, pag. 596; Schiavolin R., *Poteri istruttori della Amministrazione finanziaria*, in "Digesto. Discipline Privatistiche", Sez. comm., Torino 1994, pag. 205), mentre altri autori, d'altra parte, sostengono che l'atto, pur essendo materialmente amministrativo, sia ascrivibile alla categoria degli atti di volontaria giurisdizione (Manzoni I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, pag. 242; Salvini L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, pagg. 351 e 360; Russo P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, pagg. 267 e seguenti)

²⁹Cass. civ. Sez. Unite, 08/08/1990, n. 8062

³⁰La Rosa S., *L'amministrazione finanziaria*, 1995, p. 90; Vanz G., *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Torino 2005, p.116; vedi ancora Santamaria B., *Le ispezioni*, cit., ibidem; Russo P., *Manuale di diritto tributario (parte generale)*, p. 280; Salvini L., *La partecipazione*, cit., p. 352;

³¹Granelli A.E., *La tutela giuridica del segreto professionale nelle ispezioni fiscali*, in Riv. Guardia di Finanza, 1980; Gallo S., *Polizia tributaria (voce)*, in Noviss. Dig. It., V/1984, p. 1086; Albanello C., *Accesso in abitazioni private: ammissibilità di tutela giurisdizionale, anche immediata della libertà di domicilio*, in Riv. Dir. Trib., 2/1991, p. 391.

³²Granelli A.E., *La tutela del segreto professionale nelle ispezioni fiscali*, in Riv. Guard. Fin. 1980, p. 467 in Albanello C., *Accesso in abitazioni private*, cit., p. 391 nota 11

anche un diritto costituzionale essere degradato ad interesse legittimo³³, l'atto di autorizzazione possa essere impugnato davanti alla magistratura amministrativa, tesi comunque ormai pacificamente rigettata dalla giurisprudenza di Cassazione e del Consiglio di Stato.

Sul punto, peraltro, deve considerarsi che, analizzando la natura e le finalità, si avanzano dubbi sulla presenza di elementi di discrezionalità nell'atto di autorizzazione del Procuratore della Repubblica, in quanto il magistrato non opera secondo i canoni classici della discrezionalità amministrativa³⁴, non già, dunque, attraverso una ponderazione degli interessi in gioco, ma in virtù del principio di legalità, in virtù della soggezione esclusiva alla legge³⁵. Sinteticamente, in coerenza con quanto statuito nella sentenza, sembrerebbe opportuno riferirsi, in ogni caso, al provvedimento del giudice come a un atto amministrativo solo formale, in quanto, nella sostanza il giudizio del magistrato è basato solo sul libero convincimento sulla fondatezza degli elementi posti dalle parti e non già sull'opportunità dell'accesso; giudizio che, evidentemente, spetta all'Amministrazione, e potenzialmente suscettibile di eccezione del contribuente in sede di impugnazione dell'atto per violazione del principio di proporzionalità dell'azione amministrativa³⁶. In altre parole l'Amministrazione è l'unico organo che può decidere se e quali mezzi utilizzare nel procedimento istruttorio, non già il giudice che, invece, deve valutare solo la legittimità dell'utilizzo.

Partendo da premesse del tutto diverse, ossia sulla natura oggettiva dell'atto e non già dal profilo soggettivo, non è mancato chi, basandosi sulla natura discrezionale del provvedimento del giudice, ha ritenuto che il diritto soggettivo del contribuente in presenza dell'atto del magistrato venisse degradato a interesse legittimo e, di conseguenza, che la giurisdizione fosse amministrativa. Tale ragionamento muoveva dalla presenza dell'atto d'imperio che degradava il diritto soggettivo del singolo ad

³³Giannini M.S., *Atto amministrativo*, in Enciclopedia del Diritto 1959, p. 187

³⁴Pubusa A., *Merito e discrezionalità amministrativa*, Digesto Pubbl., 1994

³⁵Si veda il Titolo IV della Seconda Parte della Costituzione Italiana e, in particolar modo, gli articoli 101 e 104.

³⁶Marchese S., *Attività istruttorie dell'amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, Dir. e Prat. Trib., 2013, 3, 10493; in riferimento alla proporzionalità delle indagini fiscali (nel caso specifico utilizzo di intercettazioni telefoniche per accertare un abuso del diritto posto in essere da una società operante nel mercato digitale) si veda

C. Marrazzo, L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica...

interesse legittimo³⁷. La possibilità, infatti, per l'Amministrazione Finanziaria, durante l'attività ispettiva, di incidere sulle posizioni giuridiche dei soggetti sottoposti ad indagine avrebbe imposto di contemperare gli interessi di questi ultimi con l'interesse pubblico a un efficace accertamento tributario, anche in conformità all'art. 7, comma 4, dello Statuto del Contribuente.

Altra parte della dottrina, in opposizione, ha ritenuto che il provvedimento fosse, in verità, lesivo di un diritto soggettivo pieno e che, dunque, la giurisdizione spettasse al giudice ordinario, vertendo di diritti costituzionalmente garantiti e mai degradabili a meri interessi legittimi ed essendo l'atto di autorizzazione risultato di una valutazione non discrezionale del pubblico ministero³⁸.

Esiste, anche, una posizione terza di coloro i quali ritengono che l'atto sia impugnabile davanti al giudice amministrativo qualora si eccepiscano dei vizi del provvedimento ovvero davanti al giudice ordinario qualora l'atto sia inesistente o sia viziato da mancanza assoluta di potere³⁹.

Sul tema specifico, è stato segnalato dalla dottrina che, in generale, al fine di stabilire se un atto amministrativo, sia immediatamente impugnabile rileva non già la sua qualificazione come atto conclusivo del procedimento o di atto endoprocedimentale, ma la sua idoneità a ledere posizioni giuridiche soggettive, dunque tutelabili⁴⁰. Se un atto, in sostanza, pur essendo inserito all'interno di un procedimento amministrativo e pur non essendo un atto definitivo, leda posizioni soggettive dovrebbe poter essere immediatamente contestato dinanzi ad un'autorità giudiziaria, pena la violazione dell'art. 113 della Costituzione e della giurisprudenza sovranazionale.

5. La tutela dall'autorizzazione a seconda dell'esito dell'accertamento

³⁷Si veda Salvini L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova 1990, p. 352; Uckmar V. e Marcheselli A., *Il diritto tributario tra tutela della riservatezza e trasparenza delle attività economiche*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1998, p. 241 i quali ritengono sussistente la giurisdizione tributaria anche sull'atto del Procuratore, ma anche la possibilità di una tutela cautelare davanti al giudice amministrativo con un provvedimento di sospensione; Gaffuri G., *Lezioni di diritto tributario – Parte Generale*, 1999, p. 114-115 e, soprattutto, 278-279

³⁸Fedele A., *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1992, pagg. 463 e seguenti; Russo P., *Manuale di diritto tributario*, 2005 pagg. 282 e seguenti

³⁹Vanz G., *I poteri di controllo*, cit. In particolare quest'ultimo autore distingue il vizio di nullità rilevabile dal giudice ordinario e il vizio di annullabilità davanti al giudice amministrativo.

⁴⁰Vanz G., *I poteri conoscitivi*, cit., p. 350

La ricostruzione dottrinale sulla natura dell'atto di autorizzazione del Pubblico Ministero⁴¹ incide conseguentemente sulla giustiziabilità dello stesso, qualora, infatti, si ritenga che questo atto assuma non solo formalmente, ma anche sostanzialmente la veste di atto amministrativo non si dovrebbe negare, conseguentemente, la possibilità di tutela dinanzi al giudice amministrativo.

Lo studio professionale, nella fattispecie oggetto della sentenza, adiva, sulla base di queste premesse, il giudice amministrativo, chiedendo l'annullamento dell'atto, e, dopo la sentenza n. 11082/2010 delle Sezioni Unite, il giudice tributario, chiedendo sempre l'annullamento dell'atto e il risarcimento dei danni patiti.

La sentenza in epigrafe interviene sul punto, statuendo una duplice possibilità di tutela: innanzitutto si conferma la possibilità, riconosciuta ormai pacificamente, di impugnare l'autorizzazione congiuntamente all'atto finale dinanzi al giudice tributario facendo ivi valere gli eventuali vizi; viceversa, si statuisce l'opportunità per il contribuente di adire direttamente il giudice ordinario, nei casi ampiamente specificati dalla sentenza, avverso l'autorizzazione del Pubblico Ministero, in quanto lesiva di un diritto soggettivo, mai degradabile a interesse legittimo.

Tale sentenza, limitatamente al giudizio circa la sussistenza della giurisdizione ordinaria, rappresenta, pertanto, la conferma e la precisazione di quanto già statuito dalle Sezioni Unite nel 2010 in cui era stata per la prima volta sancita l'ipotesi del doppio binario di tutela⁴². In dottrina e, parzialmente, in giurisprudenza, già, in passato erano stati avanzati dubbi sulla possibilità di impugnazione diretta dell'atto

⁴¹Ovviamente tale ragionamento non dovrebbe valere sull'autorizzazione del capo ufficio che non sembra idoneo a ledere direttamente diritti soggettivi costituzionalmente rilevanti. Del resto anche nelle fattispecie in cui sia astrattamente obbligatoria l'autorizzazione del magistrato, ma i verificatori siano in possesso solo di quella del capo ufficio, in verità, è sicuramente prevista la possibilità per il contribuente di adire comunque il giudice ordinario, anche in via cautelare, contro l'accesso illegittimamente eseguito.

Proprio sulla base di questo ragionamento si giustifica il disallineamento di tutela tra le due tipologie di autorizzazione. Entrambe possono essere impuginate davanti al giudice tributario in via mediata e indiretta al fine di eccepire un vizio dell'atto di autorizzazione e per determinare, così, l'invalidità dell'atto di accertamento. Tuttavia, mentre l'autorizzazione dell'Amministrazione, sia per la natura sia per l'oggetto dell'atto, non pare essere in grado di ledere direttamente posizioni giuridiche tutelate, quantomeno a livello costituzionale, altrettanto non può affermarsi sull'atto del giudice, trattandosi di diritti costituzionali immediatamente precettivi.

⁴²Marello E., *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, Rass. Tributaria, 2011, 2, 280

C. Marrazzo, L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica...

dinanzi al giudice tributario o amministrativo. Come già accennato, non è giustificata né l'estensione della giurisdizione tributaria a questa tipologia di atti, in quanto non considerati atti impositivi definitivi⁴³, né la previsione della giurisdizione amministrativa, in quanto si controverte di diritti soggettivi e non di interessi legittimi, in mancanza di accertamento.

Sulla tematica nella sentenza, i giudici non si preoccupano di ricondurre il provvedimento del Procuratore alla categoria di atto amministrativo, ma si limitano a verificare l'eventuale effetto e pregiudizio derivante dall'emanazione dello stesso. Pertanto la Corte, qualificando, in premessa, questi diritti come inviolabili e non degradabili⁴⁴, conclude, coerentemente nella sintesi, statuendo la piena giurisdizione del giudice dei diritti e non già di quello degli interessi.

Più nello specifico, nella ricostruzione della sentenza in epigrafe, l'autorizzazione del magistrato⁴⁵ sarebbe ricorribile direttamente dinanzi al giudice ordinario, nell'ipotesi in cui l'accertamento tributario si concluda senza l'emanazione di un atto, nel caso in

⁴³Tra molte Cass. civ. Sez. Unite, 18-02-2014, n. 3773

⁴⁴Sul punto vedi Cass. civ. Sez. Unite Ord., 13/06/2006, n. 13660, con nota di Formichetti, G. *Interesse legittimo oppositivo e diritti indegradabili*, Diritti ed interessi nel sistema amministrativo del terzo millennio, cit., 81, 87 s

⁴⁵Coerentemente con la necessità di distinguere le due tipologie di autorizzazione, al contrario l'interesse ad impugnare l'atto autorizzatorio del capo ufficio dovrebbe maturare solo in via mediata con l'emissione di un atto impositivo nei confronti del contribuente, in quanto l'eventuale illegittimità dell'atto prodromico potendo determinare anche l'invalidità dell'atto impugnato. Sul punto, sembra d'uopo precisare che l'impugnazione diretta davanti al giudice ordinario ovvero a quello tributario dell'autorizzazione del capo ufficio non sembra essere ammissibile e neanche giustificabile. La principale ragione a sostegno di tale affermazione è che l'atto di autorizzazione non sembra poter ledere direttamente delle posizioni soggettive costituzionalmente tutelate, salvo che non si voglia considerare l'art. 41 direttamente applicabile, a differenza di quanto accade nell'autorizzazione del procuratore della Repubblica. In secondo luogo, l'atto di autorizzazione del superiore gerarchico (da distinguere rispetto alle autorizzazione alle verifiche bancarie e postali vedi art. 32, comma 7 del dpr 600/73), come sopra ricordato, benché ritualmente portato a conoscenza del contribuente con l'ordine di servizio, sembra essere più giustificato in un'ottica organizzativa dell'attività di ispezione degli organi ispettivi (Valentini S., *Le ispezioni amministrative*, 1971, p. 561 vedi *contra* Levi F., *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, 1967, p. 111 e, parzialmente, Vanz G., cit.). Pertanto l'eventuale vizio potrebbe essere efficacemente eccepito dinanzi al giudice tributario con l'impugnazione dell'atto definitivo di accertamento. Infine, anche nell'ipotesi in cui l'accertamento manchi o sia fondato su altre ragioni, non sembra che l'autorizzazione possa effettivamente ledere un diritto da far valere in un autonomo giudizio. Nel caso in cui i verificatori compiano atti illegittimi o illeciti durante l'accesso, infatti, potrebbe configurarsi sì una responsabilità di diritto civile, contrattuale o extracontrattuale, da far valere davanti al giudice ordinario, ma, in ogni caso, del tutto avulsa dalla discussione circa la legittimità dell'atto prodromico all'accesso.

cui l'atto impositivo sia fondato su elementi non raccolti durante l'accesso ovvero il provvedimento accertativo non sia fatto oggetto di impugnazione⁴⁶.

Nel caso di specie, lo studio legale sottoposto a verifiche non aveva impugnato l'atto impositivo dell'Amministrazione, ma vi aveva prestato acquiescenza, in quanto l'avviso di accertamento non era basato su elementi raccolti durante il sequestro della corrispondenza ritenuto illegittimo. I ricorrenti, invece, decidevano di ricorrere contro l'atto del Pubblico Ministero, in quanto lesivo direttamente ed immediatamente "della autonomia e riservatezza professionale nei rapporti con la clientela, sia dall'immagine e della reputazione professionale dello Studio Associato", chiedendo peraltro un risarcimento danni⁴⁷, poiché asseritamente pregiudizievole sia della autonomia e riservatezza professionale nei rapporti con la clientela, sia dall'immagine e della reputazione professionale dello Studio Associato per lo *strepitus fori* che l'attenzione di una tale iniziativa avrebbe provocato in tutta l'area professionale contigua, e che, in concreto, ha ben giustificato l'intervento *ad adiuvandum* dispiegato in causa dal locale Ordine forense, a tutela adesiva degli interessi di categoria.

Si rileva che, potenzialmente, si dovrebbe ammettere anche l'ipotesi in cui il contribuente decida di adire, separatamente e distintamente, il giudice ordinario per il provvedimento del magistrato e l'accertamento, non collegato all'autorizzazione, dinanzi al giudice tributario, in considerazione anche della totale autonomia delle giurisdizioni e dei giudizi.

⁴⁶Sul punto la sentenza in rassegna sembrerebbe estendere l'ambito della giurisdizione ordinaria anche all'ipotesi in cui l'atto impositivo non sia fatto oggetto d'impugnazione. *Ictu oculi*, però, deve valutarsi, in ogni caso, per il contribuente l'opportunità di non impugnare l'atto potenzialmente viziato per poi adire il giudice ordinario, anche in ragione della statuizione circa l'invalidità derivata.

⁴⁷Incidentalmente sul risarcimento danni si deve rilevare dalla dottrina e dalle decisioni del giudice di legittimità che la giurisdizione non possa essere tributaria (si veda sul punto Zanotti, *Buona fede e autotutela: la risarcibilità del comportamento provocato dal comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria*, in Riv. dir. trib., 2012, 435 (in specie 465, in nota); Chindemi D., *Commissioni tributarie: risarcimento del danno non patrimoniale e responsabilità aggravata*, in Responsabilità civile e previdenza, 2010, 2576; Denaro M., *Il risarcimento del danno patrimoniale in ambito tributario quale limite esterno all'attività discrezionale della pubblica amministrazione: brevi considerazioni a margine delle recenti pronunce delle sezioni unite della Cassazione*, in Fisco, 2007, 4566) sia perché il disegno del D.Lgs n. 546/1992 non prevede questa tipologia di domande, sia perché sembra evidente che l'azione ex art. 2043 del codice civile sia di cognizione esclusiva del giudice ordinario (si veda in particolare sulla problematica del rapporto con la giurisdizione amministrativa v. Cingano V., *La responsabilità dell'amministrazione pubblica e il risarcimento del danno non patrimoniale*, Dir. e Prat. Trib., 2013, 5, 11133)

C. Marrazzo, L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica...

Le Sezioni Unite, altresì, si preoccupano di precisare che, da un punto di vista processuale, non sia in discussione un problema di inammissibilità, ma di improcedibilità e che, di conseguenza, la statuizione di improponibilità del ricorso non creerebbe un vuoto di tutela, non comportando peraltro alcuna violazione della Costituzione e della CEDU, in quanto sarebbe comunque assicurata la tutela giurisdizionale dinanzi al giudice ordinario, con la possibilità, ricorrendone i presupposti, di agire anche in via cautelare.

Tralasciando la possibilità di agire in via cautelare di cui ci occuperemo *infra*, la ripartizione della giurisdizione tra giudice ordinario e tributario così come risultante dalla sentenza in commento, sembra essere giustificata, a legislazione vigente, in quanto l'interesse ad agire in via immediata e diretta nei confronti dell'atto del Procuratore della Repubblica o, nel caso di mancanza, contro l'Amministrazione Finanziaria sussisterebbe solo in mancanza di un atto impositivo ovvero di un atto di accertamento fondato su elementi diversi da quelli raccolti grazie all'autorizzazione. Tale azione, dunque, da proporre davanti all'AGO si dovrebbe configurare come una domanda per risarcimento danni per la lesione di un diritto soggettivo ovvero di restituzione del materiale acquisito illegittimamente o, ancora, di distruzione delle copie eventualmente estratte dai verificatori.

5. Il doppio binario giurisdizionale: la tutela indiretta davanti al giudice tributario e l'invalidità derivata dell'atto impositivo per vizio dell'autorizzazione

Considerando, dunque, la possibilità di impugnazione dell'autorizzazione, questa volta sia del magistrato sia del capo ufficio, congiunta all'atto finale dinanzi al giudice tributario, occorre verificare, da un lato, l'estensione del potere nella verifica della regolarità dell'autorizzazione e, dall'altro, gli effetti del vizio dell'atto prodromico sul provvedimento finale. La giurisprudenza, sul primo tema, ha lungamente dibattuto tra coloro che ritenevano che il giudice potesse avere solo un ruolo minimo di controllo formale dell'atto e coloro i quali estendevano il sindacato giurisdizionale anche all'opportunità dell'autorizzazione.

Alcune decisioni, infatti, sostenevano che il giudice adito potesse soltanto verificare l'esistenza dell'autorizzazione, amministrativa o giurisdizionale, e che, dunque, il

suo giudizio si estendesse solo alla forma e non già al merito. In passato, addirittura, qualche sentenza di merito negava la possibilità *tout court* di impugnare l'atto del Procuratore davanti a qualsiasi autorità⁴⁸, anche se era già prevalente l'orientamento che riteneva ammissibile l'impugnazione⁴⁹.

Tra queste ultime sentenze, alcune anche di Cassazione, statuivano che, “in considerazione del largo margine di discrezionalità riservato al Procuratore della Repubblica il sindacato del giudice tributario non potrebbe attingere il merito del provvedimento”⁵⁰e, dunque, il giudizio dell'organo giurisdizionale si sarebbe “dovuto limitare alla verifica dell'esistenza dell'autorizzazione stessa e della sua motivazione, senza entrare nel merito circa l'apprezzamento di attendibilità della fonte dei gravi indizi: il controllo della motivazione dell'atto non può comportare che l'organo controllante si sostituisca al controllato nella valutazione della fattispecie”. Tale statuizione, ovviamente, sembrerebbe implicitamente riconoscere natura amministrativa dell'atto del magistrato, il che, portando alle estreme conseguenze il ragionamento, comporterebbe che nella sua valutazione il magistrato dovrebbe svolgere una valutazione di opportunità.

Per dirimere questo contrasto giurisprudenziale sono intervenute, da ultimo, le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione. La decisione muove dalla premessa per cui riconosce natura amministrativa all'atto di autorizzazione con cui il magistrato valuta se gli elementi offerti dall'Amministrazione o dalla polizia tributaria siano idonei ad assurgere a “gravi indizi” e, di conseguenza, secondo il giudice di legittimità, il giudice tributario potrà e dovrà verificare se tale provvedimento sia legittimo da un punto di vista non solo formale, con riferimento

⁴⁸Vedi Mandò, L'imposta, cit., p. 1115 nota 19 in riferimento a Comm. Trib. II grado Forlì, 15 giugno 1988, n. 656, in “Boll. Trib. Inf.”, 1989, p. 929. Vedi anche Comm. Trib. Centr. n.2060/1985. In particolare si sosteneva che “il Giudice tributario non ha il potere giurisdizionale né di sindacare, né di annullare, né di disapplicare tale provvedimento autorizzatorio, che (...) ha natura formale non già di atto amministrativo ma di atto giurisdizionale” (Cass. sez. trib., 15230/2001)

⁴⁹Salvini L., La partecipazione, cit., p. 256, nota 85

⁵⁰Cass., sez. trib., 1344/2002: “Al riguardo è stato precisato (Cass. 27.11.98 n. 12050) che la motivazione si può esaurire in espressioni sintetiche di significato implicito, ovvero risolversi nel semplice richiamo della nota della Guardia di Finanza che faccia riferimento agli indizi delle violazioni; né l'atto del Procuratore della Repubblica è assoggettabile alle garanzie previste dal Codice di procedura penale, proprio per la sua natura di atto amministrativo (Cass. 5.5.2000 n. 5644)”.

C. Marrazzo, L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica...

all'esistenza dell'atto e di una motivazione, ma anche sostanziale, valutando la presenza effettiva dei gravi indizi e di una sufficiente motivazione⁵¹.

Il giudice tributario, in sostanza, nel suo prudente apprezzamento, dovrà verificare non solo l'esistenza dell'atto, ma anche che la sua motivazione sia adeguata e che segua un iter logico-giuridico sia corretto⁵².

In linea con le premesse, l'autorizzazione rilasciata dal capo ufficio, tradizionalmente, è stata ritenuta non autonomamente impugnabile, in quanto gli atti «preparatori» dell'accertamento tributario, costituendo una fase del procedimento stesso, non potrebbero essere oggetto di impugnazione davanti alla giurisdizione tributaria né a quella amministrativa, se non in occasione dell'impugnazione del provvedimento impositivo⁵³. Peraltro la stessa struttura dell'autorizzazione del capo ufficio piuttosto essenziale e limitata alle “effettive esigenze di indagine” lascia presagire che il controllo eventualmente operato dal giudice tributario possa limitarsi ad un controllo sulla presenza dei requisiti formali.

Determinata, dunque, la possibilità di un controllo giurisdizionale, ampio in riferimento all'autorizzazione del Procuratore della Repubblica⁵⁴, la sentenza in rassegna, confermando la non impugnabilità immediata e diretta dinanzi al giudice tributario, giustifica la logica della tutela indiretta, muovendo dall'assunto secondo cui il vizio di un atto istruttorio prodromico possa caducare, per “illegittimità derivata”⁵⁵, l'atto finale impugnato⁵⁶. Tale statuizione prende una posizione chiara su

⁵¹Cassazione, SS.UU., n. 16424 del 21 novembre 2002. La giurisprudenza di legittimità, in alcuni casi, è arrivata ad affermare che il giudizio da parte del giudice tributario possa sostituire la propria valutazione a quella del Procuratore della Repubblica in merito alla gravità degli indizi adottati dall'Amministrazione Finanziaria (Buccico C., *Accessi, cit.*, p. 1525)

⁵²Cass. civ. Sez. V, 18/07/2003, n. 11283

⁵³Sentenza Consiglio di Stato, Sez. IV, 19 aprile 1995, n. 264 ribadito anche da Cass., SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315

⁵⁴Parallelamente, essenziale e solo unitamente all'atto conclusivo del procedimento in riferimento all'atto di autorizzazione del capo ufficio, essendo atto endoprocedimentale.

⁵⁵Berliri A., *Principi di diritto tributario*, III, Milano, 1964, 136, l'Autore osserva che “sulla validità e sull'efficacia dell'avviso di accertamento possono influire la validità ed efficacia degli atti che, nella sede procedimentale, lo precedono, così come la sua validità e la sua efficacia può influire sulla validità ed efficacia degli atti che lo seguono”.

⁵⁶Moschetti F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, 1918; Marelli E., *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 405 – 406; Manzoni I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, 215.; Miceli R., *La partecipazione del contribuente alla fase istruttorie*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi - A. Fedele, op. cit., 696.

un tema oggetto di un vivace dibattito giurisprudenziale e dottrinale sugli effetti di un vizio procedurale sull'atto impositivo finale⁵⁷.

Su questo aspetto la giurisprudenza, in passato, ha elaborato tre tesi interpretative: la prima è proprio quella della cd "invalidità derivata"⁵⁸, la seconda attiene l'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite⁵⁹ e, infine, la terza sostiene che l'acquisizione di materiale probatorio in violazione delle norme sulle autorizzazioni non comporterebbe l'inutilizzabilità degli stessi elementi in considerazione della mancanza di una norma specifica di tale avviso, ma, tutt'al più, una responsabilità in capo ai verificatori⁶⁰, civilistico-contabile.

A tal proposito è opportuno premettere che, nella fattispecie posta all'attenzione delle Sezioni Unite non sia in discussione la legittimità di una prova raccolta durante l'ispezione dei documenti a cui sia stato opposto segreto professionale, ma si controverta, seppure in un *obiter dictum*, degli effetti dell'atto di autorizzazione potenzialmente "viziato" non solo sugli elementi di prova raccolti nell'ispezione, ma sull'atto di accertamento nella sua globalità.

Nella sentenza si afferma, infatti, che l'accertamento dell'esistenza di un vizio in un atto istruttorio determini intrinsecamente l'invalidità dell'attività istruttorie in sé e, dunque, anche dell'atto finale. Il ragionamento che sembrerebbe esser proposto dalla Corte sostanzialmente si potrebbe sintetizzare affermando che il sacrificio degli interessi del soggetto sottoposto ad indagine, dunque, deve avvenire secondo il principio di legalità e, quindi, la violazione di una delle norme procedurali determinerebbe l'invalidità dell'intera azione amministrativa compiuta *contra legem*. Questa soluzione, però, tradisce una visione unitaria del procedimento d'indagine tributario, in cui l'attività di controllo e di accertamento rappresentano un'inscindibile unità per cui, di conseguenza, un vizio nell'attività di verifica

⁵⁷Per un approfondito e critico *excursus*: Zagà S., *Le invalidità degli atti impositivi*, 2012; vedi anche Sacchetto C., *Le prove nel processo tributario: prove illegittimamente acquisite. Casi interni e internazionali*, Dialoghi di Diritto tributario tra attualità e prospettive, Torino 16 gennaio 2015

⁵⁸Cass. civ. Sez. V, 03/12/2001, n. 15230

⁵⁹Cass. civ. Sez. Unite Sent., 21/11/2002, n. 16424; Cass. civ. Sez. V, sent. 1/10/2004 con nota di Donatelli S., *Gli accessi nelle abitazioni private: tra motivazione dell'autorizzazione del procuratore della Repubblica ed invalidità derivata dell'avviso di accertamento*, Rass. Trib. 2005, 4, p. 1225 ss.

⁶⁰Cass. civ. Sez. V Sent., 19/06/2001, n. 8344

C. Marrazzo, L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica...

determina l'illegittimità dell'intero procedimento⁶¹. Mutuando, dunque, dal diritto amministrativo il concetto di "invalidità derivata" la Cassazione ha statuito che un vizio istruttorio prodromico "interrompe il necessario collegamento funzionale con l'atto terminale del procedimento impositivo" e, dunque, "configurando un vizio di invalidità del procedimento amministrativo idoneo a determinare l'annullamento per illegittimità derivata dell'atto consequenziale impugnato"⁶². Portando alle estreme conseguenze tale argomentazione si potrebbe affermare che qualsiasi vizio di un atto istruttorio endoprocedimentale travolgerebbe l'atto impositivo finale, in analogia con la teoria cd. "teoria dei frutti dell'albero avvelenato" di origine statunitense⁶³.

La giustificazione adottata, attingendo il concetto amministrativo di illegittimità derivata⁶⁴, si basa sulla correlazione esistente tra le diverse fasi del procedimento di accertamento. In una logica teleologica, l'atto di accertamento è considerato come l'ultimo anello di una catena di atti "prodromici", a cui, evidentemente, appartengono le attività d'indagine. Dunque, un vizio di un atto preparatorio all'atto finale, ledendo diritti tutelati a livello costituzionale, infirmerebbe, in via derivata, necessariamente anche l'atto definitivo.

La sentenza in rassegna, su questa statuizione, si conforma e riprende esplicitamente l'orientamento già espresso dalle medesime Sezioni Unite nel 2009⁶⁵ e nel 2010⁶⁶, le

⁶¹Per una visione critica: La Rosa S., *Principi di diritto tributario*, p. 294

⁶²Cass. Sez. V, sentenza n. 631/2012 del 18 gennaio 2012 con nota di Muleo S., *Illegittimità derivata degli atti impositivi*, Rass. trib. 2012, 4 1007

⁶³Una delle prime applicazioni della teoria "fruit of the poisonous tree" si rinviene in US Supreme Court *SilverthorneLumber Co. v. United States*, 251 U.S. 385 (1920); sempre in ambito penalistico vedi anche sentenza Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, Quinta Sezione, sentenza 30 giugno 2008, ricorso n. 22978/05, Gafgen c. Germania

⁶⁴Resta da precisare, incidentalmente, che, in verità, come è stato proposto in dottrina amministrativistica (Ghetti G., *Annulamento dell'atto amministrativo*, Digesto 1987) e in giurisprudenza (in riferimento alla giurisprudenza tributaria si cita Cassazione civile, sez. trib., 22/03/2017, (ud. 19/12/2016, dep.22/03/2017), n. 7260) si suole distinguere tra invalidità ad effetto caducante ed invalidità ad effetto viziante: nella prima fattispecie, l'annullamento dell'atto presupposto caduca automaticamente l'atto successivo anche quando quest'ultimo non è stato impugnato mentre, nel secondo caso, l'atto consequenziale è affetto da illegittimità derivata, ma resta efficace ove non ritualmente impugnato, resistendo all'annullamento dell'atto presupposto. La fattispecie in oggetto rientra chiaramente nell'ambito di applicazione della cd. "invalidità ad effetto viziante", anche in considerazione delle problematiche inerenti il coordinamento tra giurisdizioni. Vedi anche Consiglio di Stato sez. IV 14 dicembre 2015 n. 5663; Consiglio di Stato sez. V 21 novembre 2014 n. 5732; Consiglio di Stato sez. V 14 ottobre 2013 n. 4999

⁶⁵Cassazione civile, sez. un., 16/03/2009, (ud. 20/01/2009, dep.16/03/2009), n. 6315 in riferimento all'autorizzazione dell'Amministrazione

⁶⁶Più volte citata Cass. civ. Sez. Unite, Sent., 07/05/2010, n. 11082

quali statuiscono che "la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria (...) è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa".

Tale massima a sua volta si basa su due precedenti delle Sezioni Unite espressamente citati⁶⁷, che, tuttavia, riguardano fattispecie ben diverse, trattandosi di vizi procedurali riferibili alla validità dell'avviso di mora non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento⁶⁸. Quest'ultima fattispecie allude, infatti, all'omessa notifica di un atto giuridicamente e logicamente presupposto, mentre, al contrario l'autorizzazione del pubblico ministero non sembra necessariamente essere collegata all'atto finale, se non, al massimo, in riferimento all'*onus probandi*, essendo gli elementi raccolti durante l'accesso diretti a fondare la pretesa impositiva dell'Ufficio⁶⁹. Sul punto, infatti, pur avendo l'autorizzazione natura formalmente amministrativa, tuttavia ha una diversa efficacia esterna, per questo si ritiene ammissibile la tutela davanti al giudice ordinario e non già davanti a quello amministrativo. La decisione si adegua, dunque, all'invalidità derivata per il riconoscimento formale della natura amministrativa dell'autorizzazione differenziandola per gli effetti sui soggetti tanto da giustificare la tutela ordinaria.

D'altra parte si è opposta una lettura diversa per cui, distinguendo tra la fase di indagine e quella accertativa ovvero tra l'istruttoria e il procedimento, un vizio procedimentale non potrebbe determinare automaticamente l'invalidità dell'intero procedimento, ma una semplice inutilizzabilità dell'elemento istruttorio viziato con ricadute solo sul riparto dell'onere probatorio. Con la conseguenza che nel

⁶⁷Cass., SS. UU., 4 marzo 2008 n. 5791; ma già, Cass., SS. UU., 25 luglio 2007 n. 16412. Su questo tema si veda su tutti Carinci A., *Termini di notifica della cartella di pagamento e funzioni del ruolo: perplessità applicative e dubbi sistematici in merito al nuovo art. 25 del D.P.R. n. 602/73*, Rass. Trib. 2005, 5, pp. 1669 - 1695

⁶⁸Marello E., *Le sezioni unite sanciscono la nullità dell'avviso di mora non preceduto da cartella di pagamento*, Giuri. Itali. 2008/2, p; ancora criticamente La Rosa S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, Riv. dir. trib., 10, 2008, pag. 803

⁶⁹In generale sull'onere probatorio gravante sull'Ufficio per fondare la propria pretesa impositiva si veda Cipolla G. M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, pp. 562 ss.

C. Marrazzo, L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica...

contenzioso tributario si controverta non già sulla legittimità dell'atto, ma sulla fondatezza dello stesso⁷⁰.

L'Amministrazione, infatti, durante la fase istruttoria, potrebbe utilizzare più mezzi di prova, anche indipendenti fra di loro, su cui poter successivamente fondare validamente un atto di accertamento. Pertanto l'eventuale esito negativo del procedimento istruttorio non potrebbe automaticamente invalidare l'intero atto amministrativo, ma, vigendo un principio generale processuale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite⁷¹, il giudice dovrebbe escludere tale prova nella decisione e, eventualmente, decidere sulla base degli altri mezzi.

In giurisprudenza, tuttavia, è emerso anche un altro orientamento, anche se relativamente risalente, per cui le prove, sibbene acquisite illegittimamente, possono essere utilizzate nell'accertamento tributario⁷². In particolare tale indirizzo era giustificato sulla mancanza nel processo tributario di una norma specifica, come previsto esplicitamente nel codice di procedura penale, tale da determinare l'inutilizzabilità degli elementi probatori raccolti illegittimamente. L'irregolarità, in ipotesi, dell'accesso potrebbe determinare solo responsabilità in capo "all'autore dell'illecito", su piano disciplinare e, se del caso, sul piano della responsabilità civile e penale", non essendo "giusto che una prova oggettivamente ammissibile non possa essere utilizzata a causa della negligenza di cui l'ha acquisita"⁷³

Come è evidente, l'accoglimento di una delle tesi proposte non risulta senza conseguenze operative. Accogliendo la teoria dell'inutilizzabilità, il giudice dovrebbe verificare se, escludendo il materiale probatorio acquisito in violazione di norme procedurali, le fonti di prova recuperate *aliunde* possano essere sufficienti a giustificare il provvedimento impositivo. Viceversa, accogliendo la teoria dell'invalidità derivata, l'emersione di vizio istruttorio determinerebbe, in ogni caso, l'illegittimità dell'atto finale⁷⁴. Infine, nell'ipotesi della teoria cd. del *male captum bene retentum* il provvedimento, sebbene basato su prove illegittime, sarebbe, comunque, valido ed efficace.

⁷⁰Esistono anche delle posizioni intermedie per le quali si rinvia a Sacchetto C., *Le prove nel processo tributario*, cit.

⁷¹Cass. civ. Sez. V, 03-12-2001, n. 15230, con motivazione specifica riferita al 191 cpp

⁷²Cass. civ. Sez. V, 16/03/2001, n. 3852

⁷³Cass. civ. Sez. V Sent., 19/06/2001, n. 8344

⁷⁴Si veda su tutti Schiavolin R., *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Digesto. Discipline Privatistiche*, Sez. comm., Torino 1994., pag. 202

In tempi recenti le Sezioni Unite Suprema Corte di Cassazione⁷⁵, come confermato dalla sentenza in rassegna, sembrano essersi attestate sulla prima tesi, pur criticata dalla dottrina⁷⁶ e pur in considerazione di sentenze successive della Sezione Tributaria di segno opposto⁷⁷.

Una immediata contestazione, come già accennata, muove dal caso in cui, pur in presenza di un atto viziato nella fase d'indagine, quest'ultimo o "i frutti di quest'atto"⁷⁸ non vengano utilizzati ai fini dell'emanazione del provvedimento impositivo. Non essendoci un nesso tra il provvedimento amministrativo e l'atto viziato, non sembrerebbe comprensibile la ragione per cui la pretesa possa ritenersi illegittima, mentre parrebbe opportuno spostare l'attenzione sul corretto riparto dell'onere probatorio⁷⁹ e, dunque, sulla fondatezza dell'atto e non già sulla legittimità.

La stessa sentenza, inoltre, chiarendo i casi in cui sia possibile adire direttamente il giudice ordinario, indica esplicitamente l'occasione di "adozione di un provvedimento impositivo del tutto avulso dall'esame dei documenti secretati". Da

⁷⁵Sentenze Cassazione civile sez. trib. 5 settembre 2014; Cassazione civile sez. trib. 18 gennaio 2012 n. 631; Cassazione civile sez. trib. 11 novembre 2011 n. 23595; Cassazione civile sez. trib. 22 settembre 2011 n. 19337; n. 18751, SS.UU. Cassazione 11082/2010 in cui si citano Cass., un., 4 marzo 2008 n. 5791; ma già, Cass., un., 25 luglio 2007 n. 16412.

⁷⁶Gallo F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, p. 25-30; La Rosa S., *Il giusto procedimento tributario*, in questa rivista, 2004, p. 763,

⁷⁷Tra le più recenti e successive alla sentenza in rassegna: Cassazione civile, sez. trib., 21/12/2016, (ud. 18/07/2016, dep.21/12/2016), nn. 26485, 26486 e 26487 "in materia tributaria, non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento comporta, di per sè, l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso (Cass. 8344/2001; 14058/2006)", rigettando la teoria della illegittimità derivata; ma anche Cassazione civile, sez. trib., 31/05/2016, (ud. 17/05/2016, dep.31/05/2016), n. 11354. In quest'ultimo caso la difesa del contribuente aveva eccepito che la Guardia di Finanza, nonostante avesse rilevato elementi tali da far ritenere sussistenti indizi di reato, non si fosse avvalsa delle norme del c.p.p. ma che avrebbe proseguito la verifica sulla base delle disposizioni tributarie, determinando l'illegittimità derivata dell'avviso di accertamento. Sul punto la Sezione Tributaria rammenta "che gli elementi raccolti a carico del contribuente dai militari della Guardia di Finanza senza il rispetto delle formalità di garanzia difensiva prescritte per il procedimento penale, non sono inutilizzabili nel procedimento di accertamento fiscale, stante l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello di accertamento tributario".

⁷⁸Nel nostro caso, ad esempio, i documenti secretati raccolti durante l'ispezione

⁷⁹*Ex multis*: Viotto A., *Le violazioni commesse nel corso dell'attività d'indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi*, Rivista di Diritto Tributario, 2014, 1, p. 7; Russo P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, 2005, p. 182; Tesauro F., *Manuale del processo tributario*, p. 155; Lupi R., *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova*, p. 656. Per un ulteriore approfondimento vedi Zagà S., *Le invalidità degli atti impositivi*, p. 258

C. Marrazzo, L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica...

tale statuizione se ne dovrebbe inferire l'eventuale irrilevanza nel giudizio tributario di una violazione prodromica dell'istruttoria se, poi, i risultati di questa fase non vengano effettivamente utilizzati nell'atto di accertamento. Se, invece, le Sezioni Unite avessero voluto estendere l'illegittimità derivata a una qualsiasi violazione istruttoria, anche non collegata all'atto definitivo, non avrebbero, da un lato, previsto la giurisdizione ordinaria in questi casi e, dall'altro, avrebbero dovuto sancire l'invalidità diretta dell'atto finale, invece di utilizzare la locuzione "può determinare la caducazione per illegittimità derivata, dell'atto "finale" impugnato".

Ciò premesso, però, vi è da rilevare che la statuizione circa l'illegittimità derivata, tuttavia, sembra anche legata a una logica di tutela rafforzata del contribuente dei suoi diritti soggettivi pieni la cui lesione potrebbe non solo comportare la semplice inutilizzabilità dell'elemento raccolto illegittimamente, ma anche infirmare il procedimento istruttorio inteso nella sua globalità. Si chiarirà più avanti come la tutela cautelare sia coordinata con l'invalidità derivata, rappresentando la prima un primo valido argine contro l'illegittimità dell'accesso in violazione di legge. Nell'ipotesi di efficace attivazione del giudice cautelare, infatti, il giudice tributario, grazie all'attività di sospensione dell'attività istruttoria dell'Amministrazione resa dall'inibitoria, non avrebbe più la necessità di pronunciarsi sulla validità dell'atto istruttorio e sulla (eventuale) conseguente invalidità dell'atto finale. Nell'ipotesi di mancata attivazione della inibitoria, invece, la compressione del diritto potrebbe giustificare la statuizione dell'invalidità derivata.

6. La tutela cautelare dinanzi alla violazione del segreto professionale

Gli effetti del vizio dell'atto prodromico, dunque, sono ancora più comprensibili se letti alla luce della "enucleazione" dello strumento per il contribuente della tutela inibitoria avverso l'atto di autorizzazione che rappresenta la vera novità della sentenza in epigrafe. In dottrina era evidente, sulla base della giurisprudenza e della normativa di riferimento, una certa insofferenza verso questo sistema di tutela così declinato⁸⁰. In particolare, anche alla luce della sentenza 11082/2010 delle Sezioni

⁸⁰Marcheselli, A. *Estensione e tutela giurisdizionale del segreto professionale nell'accertamento tributario*, Giurisprudenza Italiana, 2011.

Unite, era sì previsto un doppio binario, ma che, in un certo senso, risentiva di una sorta di pregiudiziale tributaria. La situazione, delineata in seguito a tale importante decisione, prevedeva, infatti, che il contribuente, in caso della notifica di un atto impositivo, potesse, ovviamente, impugnare l'atto definitivo dinanzi al giudice speciale, eccependo i vizi degli atti prodromici ad esso, tra cui l'atto di autorizzazione. Al contrario, poteva legittimamente adire il giudice ordinario solo in assenza di un atto impositivo successivo. Essendo, dunque, il presupposto della tutela ordinaria, l'assenza di un atto e considerando che l'assenza dell'atto si poteva certificare solo alla fine del periodo di decadenza, il soggetto sottoposto a verifica illegittima, per adire il giudice dei diritti, avrebbe potenzialmente dovuto aspettare l'intero periodo di decadenza per l'Amministrazione dal potere di accertamento, potendo differire di molti anni la possibilità di ottenere giustizia, in violazione delle norme costituzionali e della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.

Proprio la Corte di Strasburgo aveva ritenuto lesivo dei diritti fondamentali un ordinamento, quello francese, ben più garantista di quello italiano⁸¹, perché, da un lato, prevedeva che l'emissione del provvedimento autorizzatorio potesse avvenire senza un previo ed effettivo contraddittorio e perché il ricorso alla Corte di Cassazione era esperibile solo per motivi di diritto e non già di fatto senza la possibilità di una tutela cautelare⁸².

⁸¹Zizzo G., *Le autorizzazioni*, cit.

⁸²Sentenza Corte Europea dei diritti dell'Uomo, 21 febbraio 2008, n. 18497/03, *Ravon e a. c. Francia* con nota di Muleo S., *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso "Ravon e a. c. Francia" e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in Riv. Dir. Trib., n. 7/8, 2008, p. 198. Il riferimento alla giurisprudenza della Corte di Strasburgo, in ogni caso, seppure potrebbe apparire dubbio, in quanto il leading case a cui si fa riferimento, Ravon, in realtà riguarda un procedimento penal-tributario, è utile per verificare la compatibilità del nostro sistema di tutele con la giurisprudenza delle Corti europee. Sulla stessa sentenza si veda il commento di Gregg M., *Il giusto procedimento nel diritto tributario europeo*, in *L'attuazione del diritto tributario europeo*, a cura di Tassani T., Roma, 2009, 187, secondo il quale "all'art. 6 della CEDU un potenziale applicativo prima non ipotizzabile, di fatto non solo confermandone l'applicazione alla materia tributaria, come si è visto, fino al 2001 esclusa) ma addirittura anticipandone la tutela a una fase preprocessuale". Più in generale sul tema si vedano Di Pietro A., *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, Padova, 2009 e Del Federico L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010

C. Marrazzo, L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica...

La Corte di Giustizia, da parte sua, pur nel limite del riparto di attribuzione, ha sempre dichiarato la necessità, intesa anche in senso temporale, della tutela effettiva sia in sede giurisdizionale⁸³ sia amministrativa⁸⁴.

Un sistema di tutela indiretta, mediata e solo risarcitoria appariva, ad ogni modo, inadeguata a garantire la difesa dei diritti del contribuente nel corso dell'istruttoria tributaria e, per queste ragioni, appare giustificato e apprezzabile l'intervento forma della Corte che, attraverso una lettura costituzionalmente orientata⁸⁵, arriva a enucleare, innovando, in conformità anche alle sollecitazioni elaborate dalla dottrina⁸⁶ e allineandosi alle esperienze di altri ordinamenti⁸⁷, la possibilità di una tutela cautelare avverso l'atto di autorizzazione, seppure indefinita⁸⁸.

Pur tenendo conto di quanto è stato sostenuto⁸⁹, l'utilità di una tutela inibitoria immediata avverso un atto di autorizzazione del Procuratore della Repubblica illegittimo appare evidente, potendo il provvedimento del giudice sospendere l'accesso o, come nel caso di specie, l'ispezione di documenti secretati, non essendo in giudizio solo interessi patrimoniali, ma libertà individuali costituzionalmente tutelate. E' evidente che in ipotesi di potenziale lesione di diritti soggettivi pieni deve essere sempre garantita la possibilità di ricorrere davanti ad un giudice⁹⁰.

Operativamente, è ipotizzabile che, alla luce della sentenza in rassegna, il contribuente che si ritenga leso dall'attività d'indagine potrebbe adire il giudice ordinario e in tale sede potrebbe anche richiedere al giudice l'emissione di un provvedimento cautelare ai sensi degli artt. 669-bis e seguenti del codice di

⁸³Sentenza Corte di Giustizia, *CometBv*, C-45/76, Raccolta generale 1976 p. 02043

⁸⁴Sentenza Corte di Giustizia, *Sopropè* C-349/07, ECLI:EU:C:2008:746

⁸⁵Corte cost. (Ord.), 31-12-1993, n. 506 (pd. 20302)

⁸⁶*Ex multis* Fantozzi A., *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in Riv. Dir. Trib., 1984, p. 238; Schiavolin R., *Le "richieste di informazioni" della Polizia Tributaria e la tutela cautelare del giudice amministrativo ordinario*, in il Fisco, 1988, p. 5074; Vanz G., *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, 2012, p. 343 ss.

⁸⁷Per una ricostruzione sui livelli di tutela in vari ordinamenti europei: van der Hel E.C.J.M. - van Dijk RA, *Intra-Community Tax Audit, A comparative survey of the legal guidelines for tax auditing and recommendations for enhanced cooperation in the 27 EU Member States*, IBFD, 2007. A titolo esemplificativo l'ordinamento tedesco prevede espressamente questo tipo di tutela avverso gli atti istruttori, si veda *Abgabenordnung (AO) § 347 Statthaftigkeit des Einspruchs*.

⁸⁸Marcheselli A., *Contenzioso Tributario*, IPSOA 2017, p.48

⁸⁹Buccico C., *Accessi*, cit. p. 1530

⁹⁰Su tutti Gallo F., *Discrezionalità sull'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte d'ufficio*, in Riv. dir. fin., 1992, I, 665; Fedele A., *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in Riv. dir. trib., 2002

procedura civile (ivi compreso un provvedimento di urgenza ai sensi dell'art. 700)⁹¹. In ragione della sentenza in rassegna, inoltre, appaiono ormai definitivamente superate le ipotesi di tutela cautelare davanti ad un giudice amministrativo, in quanto, come detto, il diritto soggettivo costituzionalmente garantito non si affievolisce, né davanti ad un giudice tributario, non dotato di potere di sospendere gli effetti di atti istruttori.

Posto che alla base di una tutela cautelare atipica ci debba essere la tutela di un diritto, come nel caso di specie, appare anche necessario verificare quali siano i requisiti occorrenti per l'emanazione di un provvedimento cautelare, o meglio del concreto interesse ad agire in via cautelare. Oltre a delineare la situazione soggettiva protetta, il ricorrente dovrà ovviamente individuare uno specifico *petitum* che, in questo caso, potrebbe declinarsi in una sospensione dell'ispezione dei documenti, della conservazione di questi documenti in un luogo sicuro, della restituzione degli stessi o, ancora, della distruzione di eventuali copie estratte.

Una soluzione che è stata avanzata in dottrina⁹², al fine di superare questa tipologia di problematiche, sarebbe quella di dotare di tutela cautelare, in relazione a tali attività, anche il giudice tributario, ma nelle more di una scelta di tal genere, un coordinamento giurisdizionale appare difficile.

Ovviamente l'accertamento del giudice sulla verosimile esistenza del diritto deve essere svolta con maggiore attenzione a causa dell'atipicità degli effetti. Il giudice cautelare dovrà verificare l'esistenza formale e sostanziale dell'autorizzazione, verificando se il ragionamento logico giuridico seguito sia legittimo e fondato. In secondo luogo, dovrà verificare se il pregiudizio sia imminente e irreparabile.

Il *periculum in mora* sembra assiomatico nell'ispezione dei documenti secretati, in quanto, nel momento in cui si concede ai verificatori la possibilità di conoscerne il contenuto, il danno si è già consumato. Pertanto, l'interesse di una tutela cautelare è che i documenti secretati vengano immediatamente restituiti o, nell'ipotesi di estrazione di copia, vengano distrutti o, comunque, non vengano conosciuti da altri soggetti diversi da quelli che ne abbiano già preso visione. Il giudizio cautelare del

⁹¹Vanz G., I poteri di controllo, cit., p. 368; Melis G., Lezioni di diritto tributario, 2017, p. 320 ss.

⁹²Basilavecchia M., *Il segreto professionale nella verifica fiscale e la tutela giurisdizionale*, Riv. Giur. Trib., 2010

C. Marrazzo, L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica...

giudice ordinario, in sostanza, sarebbe diretto a sospendere l'attività istruttoria, conservando i dati in attesa del giudizio "finale" del giudice dei diritti circa la legittimità dell'atto prodromico ovvero di sospendere l'attività dell'Amministrazione presso il contribuente-professionista.

A tal fine, qualora il provvedimento di autorizzazione del Pubblico Ministero manchi oppure venga eseguito in carenza di potere, la tutela cautelare non presenterebbe particolari problematiche, in quanto non sarebbe in giudizio l'atto, ma il comportamento illegittimo della Pubblica Amministrazione.

Nell'ipotesi in cui l'autorizzazione sia viziata, invece, si porrebbe la questione dell'impugnazione di un atto amministrativo dinanzi ad un giudice ordinario⁹³. In verità, anche tale situazione sembra potersi superare, riconoscendo il potere del giudice ordinario di disconoscere gli effetti dell'atto, in ossequio alla ripartizione risultante dall'art. 4 allegato E della legge 2248/1865 e, dunque la possibilità di adire in via diretta e immediata il giudice ordinario al fine di ottenere sia la tutela cautelare ex 700 cpc, sia il risarcimento.

In relazione, invece, al coordinamento tra giurisdizioni si deve desumere che il problema si potrebbe porre effettivamente solo nel rapporto tra tutela cautelare ed eventuale giudizio speciale, in cui quest'ultimo, comunque, non sarebbe vincolato a provvedimenti ex 700 c.p.c., potendo liberamente esprimere il proprio convincimento e apprezzamento tecnico giuridico⁹⁴.

7. Conclusioni

La tutela del contribuente a fronte dell'autorizzazione del Pubblico Ministero per ispezionare documenti sottoposti a segreto professionale, come visto, coinvolge una serie di aspetti procedurali e processuali in cui la sentenza in rassegna si inserisce con un'importante *dictum*, che richiede, però, una più precisa interpretazione oltre ad un'adeguata contestualizzazione. La decisione, affrontando noti problemi che emergono nel definire il rapporto tra autorizzazioni e tra autorizzazione del Pubblico Ministero e i diritti del contribuente sottoposto a verifica fiscale, potrebbe

⁹³Albanello C., *Accesso in abitazioni private*, cit., p. 396

⁹⁴Marello, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, *Rassegna Tributaria*, 2, 2011, p. 280, nota 63

rappresentare un'originale soluzione interpretativa per rendere più efficace la tutela per il contribuente.

Anche a fronte di precedenti incertezze sul giudice competente per la tutela del contribuente a fronte di un'attività ispettiva lesiva del segreto professionale. la sentenza, intende, evidentemente, conformarsi all'orientamento "univocamente tracciato dalla precedente giurisprudenza delle medesime Sezioni Unite in materia". Valorizza, però una duplice tutela: quella avanti il giudice tributario, per illegittimità dell'atto prodromico con impugnazione dell'accertamento e, in determinate ipotesi, quella del giudice ordinario per la violazione del diritto soggettivo a non subire accessi illegittimi, in questo caso precisandone ulteriormente i presupposti. In assenza di un atto impositivo ovvero in presenza di un atto non impugnato o, ancora, di un provvedimento impositivo del tutto avulso dell'esame dei documenti secretati, infatti, le Sezioni Unite hanno previsto la possibilità di adire il giudice ordinario. Da un lato, hanno ritenuto che l'atto di autorizzazione, non contenendo una pretesa impositiva, non sarebbe autonomamente impugnabile davanti alle Commissioni Tributarie e, comunque, non sarebbe, in questo caso, ulteriormente estendibile l'ambito di operatività dell'art. 19 del Dlgs 546/92 per gli atti impugnabili nel processo tributario. Dall'altro, hanno considerato che il diritto alla segretezza non sarebbe stato degradabile a mero interesse legittimo, ma avrebbe dovuto essere tutelato come un vero e proprio diritto soggettivo e quindi l'autorizzazione del Pubblico Ministero non avrebbe potuto essere impugnato davanti al TAR.

Nel caso d'impugnazione dell'avviso di accertamento, il giudice tributario, secondo la Corte e in conformità ai precedenti delle Sezioni Unite, potrà utilmente dichiarare l'invalidità dell'atto finale, considerando i vizi dell'autorizzazione del Pubblico Ministero al pari di quelli di un atto istruttorio come diretta conseguenza dell'illegittimità derivata dell'atto finale. Così, la Corte sembra voler giustificare la compressione dei diritti del contribuente nel corso dell'istruttoria, valorizzando il ruolo di un giudice tributario che, in virtù del principio di unitarietà della giurisdizione, potrà e dovrà valutare anche la legittimità degli atti prodromici a quello finale. Si tratta comunque dell'esito di quello che nell'ambito della sentenza può apparire come un *obiter dictum* e, che dovrebbe comunque essere coordinata con

C. Marrazzo, L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica...

l'altra soluzione interpretativa, sostenuta nella stessa sentenza, di una giurisdizione ordinaria per l'atto impositivo fondato su elementi avulsi dalla fase istruttoria.

Muovendo dalla premessa che esista un collegamento funzionale tra l'atto di autorizzazione e il provvedimento impositivo, la Suprema Corte ha ritenuto che esista un rapporto di "necessaria derivazione" tra questi atti distinti (in particolare Cass. 631/2012). Si tratta però di considerazione solo ipotetica che, come tale, non consentirebbe di ricavare un principio generale di accoglimento, anche nel diritto tributario, del concetto di "invalidità derivata", che, pur considerando le sentenze successive della sezione Quinta, sembra, comunque, in grado di incidere anche nel diritto tributario⁹⁵ proveniendo dal diritto amministrativo. Per questo, la soluzione interpretativa, pur proposta in via ipotetica, non dovrebbe essere trascurata. Ciò, a maggior ragione, alla luce poi della possibilità di attivare una tutela cautelare che la stessa sentenza riconosce e che consente di superare i dubbi sulla pregiudizialità-dipendenza che potevano derivare dalla stessa formulazione ipotetica della sentenza. La tutela cautelare così proposta potrebbe incidere direttamente sull'efficacia dello stesso assetto della doppia tutela giurisdizionale che la stessa sentenza ammette e conferma. Se il *discrimen*, in linea generale, in questo caso fosse dato dalla presenza o meno della pretesa impositiva, la tutela del contribuente sarebbe stata condizionata dall'emanazione di un avviso di accertamento successivo alla violazione del segreto professionale. Il contribuente, quindi, rischierebbe di vedere soddisfatta la propria tutela effettiva, efficace ed economica solo dopo aver subito la lesione dei propri diritti, ma senza poter veder soddisfatta la propria domanda di giustizia nelle more dell'emanazione dell'avviso di accertamento.

In sostanza, il giudice di legittimità sembra così aver plasmato un doppio filtro di tutela per il contribuente il cui segreto professionale fosse stato eventualmente leso dall'attività amministrativa: un primo, rappresentato dal giudice cautelare, il quale inibendo l'accesso o l'ispezione di documenti secretati, impedirebbe la realizzazione della lesione. Viceversa, l'eventuale giudizio negativo del giudice in sede cautelare, farebbe ancora salva l'opportunità per il contribuente di eccepire il vizio istruttorio

⁹⁵Cass., si vedano Cass., SS. UU., 7-5-2010, n. 11082; Cass., SS. UU., 16-3-2009, n. 6135; Cass., sez. trib., 18-1-2012, n. 631. Tra i fautori in dottrina Moschetti F., *Avviso di accertamento tributario e garanzia del cittadino*, in *Diritto e pratica tributaria* 1983, p. 1918

nell'atto finale, se emanato. Dunque, l'eventuale sacrificio subito dal contribuente nella fase istruttoria sarebbe compensato dall'eventuale giudizio sull'illegittimità del provvedimento finale ovvero, in alternativa, dal risarcimento danni dinanzi al giudice ordinario.

Pertanto, la tutela cautelare potrebbe essere il vero punto di "forza" nella tutela del diritto del contribuente a vedere non violato il segreto professionale nell'ambito dei poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria non solo per l'evidente utilità propria, ma anche per gli effetti sugli altri procedimenti.

La duplice tutela così proposta in questa significativa decisione, potrebbe apparire più garantista anche alla luce delle tutele sovranazionali, quelle che sono sollecitate dalla giurisprudenza CEDU⁹⁶. Si tratta di garanzie considerate più ampie di quelle previste nell'ordinamento domestico⁹⁷, in considerazione del fatto che sia un organo inquirente, come il Pubblico Ministero, a concedere l'autorizzazione all'ispezione di documenti secretati e non già un giudice⁹⁸ e, ancora, per la mancata previsione di vigilanza da parte della magistratura sulla corretta ottemperanza da parte dei verificatori all'autorizzazione.

Il primo elemento critico, sopra visto, sembra più legato ad una visione formalistica dell'ordinamento giudiziario. Appare evidente che, in ogni caso, sia il Pubblico

⁹⁶*Prima facie*, come rilevato in dottrina (Muleo S., *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte europea dei diritti dell'Uomo nel caso "Ravon e altri c. Francia" e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in "Riv. dir. trib.", 2008, IV, pp. 198) sembrerebbe esserci un'aporia tra le garanzie costituzionali interne e la giurisprudenza CEDU così come declinata nel caso Ravon: da un lato, la Corte Costituzionale ha ritenuto che "gli artt. 24 e 113 della Costituzione non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, la quale può essere differita ad un momento successivo ove ricorrano esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia. Tuttavia, anche nel concorso di queste circostanze, il legislatore è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa, in conformità al principio della piena attuazione della garanzia stabilita dalle suddette norme costituzionali" (Sentenza Corte Costituzionale n. 406/93 in cui vengono citate sentenze n. 154 del 1992; n. 15 del 1991; n. 470 del 1990; n. 530 del 1989) d'altra parte la giurisprudenza della Corte di Strasburgo ha costantemente dichiarato che, ai sensi dell'art. 6, ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale.

⁹⁷Marcheselli E., *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in "GT", 2008, pp. 746

⁹⁸Come accadeva con gli accessi bancari con l'autorizzazione del Presidente della Commissione Tributaria di Primo Grado territorialmente competente ai sensi dell'art. 35 del dpr n. 600/73

C. Marrazzo, L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica...

Ministero sia un magistrato giudicante abbiano lo stesso grado non solo di imparzialità, ma soprattutto di terzietà.

La seconda critica, ossia il mancato controllo da parte dell'organo che autorizza l'accesso rispetto all'esperimento dell'accesso stesso, effettivamente segnala un profilo problematico di questo regime. Sembra, però, chiaro che eventuali abusi o illeciti commessi dai verificatori nell'esercizio dei loro poteri, autorizzati dal Procuratore della Repubblica, possano essere utilmente censurati davanti al giudice in via cautelare attraverso un'azione inibitoria.

L'analisi della sentenza in rassegna, dunque, sottolinea come le Sezioni Unite abbiano cercato di rimediare ad una parte dei *vulnera* nazionali alla tutela del contribuente aperti in passato dalla giurisprudenza sovranazionale. La previsione giurisprudenziale, in mancanza di specifica previsione del legislatore, infatti, rappresenta senza dubbio un positivo passo in avanti della giurisprudenza nazionale. Con questa soluzione interpretativa la sentenza accrediterebbe il giudice cautelare, seppur provvisoriamente, come un importante e valido argine contro eventuali abusi della parte pubblica, fornendo una prima possibilità di tutela davanti ad un giudice che, prima, era negata. Non sembrano, peraltro, giustificati i dubbi sul coordinamento tra giurisdizione ordinaria cautelare e giurisdizione tributaria, in quanto le azioni sono perfettamente indipendenti fra di loro e, come consentito dall'ordinamento, potrebbero addirittura portare a risultati del tutto opposti.

La decisione, dunque, potrebbe rappresentare un significativo precedente che valorizza il ruolo del Procuratore della Repubblica a garanzia e terzietà tra contribuente e Amministrazione e, più in generale, nel regime dell'autorizzazione. L'atto di autorizzazione, in alcuni arresti precedenti della Corte, non era visto come sintesi di interessi contrapposti, ma come un completo sacrificio del segreto professionale dinanzi all'attività dell'Amministrazione Finanziaria⁹⁹. Introducendo una tutela cautelare, seppure ancora solo ipotizzata, la giurisprudenza nazionale sembra essersi orientata su posizioni più garantiste.

Concludendo, secondo la lettura invalsa prima di questa sentenza, il procedimento istruttorio era naturalmente orientato alla repressione di eventuali violazioni o,

⁹⁹Marello E., *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, Rassegna Tributaria, 2, 2011, p. 280

comunque, al controllo di legittimità dell'accertamento tributario. L'opposizione all'autorizzazione, in tale visione, rappresentava un mero incidente in questo procedimento e, pertanto, la giurisdizione a cui riferirsi sarebbe rimasta quella tributaria. Viceversa, muovendo da diverse premesse, ossia non già dal rapporto d'imposta, ma dalla potenziale lesione dei diritti del professionista-contribuente durante la verifica, la previsione di un controllo giurisdizionale del giudice dei diritti su atti interni al procedimento tributario appare convincente e giustificata in una visione costituzionalmente orientata.

Carmine Marrazzo

Dottorando in Diritto Tributario Europeo
presso l'Università di Bologna

Antonio Perrone

*Il non liquet della Corte Costituzionale sulla questione del ne bis in idem sanzionatorio: un mancato esercizio degli strumenti dell'age of balancing**

SOMMARIO: 1. La sentenza n. 102 del 2016 della Corte costituzionale ed i suoi riflessi in materia tributaria. 2. Il principio del ne bis in idem e la riforma dei reati tributari attuata nel 2015. 3. Il principio del ne bis in idem e il principio di specialità. 4. L'esigenza di rimettere la questione alla Corte Costituzionale e le possibili soluzioni alternative. 5. Il "non liquet" della Consulta. 5.1. (segue) le questioni sollevate in via principale. 5.2. (segue) la questione subordinata concernente la modifica dell'art. 649 c.p.p. 6. Il ruolo di attore della Corte Costituzionale nell'age of balancing e la rinuncia al suo esercizio. 7. Una soluzione alternativa al "non liquet": il criterio ed il "test" di proporzionalità. 7.1. (segue) ne bis in idem versus principio di determinatezza e legalità della pena. 7.2. (segue) ne bis in idem versus principio di ragionevolezza e di parità di trattamento. 7.3. (segue) ne bis in idem versus principi di effettività, proporzionalità e dissuasività delle sanzioni, imposti dal diritto dell'Unione europea. 8.- Conclusioni.

1. La sentenza n. 102 del 2016 della Corte costituzionale ed i suoi riflessi in materia tributaria

Il tema del *bis in idem* nei rapporti fra sanzioni penali e sanzioni amministrative ha assunto un rilievo sempre più decisivo nel dialogo fra le diverse Corti (a livello tanto nazionale, quanto europeo), ed è per questa ragione che gli studiosi e gli operatori del diritto si attendevano una decisa presa di posizione dalla Corte Costituzionale italiana, innanzi alla quale la quinta sezione penale e la sezione tributaria della Corte di Cassazione, avevano sollevato la questione di legittimità costituzionale degli art. 187-*bis*, comma 1, e 187-*ter*, comma 1, del D. lgs. n. 58/1998 (T.U.F.) e dell'art. 649 c.p.p., per supposta violazione dell'art. 117 Cost., in relazione all'art. 4, prot. 7, della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo.

La Consulta ha forse tradito talune aspettative, poiché con la sentenza 12 maggio 2016, n. 102 non ha assunto quella netta presa di posizione che era auspicata (o auspicabile), ma ha restituito una pronuncia che ai più è apparsa un *non liquet*¹.

Prima di commentare tale sentenza è, però, doveroso precisare che la questione prospettata innanzi alla Corte Costituzionale non è strettamente fiscale, poiché concerne un caso di *market abuse*. Non sembra, tuttavia, che la diversa natura dell'illecito della causa principale possa essere da ostacolo ad una riflessione più ampia che coinvolga anche la materia fiscale (ciò che, peraltro, è dimostrato anche dalla circostanza che la questione di legittimità costituzionale è stata sollevata anche dalla sez. tributaria della Corte di Cassazione).

La problematica di fondo, infatti, attiene alla natura non dell'illecito, quanto della sanzione amministrativa, che concorre con quella penale, ed alla circostanza che la prima sanzione possa essere qualificata, sulla base dei noti *Engel criteria*², come “sostanzialmente penale”, e, per questa via, generare un problema di *bis in idem*.

D'altro canto la dottrina, sia fiscale che penale, ha sempre affrontato congiuntamente i diversi *leading case* in tema di *ne bis in idem* fra sanzioni penali e sanzioni amministrative (sostanzialmente penali), senza attribuire decisiva rilevanza alla diversa natura dell'illecito che ha dato luogo all'applicazione delle sanzioni. Così è stato, per citare solo le pronunce più note e oggetto di maggiore attenzione, per le sentenze della Corte EDU *Grande Stevens c. Italia* (4 marzo 2014)³, *Nykänen*

* Lavoro sottoposto a referaggio anonimo da parte di un componente del Comitato di valutazione.

¹ Cfr. VIGANO', *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia di abusi di mercato: dalla sentenza della Consulta un assist ai giudici comuni*, in www.penalecontemporaneo.it.

² Si tratta dei criteri che, nella nota sentenza Corte EDU, 8 giugno 1976, *Engel c. Paesi Bassi* (ma in termini analoghi si veda altresì Corte EDU, sent. 21 febbraio 1984, *Ozturk c. Germania*), la Corte di Strasburgo ha declinato per qualificare una sanzione amministrativa come “sostanzialmente penale”>>. Il primo criterio è costituito dalla verifica della qualificazione formale dell'infrazione (ad es. come penale o come amministrativa) da parte del diritto interno agli Stati, e non ha valore decisivo, ma rappresenta nella giurisprudenza della Corte EDU, un semplice punto di partenza. Il secondo criterio attiene ai destinatari delle sanzioni, nel senso che esse sono qualificate come amministrative laddove si tratti di disposizioni particolari e concrete rivolte a specifici destinatari, ed invece penali laddove si tratti di disposizioni “generali ed astratte”. Il “terzo criterio *Engel*” è misurato, invece, sul grado di afflittività della sanzione.

³ Numerosi i commenti a tale sentenza, tra i quali si citano F. VIGANO' *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta?*, in www.penalecontemporaneo.it; BOZZI, *Manipolazione del mercato: la Corte EDU condanna l'Italia per violazione dei principi dell'equo processo e del “ne bis in idem”*, in Cass. Pen., 2014, 3099 ss.; ABBADESSA *Il caso Fiat-Ifil alla Corte europea dei diritti dell'uomo. Nozione di “pena” e contenuti del principio “ne bis in idem”*, in Giur. Comm., 2014, pt. 2, 546 ss.; ZAGREBELSKY, *Le sanzioni Consob, l'equo processo e il “ne bis in idem” nella Cedu*, in Giur. it., 2014, 1196;

A.Perrone, *Il non liquet della Corte Costituzionale...*

c. Finlandia (20 maggio 2014)⁴ e *Lucky Dev c. Svezia* (27 novembre 2014)⁵; la prima, in tema di *market abuse*, e le altre due in tema di illeciti fiscali. Si è osservato, a riguardo, che i giudici di Strasburgo hanno ravvisato l'esistenza degli *Engel criteria* tanto nelle sanzioni amministrative previste dall'ordinamento italiano per l'illecito di cui all'art. 187-bis (T.U.F.), quanto nelle sanzioni amministrative tributarie previste dagli ordinamenti finlandese e svedese. La problematica di fondo, dunque - almeno per quanto concerne l'applicazione del principio del *ne bis in idem* - è comune e prescinde dalla specificità dell'illecito, avendo riguardo piuttosto ai caratteri della sanzione.

Gli aspetti comuni, poi, risultano ancora più evidenti ove si consideri che i giudici italiani hanno ravvisato possibili profili di incostituzionalità, sempre con riferimento all'art. 117, Cost., per violazione del principio del *ne bis in idem*, non soltanto per le sanzioni in tema di abuso di mercato (su cui ora vi è la pronuncia della Corte), ma anche con specifico riferimento alle sanzioni amministrative tributarie. A riguardo è utile rammentare che il Trib. di Bologna, con ordinanza del 21 aprile 2015, ha sollevato innanzi alla Corte Costituzionale la questione di legittimità, per presunta violazione dell'art. 117 Cost. - sempre in relazione all'art. 4, prot. 7, CEDU - dello stesso art. 649 c.p.p., nella parte in cui non preclude un secondo giudizio (quello penale ai sensi dell'art. 10 ter del D. lgs. n. 74/2000), nell'ipotesi in cui sia divenuta definitiva la condanna del contribuente al pagamento della sanzione amministrativa, prevista dall'art. 13 D. lgs. n. 471/97, per il mancato versamento di Iva (oltre la soglia di punibilità)⁶. Una questione di legittimità costituzionale, dunque, i cui termini, nonostante la diversità dell'illecito della causa principale, sono sostanzialmente identici a quelli su cui la Corte si è oggi pronunciata con la sentenza n. 102/2016 (in commento). Nel caso del Tribunale di Bologna, però, la questione è stata ribaltata sul rimettente, avendo la Consulta disposto la restituzione degli atti allo

GIOVANNINI *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, in *Rass. Trib.*, 2014, 1168.

⁴ Con commento di CESARI, *Illecito penale e tributario. Il principio del ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e della Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, III, 74 ss.

⁵ Per un commento specifico a tale sentenza si veda D'ANGELO, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: precisazioni dalla Corte EDU*, in *Rass. trib.*, 2015, 270 ss.

⁶ Su quest'ultima questione cfr. CAIANIELLO, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento dell'Iva: il rinvio della questione alla Corte costituzionale*, in www.penalecontemporaneo.it.

scopo di consentire la valutazione dell'eventuale incidenza delle modifiche normative intervenute con il D. lgs. n. 158/2015 (in tema di riforma dei reati tributari, per effetto dell'attuazione della Legge delega n. 23/2014).

Insomma, la circostanza che la sentenza della Consulta oggi in commento riguardi un caso di *market abuse*, non ne impedisce un'analisi anche sotto il profilo fiscale.

Ciò detto, non si intende negare che il tema del *ne bis in idem* sanzionatorio, abbia degli aspetti peculiari e specifici che sono propri della materia tributaria. Aspetti che devono essere necessariamente valutati in via preliminare, prima di affrontare considerazioni più analitiche riguardanti la sentenza n. 102/2016.

2. Il principio del *ne bis in idem* e la riforma dei reati tributari attuata nel 2015

Il primo aspetto è strettamente collegato alla decisione (appena sopra richiamata) della stessa Consulta di restituire gli atti al Tribunale di Bologna per valutare le implicazioni che possa avere la novella del D. lgs. n. 158/2015 sulla questione dei rapporti fra sanzioni penali e sanzioni amministrative tributarie.

Il tema specifico è la riforma dell'art. 13 del D. lgs. n. 74/2000, che, nel testo novellato, individua una "causa di non punibilità" nel pagamento dei tributi e delle sanzioni amministrative. In sostanza, qualora il contribuente decida (nei tempi e nei modi previsti dai commi 1 e 2 dalla norma) di *estinguere* i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, mediante l'integrale pagamento degli importi dovuti, i reati di cui agli artt. 4, 5, 10-bis, 10-ter e 10-quater, "non sono punibili".

La riforma sembra, in effetti, risolvere il problema del *bis in idem* sanzionatorio, poiché *l'integrale pagamento*, attuato nel procedimento tributario (anche nella fase di adesione, o – addirittura – in ravvedimento operoso), comporta la non punibilità penale per gli illeciti sopra indicati e dunque esclude, in questo caso, la coesistenza della sanzione amministrativa e della pena.

A parte i dubbi interpretativi su cosa debba intendersi per *integrale pagamento* (questione che non può essere qui affrontata *ex professo*), la soluzione offerta dal legislatore delegato è, però, parziale e, soprattutto, marginale.

A.Perrone, *Il non liquet della Corte Costituzionale...*

È parziale perché esclude gli altri reati tributari, per i quali il successivo art. 13-*bis*, continua a prevedere una circostanza attenuante⁷, lasciando così immutata la questione della convivenza fra pena e sanzione amministrativa (“sostanzialmente penale”). È non è una limitazione di poco conto, ove si consideri che fra gli altri reati vi sono quelli relativi all’utilizzo o all’emissione di fatture per operazioni inesistenti (artt. 2 e 8), quello di “dichiarazione fraudolenta” (art. 3), quello di “occultamento o distruzione di documenti contabili” (art. 10) e quello di “sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte” (art. 11). Insomma, il problema del concorso fra sanzioni continua ad esistere per le fattispecie delittuose di maggiore gravità e cioè per quelle ipotesi in cui, non solo la pena, ma anche la sanzione amministrativa raggiunge i maggiori livelli di afflittività e per le quali, pertanto, era, forse, addirittura più urgente trovare una soluzione normativa che fosse compatibile con i dettami della CEDU.

La soluzione del decreto delegato è poi marginale, perché richiede uno sforzo eccessivo da parte del contribuente, il quale se vuole fruire della causa di non punibilità penale deve pagare *tutto e subito*. “Tutto”, perché la norma prevede *l’integrale pagamento*, di imposte, sanzioni ed interessi. “Subito”, perché, sebbene il terzo comma dell’art. 13 novellato, preveda la possibilità di sospensione del processo penale per consentire il pagamento rateizzato dei debiti fiscali, tale sospensione non può comunque superare i sei mesi (sempre che il giudice conceda la proroga) e cioè un termine evidentemente troppo stretto, soprattutto se comparato con gli attuali termini di rateizzazione dei debiti tributari. Insomma, il vantaggio connesso all’applicazione della causa di non punibilità penale si deve misurare, nella valutazione del contribuente, con lo svantaggio connesso alla perdita del beneficio di una maggiore rateizzazione del debito. Circostanza che, a mio modo di vedere, influirà (assai) negativamente sulla concreta applicazione della norma di favore.

Verosimilmente, soltanto nei casi in cui il debito fiscale e sanzionatorio non richieda uno sforzo economico eccessivo, il contribuente opterà per l’integrale pagamento nei tempi ristretti previsti dalla novella procedura per fruire, così, della causa di non punibilità penale. Negli altri casi, così come in tutte le ipotesi in cui il

⁷ Sul punto si veda RUSSO, *Il principio di specialità ed il divieto del ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in AA. VV. *Fisco e Reato. Atti delle “Giornate di studi”* (Brescia, 24 aprile 2015, Catania, 19 giugno 2015, Bologna, 16 ottobre 2015), 2016, 193.

contribuente ritenga di avere un fondamento di ragione spendibile nel processo, è quasi certo che quegli sceglierà di non pagare e proseguire la strada contenziosa (nel processo tributario e, quindi, atteso che la causa di non punibilità è incompatibile con quel rito, anche nel processo penale).

Insomma, la soluzione offerta dal legislatore delegato è tutt'altro che radicale, per cui il problema del *bis in idem* fra pena e sanzione amministrativa (“sostanzialmente penale”) continua ad esistere nel nostro ordinamento.

3. Il principio del *ne bis in idem* e quello di specialità

Altro aspetto peculiare della materia tributaria, che merita di essere analizzato in via preliminare, è il cd. “rapporto di specialità” previsto dall'art. 19 del D. lgs. n. 74/2000.

Nella logica della norma, il principio di specialità dovrebbe assorbire quello del *ne bis in idem*⁸. Di fatti, essa stabilisce che “quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale”, il che dovrebbe risolvere *in radice* il problema della concorrenza fra sanzioni amministrative e penali per un illecito fiscale che costituisca altresì reato, applicandosi soltanto la sanzione prevista dalla disposizione che contiene i criteri cd. *specializzanti*.

Sebbene la norma non identifichi tali criteri, l'opinione diffusa è che essi siano quelli della norma penale, primo fra tutti, quello rappresentato dalle cd. soglie di punibilità. Ma il problema, in questa sede, non è tanto quello della corretta identificazione degli elementi specializzanti alla luce dei quali individuare la norma *prevalente*, quanto quello dell'effettiva portata del principio di specialità, e cioè se esso sia effettivamente idoneo ad assorbire il principio del *ne bis in idem* (come formulato dalla Corte EDU)⁹.

Esistono valide ragioni per escludere siffatta possibilità.

⁸ Sul tema, RUSSO, *Il principio* cit., 188.

⁹ Problema già affrontato dalla dottrina tributaria. Si veda, a riguardo, RUSSO, *op. cit.*, 190 ss.; FALSITTA- CARACCIOLI, *Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione col decreto delegato n. 74/2000*, in *Il Fisco*, 2000, 9746; MARELLO, *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, IV, 269 ss.; CARINCI, *Specialità: tra crisi del principio e crisi del sistema*, *Rass. Trib.*, 2015, 500 ss.; D'ANGELO, *Ne bis in idem* cit., 280-1.

A.Perrone, *Il non liquet della Corte Costituzionale...*

Una di queste è offerta dalle Sezioni Unite della Suprema Corte, che, con la nota sentenza 28 marzo 2013, n. 37424, hanno affrontato la questione della compatibilità fra la sanzione amministrativa prevista dall'art. 13 del D. lgs. n. 471/97, per omesso versamento IVA (sopra soglia), e la sanzione penale prevista dall'art. 10-ter del D. lgs. n. 74/2000¹⁰, ritenendo non operante il principio di specialità di cui all'art. 19 cit. e ravvisando piuttosto un rapporto di progressione criminosa fra le due ipotesi di illecito, con la conseguente applicazione tanto della pena, quanto della sanzione amministrativa tributaria.

La sentenza, sul piano teorico, può convincere o meno (e la dottrina penalistica ha ben evidenziato le ragioni per cui essa convince poco), ma rimane il fatto che essa è espressiva dell'orientamento delle Sezioni Unite e, fintanto che permarrà questo orientamento, il principio di specialità di cui al cit. art. 19, non sarà in grado di risolvere la questione di compatibilità fra la sanzione amministrativa e quella penale nel caso di omesso versamento IVA (ma identiche sono le considerazioni relative all'omesso versamento di ritenute sopra soglia).

Fermo l'orientamento delle Sezioni Unite, probabilmente la ragione più valida, da un punto di vista teorico, per cui il principio di specialità non appare idoneo ad assorbire quello del *ne bis in idem*, come declinato dalla Corte EDU, è stata ben argomentata dalla dottrina. Questa, infatti, ha osservato che “il principio del *ne bis in idem* sostanziale trova attuazione all'interno del nostro sistema penale generale mediante l'adozione del criterio di specialità ad opera dell'art.15 c.p. e, nel settore tributario, ad opera dell'articolo 19 del decreto legislativo n. 74 del 2000; con una differenza non trascurabile rispetto al principio CEDU. Invero, le due disposizioni suddette assumono ad oggetto dell'illecito il fatto in senso astratto, e cioè individuato avendo riguardo all'astratta fattispecie normativa; in sede CEDU, invece, e come la giurisprudenza in argomento non ha mancato di evidenziare, quel che rileva ai fini dell'operatività del principio in questione è il fatto in concreto [...]”. La conseguenza, inevitabile, cui giunge l'attenta dottrina, è che il principio del *ne bis in*

¹⁰ Analizza, altresì, tale sentenza CAIANIELLO, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento dell'IVA: il rinvio della questione alla Corte costituzionale*, in www.penalecontemporaneo.it.

idem elaborato nel diritto comunitario “copre una sfera applicativa più ampia rispetto a quella propria del principio di specialità nel diritto interno”¹¹.

Ora, a ben vedere, le argomentazioni espresse in dottrina sono *in parte qua* sovrapponibili a quelle che hanno indotto le Sezioni Unite della Suprema Corte (nella cit. sent. 37424/2013) ad escludere il criterio di specialità nel rapporto fra l’illecito amministrativo previsto dall’art. 13, D. lgs. n. 471/97 e l’illecito penale previsto dall’art. 10-*ter* del D. lgs. n. 74/2000.

In particolare, quanto al cd. *idem factum*, i giudici di legittimità hanno osservato che “entrambi gli illeciti concorrenti ...sono illeciti omissivi propri, integrati dal mero mancato compimento di un’azione dovuta”, ma ciò che appare decisivo sono “gli elementi costitutivi dell’illecito omissivo (di mera condotta)”, così come stabiliti dalle norme. Segnatamente, nell’illecito amministrativo (art. 13, comma 1, D.lgs. n. 471/97) “il presupposto è costituito dal compimento di operazioni imponibili comportanti l’obbligo di effettuare il versamento periodico dell’IVA”, per cui “la condotta omissiva si concretizza nel mancato versamento periodico dell’IVA, e il termine per l’adempimento è fissato al giorno sedici del mese (o trimestre) successivo a quello di maturazione del debito IVA”. Nell’illecito penale (art. 10-*ter*, D.lgs. n. 74/2000), invece, “il presupposto è costituito sia dal compimento di operazioni imponibili comportanti l’obbligo di effettuare il versamento periodico dell’IVA.. sia dalla presentazione... della dichiarazione annuale IVA relativa all’anno precedente...”.

Ciò posto, le Sezioni Unite hanno osservato che “pur nella comunanza di una parte dei presupposti [...], gli elementi costitutivi dei due illeciti divergono in alcune componenti essenziali”¹². Da ciò la conclusione secondo cui “le illustrate divergenze inducono a ricostruire il rapporto fra i due illeciti in termini, non di specialità, ma piuttosto di “progressione”“, per cui “la fattispecie penale ... costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa e, pur contenendo

¹¹ Così RUSSO, *Il principio* cit., 194.

¹² Rappresentate, in particolare, “dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA, richiesta per il solo illecito penale; dalla soglia minima dell’omissione, richiesta per il solo illecito penale; dal termine di riferimento per l’assunzione di rilevanza dell’omissione, fissato, per l’illecito amministrativo, al giorno sedici del mese successivo a quella di maturazione del debito mensile IVA, e coincidente, per l’illecito penale, con quello previsto per il versamento dell’acconto IVA relativo al periodo di imposta successivo>>.

necessariamente quest'ultima ..., la arricchisce di elementi essenziali ... che non sono complessivamente riconducibili al paradigma della specialità...”.

È evidente che la valutazione dell'*identità del fatto* è operata dalla Suprema Corte in “astratto”, avendo riguardo agli elementi di integrazione della fattispecie previsti dalla disciplina normativa, e non in “concreto” avendo riguardo all'effettiva condotta tenuta nel caso in esame. Insomma, la divergenza nella valutazione dell'*identità del fatto*, che la dottrina ha opportunamente indicato come elemento conflittuale fra il principio di specialità interno ed il principio del *ne bis in idem* europeo è tangibile nella giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Si può concludere che non è certo attraverso l'applicazione del principio di specialità, almeno come esso viene inteso dalle Sezioni Unite, che si può risolvere, in ambito domestico, il problema della convivenza fra pena e sanzione amministrativa (“sostanzialmente penale”) applicate al medesimo fatto illecito. Il principio di specialità, così concepito, non è idoneo ad assorbire quello del *ne bis in idem*.

Sempre su questo tema, una sintetica menzione merita, poi, l'art. 21 del D. lgs. n. 74/2000 che, come noto, prevede che le sanzioni amministrative tributarie debbano comunque essere irrogate, anche se la loro concreta riscossione rimarrà sospesa, fintantoché i soggetti responsabili vengano assolti o prosciolti in via definitiva con formula che esclude la rilevanza penale del fatto¹³.

Anche da questo punto di vista, pertanto, non vi è coincidenza fra *specialità* e *ne bis in idem*, poiché la norma esclude quest'ultimo principio, quantomeno sul versante processuale, dal momento che consente la contestuale irrogazione della sanzione amministrativa e, per l'effetto, comporta - attesa anche la ristrettezza dei termini di impugnativa del relativo avviso (60 gg.) - l'instaurazione del relativo processo tributario, che concorrerà con quello penale¹⁴.

Qui si entra - però - in un campo accidentato, che merita più di una riflessione, poiché la stessa Corte EDU (Grande Camera), con la sentenza *A e B c/ Norvegia* (15 novembre 2016; ric. nn. 24130/11 e 29758/11) non ha escluso la sussistenza dei due processi, a patto che fra gli stessi vi sia una “*sufficiently close connection in substance and time*”.

¹³ Su questo particolare aspetto, cfr. RUSSO, *op. cit.*, 189-90.

¹⁴ Sul tema, anche, D'ANGELO, *op. e loco cit.*

Il tema della “connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta” è indubbiamente suggestivo, ma l’approfondimento dello stesso ci porterebbe troppo oltre e non sarebbe opportuno affrontarlo in questa sede in modo necessariamente approssimativo.

Limitiamoci pertanto a dire che la concomitanza nell’irrogazione delle sanzioni (che l’art. 21 cit. consente, ma con la sospensione della sanzione amministrativa) non è elemento che appare oggi necessariamente incompatibile con il principio del *ne bis in idem* nella sua formulazione convenzionale e nell’interpretazione datane di recente dalla Corte di Strasburgo.

4. L’esigenza di rimettere la questione alla Corte Costituzionale e le possibili soluzioni alternative

L’analisi preliminare degli aspetti peculiari del diritto tributario, induce a ritenere che la questione della compatibilità fra l’ordinamento interno ed il principio convenzionale del *ne bis in idem* sanzionatorio sia tutt’altro che risolta. Né le riforme attuate con il D. lgs. n. 158/2015, né l’attuale estensione del principio di specialità interno, sono in grado di dare una soluzione definitiva.

L’intervento della Corte Costituzionale, pertanto, avrebbe potuto chiarire non pochi dubbi. E questo chiarimento, per le ragioni suesposte, avrebbe avuto i suoi riflessi anche nella materia fiscale.

Va detto, invero, che la soluzione di sollevare la questione di legittimità costituzionale era solo una fra quelle possibili che la dottrina aveva prospettato. Altre strade, sembravano (e sembrano tuttora) percorribili. Strade che passano attraverso il diritto dell’Unione e, segnatamente, attraverso l’art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell’Unione Europea (cd. “Carta di Nizza”).

Tale norma - che, come noto, stabilisce che “nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell’Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente a legge” - è stata ritenuta da molti sovrapponibile a quella dell’art. 4, prot. 7, della CEDU¹⁵. D’altro canto, che la portata di estensione dell’art. 50 della Carta debba essere quantomeno coincidente a

¹⁵ Afferma la sostanziale identità della formula RUSSO, *op. cit.*, 194.

A.Perrone, *Il non liquet della Corte Costituzionale...*

quella della norma convenzionale sarebbe confermato dall'art. 52, par. 3, dello stesso testo di legge, nella parte in cui stabilisce che, laddove i diritti garantiti dalla Carta corrispondano a quelli garantiti dalla CEDU, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione, aggiungendo, poi, che il diritto dell'Unione può concedere anche una protezione più estesa¹⁶.

Così ragionando, il principio del *ne bis in idem* sancito dalla Carta, andrebbe inteso in senso corrispondente a quello declinato dalla Corte EDU ed, anzi, l'ambito di tutela nel diritto dell'Unione potrebbe anche essere più esteso. I contorni del criterio convenzionale, tracciati dalla Corte di Strasburgo rappresenterebbero, cioè, quel minimo di tutela che deve essere garantito all'interno dell'Unione.

Da ciò la dottrina aveva individuato una prima soluzione al problema di compatibilità di cui si discute; soluzione che esclude del tutto la via giudiziale. Non si renderebbe, infatti, necessaria alcuna questione di legittimità costituzionale, né alcun rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, in quanto il problema della compatibilità fra il regime sanzionatorio interno ed il principio del *ne bis in idem* sanzionatorio, potrebbe essere risolto in base agli ordinari principi unionali; e cioè la prevalenza del diritto dell'Unione e la diretta applicabilità, da parte del giudice domestico, dell'art. 50 della Carta di Nizza, nella misura in cui la norma interna dovesse essere contrastante con tale disposizione.

Tale soluzione, che è stata indicata come quella *preferibile* da varia ed attenta dottrina¹⁷, nasce - però - limitata, e cresce con qualche dubbio.

Nasce limitata perché essa sarebbe adottabile solo per le fattispecie che ricadono nell'ambito di applicazione del diritto unionale. In altri termini, l'art. 50 della Carta

¹⁶ Sul tema VIGANO', *Ne bis in idem* cit.

¹⁷ In tal senso FLORA, *Ne bis in idem "europeo" e sistema sanzionatorio tributario: devastante tsunami o vento che spazza le nuvole?*, in *Rass. trib.*, 2016, p.1007 ss., secondo cui "le vie di soluzione che in concreto sono state percorse...sono essenzialmente tre: a) il ricorso per interpretazione alla Corte di Giustizia affinché statuisca se l'art.649 c.p.p. è compatibile con il diritto dell'Unione ed eventualmente imponga al giudice domestico di conferire alla disposizione un significato compatibile con l'assetto europeo (ad es., Trib. Bergamo, 16 settembre 2015); b) il ricorso alla Corte Costituzionale...c) la diretta interpretazione costituzionalmente orientata (conforme ai principi fondamentali sanciti dalla EDU e dalla Carta fondamentale dei diritti di mediata rilevanza anche costituzionale) da parte del giudice nazionale, senza necessità di instaurare un previo giudizio, né dinanzi alla Corte di Giustizia, né dinanzi alla Corte costituzionale domestica (Trib. Terni, Sez. pen., 12 giugno 2015, dep. 1 settembre 2015; Trib. Asti, Sez. pen., 10 aprile 2014, dep. 7 maggio 2015)>>. Aggiunge, poi, l'A. che "la soluzione preferibile sarebbe proprio quest'ultima ...>>. Ad analoghe conclusioni giunge VIGANO', *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art.50 della Carta?* Commento a Corte EDU, sez. II, sent. 4 marzo 2014, Grande Stevens c. Italia, in www.penalecontemporaneo.it.

di Nizza, per pacifica ammissione della stessa Corte di Giustizia (emblematica è, in tal senso, la nota sentenza *Fransson*, del 26.02.2013, in C-617/10) è applicabile esclusivamente alle materie che ricadono nel diritto dell'Unione. Il ché, per quanto concerne le sanzioni amministrative tributarie, comporterebbe certamente l'applicazione della suddetta disposizione alle controversie in materia di Iva, ma la escluderebbe, per esempio, per quelle aventi ad oggetto l'omesso versamento delle ritenute. E non è esclusione da poco.

La soluzione della diretta applicabilità dell'art. 50 della Carta di Nizza, poi, pone quei dubbi che, da ultimo, la Suprema Corte, seconda sez. civ., ha evidenziato con l'ordinanza interlocutoria del 15 novembre 2016 (n. 23232/16), con la quale ha sollevato innanzi alla Corte di Giustizia la questione pregiudiziale del corretto ambito di applicazione dell'art. 50 con riferimento al doppio regime sanzionatorio italiano in tema di abusi di mercato.

L'ordinanza è complessa ed ampiamente motivata, ma il nucleo essenziale delle osservazioni del Supremo Collegio è sostanzialmente incentrato sull'effettiva sovrapponibilità della disposizione dell'art. 50 della Carta a quella dell'art. 4, prot. 7, della CEDU¹⁸.

La Corte di Cassazione osserva che, stante il richiamo espresso operato dall'art.52, paragrafo 3 della Carta di Nizza, è innegabile che vi sia un criterio di corrispondenza minima tra il contenuto delle disposizioni della Carta e quello delle parallele disposizioni della Convenzione e dei relativi protocolli, ma ciò non sarebbe sufficiente, poiché “una piena corrispondenza applicativa del principio del *ne bis in idem* in ambito convenzionale e in ambito euro unitario pare che sia tuttavia da escludere” (p. 23 dell'ordinanza interlocutoria). I dubbi sull'effettiva coincidenza delle due disposizioni deriverebbero, peraltro, da quanto la stessa Corte di Giustizia ha affermato nella nota sentenza *Fransson* (dianzi citata), al capo 29, ove è detto che “quando un giudice di uno Stato membro sia chiamato a verificare la conformità ai diritti fondamentali di una disposizione o di un provvedimento nazionale che, in una situazione in cui l'operato degli Stati membri non è del tutto determinato

¹⁸ Per un commento alla stessa si veda VIGANO', *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio: nuovo rinvio pregiudiziale della Cassazione in materia di abuso di informazioni privilegiate*, in www.penalecontemporaneo.it.

A.Perrone, *Il non liquet della Corte Costituzionale...*

dal diritto dell'Unione, attua tale diritto ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, della Carta, resta consentito alle autorità e ai giudici nazionali applicare gli standard nazionali di tutela dei diritti fondamentali, a patto che tale applicazione non comprometta il livello di tutela previsto dalla Carta, come interpretata dalla Corte, né il primato, l'unità e l'effettività del diritto dell'Unione"¹⁹.

In altri termini, i giudici di Lussemburgo hanno rilevato che è compito degli Stati membri garantire l'effettività del diritto dell'Unione anche mediante la proporzionalità, dissuasività ed effettività delle sanzioni che essi apprestano per tutelare tale diritto. Pertanto, la tutela del principio del *ne bis in idem*, mirante ad evitare il doppio binario sanzionatorio, che è un diritto fondamentale operante nell'Unione, va certamente garantita, ma la garanzia non può estendersi fino a sacrificare l'effettività della portata sanzionatoria delle disposizioni degli Stati membri che tutelano i diritti dell'Unione. Da ciò, secondo la Suprema Corte italiana discenderebbe che non vi può essere perfetta coincidenza fra la tutela che il principio del *ne bis in idem* riceve innanzi alla Corte EDU e quella che esso riceve innanzi alla Corte di Giustizia, se non altro perché a tale principio, in ambito unionale “fa [...] da contraltare il principio, interno al diritto dell'Unione e logicamente estraneo alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo, per cui l'applicazione degli standard nazionali di tutela dei diritti fondamentali non deve compromettere il primato, l'unità e l'effettività del diritto dell'Unione” (pag. 28 dell'ordinanza interlocutoria)²⁰.

Da qui, la scelta della Suprema Corte italiana del rinvio alla Corte di Giustizia per porre la questione pregiudiziale mirante a chiarire “se l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione vada interpretato nel senso che in presenza di un accertamento definitivo dell'insussistenza della condotta che ha integrato l'illecito penale, al giudice nazionale sia precluso, senza necessità di procedere ad alcun ulteriore apprezzamento, l'avvio o la prosecuzione per gli stessi fatti di un ulteriore

¹⁹ In questo senso, peraltro, anche la sentenza del 26 febbraio 2013, Melloni, C-399/11 (punto 60).

²⁰ Il che significa che i giudici della Corte di Strasburgo non devono preoccuparsi di garantire l'effettività della tutela del diritto dell'Unione e dunque l'effettività delle sanzioni (dei singoli stati membri) che garantiscono quel diritto. Questa, invece, secondo la Suprema Corte italiana, è un'operazione di bilanciamento che devono operare i soli giudici di Lussemburgo, per cui - fatalmente - gli ambiti di tutela del medesimo principio innanzi alle due Corti non possono essere coincidenti.

procedimento che sia finalizzato all'irrogazione di sanzioni amministrative che per la loro natura e gravità siano da qualificarsi penali".

I dubbi sollevati dalla Suprema Corte nell'ordinanza interlocutoria appena citata, rendono quantomeno problematica la soluzione (particolarmente apprezzata in dottrina) secondo cui, per garantire in ambito domestico il medesimo standard di tutela richiesto dalla Corte EDU in tema di *ne bis in idem* sanzionatorio, sarebbe sufficiente la diretta applicazione dell'art. 50 della Carta di Nizza. Tale soluzione, infatti, presuppone una coincidenza di contenuto fra l'art. 50 della Carta e l'art. 4, prot. 7, della norma convenzionale, di cui la Suprema Corte dubita, al punto da aver sollevato essa stessa la questione pregiudiziale innanzi ai giudici di Lussemburgo.

Quella del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, per comprendere l'effettiva portata applicativa dell'art. 50 della Carta di Nizza, d'altronde, era un'altra delle possibili alternative che pure la dottrina aveva prospettato²¹.

Fatta questa breve disamina delle soluzioni proposte (anche in dottrina) per risolvere il problema di compatibilità fra il sistema sanzionatorio interno ed il principio del *ne bis in idem* convenzionale, sembra potersi concludere che, vuoi per la limitata portata applicativa dell'art. 50 della Carta di Nizza (alle materie che rientrano nel diritto dell'Unione), vuoi per i dubbi di sovrapposibilità fra questa norma e quella della CEDU sollevati dalla Suprema Corte, la soluzione della diretta applicazione dell'art. 50 è, quantomeno, problematica.

A questo punto, la prospettiva di una soluzione derivante dalla Corte Costituzionale - che chiarisse, almeno con riferimento alla questione prospettata, come risolvere il contrasto, rilevante ai fini dell'art. 117 Cost., fra norme dell'ordinamento interno ed il principio convenzionale di cui all'art. 4, prot. 7, della CEDU- appariva certamente la migliore.

5. Il “non liquet” della Consulta

La Consulta, come anticipato, sembra aver tradito quest'aspettativa, poiché - come eufemisticamente ha osservato la dottrina - ha “deciso di non decidere”²².

Le questioni sollevate erano tre, tutte dichiarate inammissibili.

²¹ In tal senso FLORA, *op. e loco* ult. cit.

²² Così VIGANO', *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia di abusi di mercato* cit.

A.Perrone, *Il non liquet della Corte Costituzionale...*

Effettivamente non sembra che, almeno con riferimento a due di esse, la Corte avesse altro spazio che non quello della declaratoria d'inammissibilità.

5.1. (segue) *le questioni sollevate in via principale*

Così è per la prima questione, formulata in via principale dalla sezione quinta della Corte di Cassazione, concernente la supposta violazione dell'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 4, prot. 7, CEDU, ad opera del richiamato art. 187-*bis*, primo comma, T.U.F., nella parte in cui prevede “salve le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato” anziché “salvo che il fatto costituisca reato”.

Nella causa principale, la quinta sezione penale della Suprema Corte era investita di un ricorso contro una sentenza di condanna pronunciata dal giudice penale per il delitto di abuso di informazioni privilegiate di cui all'art. 184 T.U.F., in relazione al medesimo fatto storico per il quale il ricorrente era già stato sanzionato in via definitiva dalla CONSOB per il parallelo illecito amministrativo di cui all'art. 187-*bis* T.U.F.

La Cassazione ha ritenuto che, essendo divenuta definitiva la sanzione amministrativa irrogata dalla CONSOB, la pendenza di un processo penale, avente per oggetto i medesimi fatti, rappresentasse una violazione del diritto al *ne bis in idem*. Da ciò la censura avente ad oggetto la clausola di apertura dell'art. 187-*bis* cit., che disciplina le sanzioni amministrative previste per l'abuso di informazioni privilegiate, facendo salve però le sanzioni penali eventualmente irrogabili per i medesimi fatti. La Suprema Corte chiedeva, pertanto un intervento additivo della Corte Costituzionale, per sostituire questo inciso con una clausola di sussidiarietà (“salvo che il fatto costituisca reato”), così da escludere l'applicabilità delle sanzioni amministrative (e, quindi, del relativo procedimento) allorché il fatto costituisse *anche* un illecito penale (quello di cui alla parallela disposizione di cui all'art. 184 T.U.F.).

La dottrina, invero, aveva già acutamente rilevato che “la questione appariva però inammissibile per difetto di rilevanza, avendo ad oggetto una disposizione (l'art. 187-*bis* T.U.F.) che era già stata applicata una volta per tutte nell'ambito del procedimento amministrativo e giurisdizionale di irrogazione della sanzione

CONSOB, e che non spiegava più alcun ruolo nel processo penale pendente avanti il giudice *a quo*, nel quale si discuteva piuttosto della disposizione di cui all'art. 184 T.U.F. che prevede il corrispondente illecito penale di abuso di informazioni privilegiate”²³.

Inevitabilmente, pertanto, la Corte Costituzionale ha osservato che l'eventuale accoglimento della questione principale non avrebbe certo impedito la paventata violazione del principio convenzionale, posto che, quand'anche per effetto dell'accoglimento (e dunque della modifica additiva richiesta con riguardo all'art. 187-*bis* T.U.F.) la sanzione precedentemente irrogata dalla CONSOB fosse stata revocata (ai sensi dell'art. 30, comma 4, della L. 87/1953), così come ipotizzato dalla Corte di Cassazione, il processo penale, instaurato ai sensi dell'art. 184 T.U.F. (norma non in discussione avanti alla Corte costituzionale), si sarebbe comunque dovuto celebrare e concludere. Il che, secondo i giudici della Consulta, avrebbe comunque comportato la violazione dell'art. 4 prot. 7 CEDU, norma che - nell'ottica della Corte costituzionale - vieta non già l'irrogazione di una doppia sanzione, ma la celebrazione di un secondo processo per il medesimo fatto.

Da ciò la declaratoria d'inammissibilità della questione principale, sollevata dalla sezione quinta della Suprema Corte, per irrilevanza.

La sezione tributaria della Suprema Corte aveva, invece, sollevato questione di legittimità, per violazione dell'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 4 del prot. n. 7 CEDU, con riferimento alla norma dell'art. 187-*ter*, comma 1, T.U.F. (cd. manipolazione del mercato), nella parte in cui prevede la comminatoria congiunta della sanzione penale, prevista dall'art. 185 del medesimo T.U.F., e della sanzione amministrativa prevista per l'illecito di cui allo stesso art. 187-*ter*.

La Suprema Corte era chiamata a pronunciarsi sul ricorso proposto contro una sentenza della Corte d'Appello di Roma, che aveva rigettato l'opposizione avverso l'irrogazione di sanzioni amministrative, da parte della CONSOB, ai sensi dell'art. 187-*ter*, a fronte di un giudicato penale già formatosi sui medesimi fatti storici di illecita manipolazione del mercato.

Ritenuta l'identità del fatto e la natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative (*ex art. 187-ter*), la Suprema Corte ha chiesto alla Corte

²³ Così VIGANO', *op e loco ult. cit.*

A.Perrone, Il *non liquet* della Corte Costituzionale...

Costituzionale di “verificare se la obbligatorietà delle sanzioni amministrative nel sistema degli illeciti di *market abuse* sia conf[li]gente con il divieto del *bis in idem*, allorché venga preliminarmente emessa una sanzione penale e se, eventualmente, quest’ultima, a prescindere dalla sua afflittività e proporzionalità, in relazione al fatto commesso, sia preclusiva alla comminatoria della sanzione amministrativa, o se ne debba solamente tenere conto al fine della successiva comminatoria della sanzione amministrativa”. Tale verifica è stata richiesta dalla Suprema Corte anche alla luce della direttiva n. 2003/6/CE, che impone agli Stati membri di prevedere sanzioni amministrative effettive, proporzionate e dissuasive e del sistema previsto dagli artt. 187-*duodecies* 187-*terdecies* T.U.F., laddove impongono di non sospendere i procedimenti amministrativi per abusi di mercato, pur in pendenza del procedimento penale per i medesimi fatti, stabilendo, poi, che la esazione della pena pecuniaria eventualmente inflitta in sede penale sia limitata alla parte eccedente quella riscossa dall’autorità amministrativa.

Nella richiesta formulata dalla Suprema Corte era, però, evidente, il dubbio sottostante. E cioè quello della compatibilità dell’art. 4, prot. 7, CEDU, e dell’interpretazione ad esso data dalla Corte EDU, con la normativa dell’Unione che impone la repressione sanzionatoria degli abusi di mercato.

Inevitabile, pertanto, la declaratoria d’inammissibilità della questione da parte della Corte Costituzionale, la quale ha rilevato che il giudice *a quo* non ha risolto il dubbio “che essa stessa formula”, concernente la compatibilità tra la giurisprudenza della CEDU ed i principi di diritto dell’Unione “... sia in ordine alla eventuale non applicazione della normativa interna, sia sul possibile contrasto tra l’interpretazione del principio del *ne bis in idem* prescelta dalla Corte europea dei diritti dell’uomo e quella adottata nell’ordinamento dell’Unione europea, anche in considerazione dei principi delle direttive europee che impongono di verificare l’effettività, l’adeguatezza e la dissuasività delle sanzioni residue” (così la Corte Costituzionale). Dubbi che secondo la Consulta “dovevano invece essere superati e risolti per ritenere rilevante e non manifestamente infondata la questione sollevata”.

Da ciò il rilievo concernente la “formulazione dubitativa della motivazione” che si riflette, poi, “sull’oscurità e incertezza del *petitum*, giacché il rimettente finisce per

non chiarire adeguatamente la portata dell'intervento richiesto a questa Corte, ciò che costituisce ulteriore ragione di inammissibilità della questione sollevata”.

Insomma, con riferimento alle due questioni appena sopra esaminate, non sembra possa criticarsi la scelta della Corte di dichiararne l'inammissibilità.

5.2. (segue) la questione subordinata concernente la modifica dell'art. 649 c.p.p.

Diverse, invece, sono le considerazioni da fare con riguardo alla questione sollevata in via subordinata dalla sezione quinta penale della Suprema Corte.

Il rimettente, ha sollevato questione di legittimità costituzionale, per violazione dell'art. 117 Cost., in relazione all'art. 4, prot. 7 CEDU, dell'art. 649 c.p.p., nella parte in cui non prevede “l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio al caso in cui l'imputato sia stato giudicato, con provvedimento irrevocabile, per il medesimo fatto nell'ambito di un procedimento amministrativo per l'applicazione di una sanzione alla quale debba riconoscersi natura penale ai sensi della Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'uomo e delle Libertà fondamentali e dei relativi Protocolli”.

Va detto, invero, che la stessa Corte di Cassazione, nel sollevare la questione, ha manifestato qualche dubbio (che l'ha indotta, per l'appunto, a sollevarla in via subordinata), circostanza che la Corte Costituzionale non ha mancato di sottolineare, osservando che “la stessa Corte rimettente, tuttavia, evidenzia che l'accoglimento di una tale questione determinerebbe un'incertezza quanto al tipo di risposta sanzionatoria – amministrativa o penale – che l'ordinamento ricollega al verificarsi di determinati comportamenti, in base alla circostanza aleatoria del procedimento definito più celermente”.

In sostanza, la Corte Costituzionale ha rilevato che lo stesso rimettente era consapevole che l'intervento additivo richiesto non avrebbe determinato un ordine di priorità ben definito tra i due procedimenti – penale e amministrativo – cosicché l'unico criterio applicabile sarebbe stato quello *cronologico*²⁴, il che avrebbe consentito di porre rimedio ai singoli casi concreti, ma non alla “violazione

²⁴ Così la Corte Costituzionale: “la preclusione del secondo procedimento scatterebbe in base al provvedimento divenuto per primo irrevocabile>>”.

A.Perrone, Il *non liquet* della Corte Costituzionale...

strutturale da parte dell'ordinamento italiano del divieto di *bis in idem*, come censurata dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, nel caso Grande Stevens”.

Inoltre, la stessa Consulta, rimarcando il vizio di formulazione dubitativa della questione subordinata, ha osservato che la Cassazione aveva sottolineato altresì che l'incertezza e la casualità delle sanzioni applicabili (derivanti dall'utilizzo del solo parametro *cronologico* quale criterio per stabilire la prevalenza) avrebbero potuto, a loro volta, dar luogo alla violazione di altri principi costituzionali, quali quelli di “determinatezza e di legalità della sanzione penale, prescritti dall'art. 25 Cost.”, o “il principio di ragionevolezza e di parità di trattamento, di cui all'art. 3 Cost.” o, infine, con riferimento agli artt. 11 e 117 Cost., “i principi di effettività, proporzionalità e dissuasività delle sanzioni, imposti dal diritto dell'Unione europea” (da qui il richiamo alla già citata sentenza *Fransson*).

È, però, altrettanto doveroso puntualizzare che la Cassazione, che pur aveva sollevato quei dubbi, non li aveva, però, ritenuti *decisivi*, osservando che tali “incongruenze” dovrebbero soccombere di fronte alla necessità primaria di tutelare il diritto fondamentale della persona a non essere giudicato due volte per lo stesso fatto. In sostanza, la Suprema Corte aveva, a mio sommo avviso, ben centrato la questione, rilevando che, seppur la soluzione richiesta (l'intervento additivo sull'art. 649 c.p.p.) paventava il dubbio della violazione di altri principi di rilevanza costituzionale, era comunque necessario operare un bilanciamento e riconoscere priorità di tutela al diritto (fondamentale) di una persona a non essere giudicata due volte.

La Consulta, però, non sembra aver colto la centralità della richiesta operazione di bilanciamento ed ha attribuito maggior peso al “carattere perplesso della motivazione” del remittente “sulla non manifesta infondatezza della questione subordinata”, e, per tal ragione, ha dichiarato inammissibile anche tale questione²⁵.

Ebbene, è proprio questo il capo della sentenza n. 102/2016 che desta maggiori dubbi e che rende poco giustificabile il *non liquet* della Corte, soprattutto ove si

²⁵ In particolare, la Corte Costituzionale ha osservato: “È, infatti, lo stesso rimettente a postulare, a torto o a ragione, che l'adeguamento dell'ordinamento nazionale all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU dovrebbe avvenire prioritariamente attraverso una strada che egli non può percorrere per difetto di rilevanza, cosicché la questione subordinata diviene per definizione una incongrua soluzione di ripiego>>”.

consideri che in altre occasioni essa non ha rinunciato al suo ruolo di attore nell'operazione bilanciamento fra diritti fondamentali.

La tematica è centrale e merita un approfondimento.

6. Il ruolo di attore della Corte Costituzionale nell'age of balancing e la rinuncia al suo esercizio

Ciò che sembra potersi leggere dietro le righe della sentenza (quantomeno con riferimento alla questione subordinata ora in commento) è il timore della Corte (ma forse sarebbe più corretto parlare di una mancanza di volontà) di invadere un campo di competenza esclusiva del legislatore. Essa stessa, infatti, rileva che l'intervento additivo sull'art. 649 c.p.p., richiesto dal rimettente, finirebbe con il comportare l'assenza di criteri generali sulla base dei quali risolvere il problema della prevalenza di una sanzione (e del relativo procedimento) su un'altra, finendo con il privilegiare il solo criterio *cronologico* (la sanzione che arriva per prima), e ciò non sarebbe una soluzione "strutturale" per rimediare alla violazione, da parte dell'ordinamento domestico, del principio convenzionale del *ne bis in idem* sanzionatorio.

Sembra chiaro, allora, l'intendimento della Corte: è compito del legislatore trovare la soluzione "strutturale", e cioè individuare i criteri normativi che consentono di attribuire prevalenza ad una sanzione rispetto all'altra. Soluzione, questa, che comporta un bilanciamento fra diritti fondamentali. Di fatti, è un diritto fondamentale quello della persona di non essere sottoposta due volte a giudizio per i medesimi fatti, ma è diritto fondamentale anche quello di avere un ordine di priorità ben definito che chiarisca a monte quale delle due sanzioni (e, quindi, dei due processi) debba prevalere. Un diritto chiaramente collegato ai principi di determinatezza e legalità della pena (art. 25 Cost.). Ma è in gioco anche il diritto fondamentale collegato al principio di ragionevolezza e parità di trattamento (art. 3 Cost.), poiché vi sarebbe una discriminazione fra due persone che, avendo commesso il medesimo fatto illecito, vengano assoggettate a sanzione diversa (ora penale, ora amministrativa, ma sostanzialmente penale) sol perché uno dei due procedimenti si è per primo concluso. Vi è poi l'altrettanto rilevante questione dell'effettività e dissuasività delle sanzioni volte a tutelare diritti dell'Unione, che non potrebbe essere

A.Perrone, *Il non liquet della Corte Costituzionale...*

risolta con l'intervento additivo richiesto, ma – ancora una volta – con una soluzione “strutturale” che può venire solo dal legislatore.

Insomma, nell'ottica della Consulta, si tratta di un conflitto fra diritti fondamentali, che spetterebbe al legislatore risolvere e che troverebbe una soluzione insufficiente nell'eventuale modifica dell'art. 649 c.p.p. (richiesta dal rimettente).

Ebbene, a mio sommo avviso, è proprio questa abdicazione del suo ruolo a favore del legislatore che è criticabile alla Corte Costituzionale.

Di fatti, non è certo questa l'unica ipotesi in cui si determina un possibile conflitto fra diritti fondamentali. Anzi, come acutamente osservato, è la stessa struttura dei diritti fondamentali che rende talvolta inevitabile, quasi *fisiologico*, il loro conflitto. I diritti fondamentali sono, per loro stessa definizione e per loro stessa funzione, formulati, quando occorra, in maniera ampia e assai spesso in modo indeterminato²⁶. Il costituzionalismo moderno, per sua natura pluralista e “compromissorio”, sul tema dei diritti fondamentali si esprime essenzialmente attraverso principi e, dunque, è del tutto naturale che all'interno di un testo costituzionale vi possa essere l'esigenza di bilanciare la portata e l'estensione di questi principi.

I diritti fondamentali, sebbene per loro vocazione richiedano un riconoscimento costituzionale, proprio per evitare che essi possano essere soggetti ai mutamenti politici ai quali è estremamente sensibile il legislatore ordinario, trovano nelle Costituzioni, e nella loro formulazione, di norma ampia ed indeterminata, la loro garanzia ma, al contempo, il loro limite. Non vi è nulla di patologico, pertanto, nella circostanza che l'ampiezza di un diritto fondamentale possa invadere quella di un altro, e, analogamente, non vi è nulla di patologico nella circostanza che i diritti fondamentali in possibile conflitto necessitino di un'attività di bilanciamento. Si tratta di quella che, nella moderna dialettica delle Corti Supreme, viene definita come *age of balancing*, che si contrappone e si integra alla cd. *age of rights*²⁷.

D'altro canto, il costituzionalismo “globale”, attraverso il dialogo fra le diverse Corti²⁸, da tempo ha ormai individuato il criterio in base al quale operare questo

²⁶ Così PINO, *Diritti fondamentali e principio di proporzionalità*, in *Ragion Pratica*, 2014, 544.

²⁷ Sul tema, diffusamente, PINO, *Diritti fondamentali* cit., 543.

²⁸ Sul tema del dialogo fra le diverse Corti si veda, diffusamente, CARTABIA, *Constitutional Courts between Constitutional Law and European Law*. Intervento presentato alla XVI^a Conferenza delle Corti Costituzionali europee, Vienna, 2015; ID. *Le radici e le espressioni della giustizia nelle Corti costituzionali italiana e internazionali*. In G.P. Terravecchia, & M. Ferrari (a cura di), «*Unicuique*

necessario bilanciamento. È il criterio di *proporzionalità*, che – come opportunamente rileva Robert Alexy - è logicamente implicito alla dinamica applicativa dei diritti fondamentali²⁹. Tale criterio, poi, nella sua concreta e pratica attuazione, individua lo strumento attraverso il quale operare il bilanciamento, e cioè il c.d. *test di proporzionalità*³⁰.

L'attore principale (sebbene non esclusivo) dell'*age of balancing* sono le Corti Costituzionali, e, pertanto, nel nostro ordinamento chi dovrebbe candidarsi a svolgere tale ruolo è proprio, ed *in primis*, la Consulta.

Non deve sorprendere, pertanto, che, nel caso in esame, il rimettente abbia formulato la questione di legittimità costituzionale in via parzialmente dubitativa, osservando che il riconoscimento del diritto fondamentale al *ne bis in idem*, così come affermato ed applicato dalla Corte di Strasburgo, può generare un conflitto con altri diritti fondamentali che il nostro ordinamento riconosce, in via diretta, mediante la Costituzione. La formulazione dubitativa della Suprema Corte non solo era inevitabile, ma forse addirittura necessaria, in quanto inquadrava correttamente la questione e richiamava la Corte Costituzionale al suo ruolo di arbitro nell'operazione di bilanciamento fra diritti fondamentali. Richiamava, cioè, quest'ultima a riaffermare il suo ruolo di attore nell'*age of balancing*, attuando una concreta applicazione del criterio di *proporzionalità*, che è certamente nelle corde di un giudice delle leggi.

Ciò che sorprende, invece, è il *non liquet* della Consulta, che è tanto più ingiustificato ove si pensi che in altre occasioni essa non aveva rinunciato ad applicare il criterio di proporzionalità e la conseguente operazione di bilanciamento fra diritti fondamentali.

sum». Radici, condizioni ed espressioni della giustizia. Atti del convegno "Romanae Disputationes 2015-16", Torino 2016, 13-27; GALLO, *La concorrenza fra il diritto nazionale ed il diritto europeo (UE e CEDU) nella giurisprudenza della Corte Costituzionale italiana*, in *Giurisprudenza Commerciale*, Fasc. 2, 2015, 255 ss. VILLANI *Il ruolo della Corte costituzionale nel dialogo con la Corte di giustizia*, in *Scritti in onore di Giuseppe Tesaurò*, vol. II, Napoli, 2014.

²⁹ Cfr. R. ALEXY, *The construction of constitutional rights*, in *Law & Ethics of Human Rights*, 2010.

³⁰ Siamo consapevoli che il cd. *test di proporzionalità* comporta un approccio applicativo del principio di proporzionalità diverso da quello tipico del diritto europeo. Ma qui la prospettiva nella quale dovrebbe operare il test è fondamentalmente domestica, in quanto il conflitto che si genera è, in ultima analisi, fra diritti (fondamentali) che hanno parimenti rilevanza costituzionale (in via diretta o in via interposta, ex art. 117 Cost.) all'interno del nostro ordinamento, ed il ruolo della Corte Costituzionale italiana – esattamente come quello di altre Corti Costituzionali – dovrebbe essere quello di risolvere il conflitto interno attraverso un'adeguata operazione di bilanciamento fra diritti (fondamentali) parimenti dotati di rilevanza costituzionale.

A.Perrone, *Il non liquet* della Corte Costituzionale...

Così è stato nella sentenza n. 317/2009, in tema di riproponibilità del mezzo di impugnazione da parte di un condannato contumace.

Non è certamente possibile dilungarsi *ex professo* sulla causa principale sottostante a tale sentenza. Ciò che, peraltro, non sembra neanche utile, atteso che l'importanza della pronuncia della Consulta, per la questione oggetto di studio, è nei principi di diritto che essa ha affermato.

È sufficiente, dunque, dire che nella relativa causa principale era stato, di fatto, ipotizzato un contrasto fra la disciplina interna³¹ e l'art. 6 CEDU, come interpretato dai giudici di Strasburgo. Anche in quel caso, pertanto, un diritto fondamentale (alla piena tutela processuale, come declinata dalla Corte EDU), scaturente da una disposizione della Convenzione (operante come norma interposta ai sensi dell'art. 117 Cost.) si poneva in conflitto con un diritto fondamentale riconosciuto dalla Costituzione (art. 111 Cost., e cioè il diritto di ogni individuo ad una ragionevole durata del processo, che sarebbe stato inevitabilmente attenuato dal riconoscimento al condannato della remissione in termini).

Ebbene, la Consulta, in quell'occasione, ha affermato che “questa Corte non solo non può consentire che si determini, per il tramite dell'art. 117, primo comma, Cost., una tutela inferiore a quella già esistente in base al diritto interno, ma neppure può ammettere che una tutela superiore, che sia possibile introdurre per la stessa via, rimanga sottratta ai titolari di un diritto fondamentale”. I giudici delle leggi, dunque, hanno riconosciuto che nulla osta a che la tutela convenzionale di un diritto fondamentale, più ampia rispetto a quella interna, possa trovare ingresso nell'ordinamento domestico. La conseguenza, continua la Corte, è che il confronto tra tutela convenzionale e tutela costituzionale dei diritti fondamentali “deve essere effettuato mirando alla massima espansione delle garanzie, anche attraverso lo sviluppo delle potenzialità insite nelle norme costituzionali che hanno ad oggetto i medesimi diritti”. Gli stessi giudici hanno poi aggiunto che nel concetto di massima espansione delle tutele “deve essere compreso, come già chiarito nelle sentenze nn. [348](#) e [349 del 2007](#), il *necessario bilanciamento* con altri interessi costituzionalmente protetti, cioè con altre norme costituzionali, che a loro volta

³¹ Che, anche sulla base della sentenza a Sez. Un. della Suprema Corte n. 6026/2008, precludeva al condannato in contumacia la remissione nel termine per l'impugnazione, quando detta impugnazione fosse già stata proposta dal difensore ed il relativo procedimento fosse già stato definito.

garantiscono diritti fondamentali che potrebbero essere *incisi dall'espansione di una singola tutela*. Questo bilanciamento trova nel legislatore il suo riferimento primario, *ma spetta anche a questa Corte nella sua attività interpretativa delle norme costituzionali*" (i corsivi sono nostri)³². Per cui essa ha concluso che, pur non potendo travalicare il campo delle sue competenze, sostituendo la sua interpretazione a quella dei giudici di Strasburgo, può, però "... valutare come ed in qual misura il prodotto dell'interpretazione della Corte europea si inserisca nell'ordinamento costituzionale italiano. La norma CEDU, nel momento in cui va ad integrare il primo comma dell'art. 117 Cost., da questo ripete il suo rango nel sistema delle fonti, con tutto ciò che segue, in termini di interpretazione e *bilanciamento, che sono le ordinarie operazioni cui questa Corte è chiamata in tutti i giudizi di sua competenza*" (i corsivi sono nostri).

Dunque, in altra occasione in cui pure si poneva la problematica questione di un conflitto fra ordinamento interno e norme della Convenzione in ordine all'effettiva estensione di diritti fondamentali, la Consulta non ha abdicato a favore del legislatore, ma ha rivendicato il proprio ruolo di artefice di un'operazione di bilanciamento fra quei diritti, anche se questo bilanciamento può coinvolgere "interessi costituzionalmente protetti", e cioè norme della Costituzione che, a loro volta, garantiscono diritti fondamentali³³. In quell'occasione, pertanto, la Consulta non ha rinunciato al suo ruolo di attore primario dell'*age of balancing*.

È poco comprensibile, pertanto, la ragione per cui la Corte, nel caso oggi in esame, abbia preferito risolvere la questione con un *non liquet*³⁴.

³² Nello stesso senso, la Consulta ha rilevato che il richiamo al "margine di apprezzamento>> nazionale – elaborato dalla stessa Corte di Strasburgo, come temperamento alla rigidità dei principi formulati in sede europea – "trova la sua primaria concretizzazione nella funzione legislativa del Parlamento, ma deve essere sempre presente nelle valutazioni di questa Corte, cui non sfugge che la tutela dei diritti fondamentali deve essere sistemica e non frazionata in una serie di norme non coordinate ed in potenziale conflitto tra loro>>.

³³ D'altro canto, solo per inciso, atteso che la questione meriterebbe ben maggiore approfondimento, va detto che i diritti fondamentali dovrebbero essere comuni all'ordinamento comunitario e a quello interno ed integrati nella dialettica fra i due ordinamenti.

³⁴ Va detto, peraltro, che - come opportunamente osservato da VIGANO', *op. e loco ult. cit.* - "la questione subordinata sottoposta dalla quinta sezione relativa all'art. 649 c.p.p. era invece certamente rilevante nel giudizio *a quo*, oltre che assolutamente precisa nel *petitum*, sicché avrebbe probabilmente meritato di essere decisa nel merito dalla Corte, al di là del carattere più o meno 'perplesso' della motivazione; anche perché i problemi ivi sollevati erano tutt'altro che futili, alla luce della consolidata giurisprudenza della Corte EDU>>.

Ora, non si vuol qui sostenere (ma il tema verrà comunque affrontato nel prossimo paragrafo) che se la Corte, nel caso in esame, avesse operato il richiesto bilanciamento, avrebbe dovuto necessariamente riconoscere la prevalenza del diritto fondamentale al *ne bis in idem* rispetto agli altri diritti interni di cui il rimettente pur dubitava la vulnerabilità, ma si vuol rimarcare che la Corte ha aprioristicamente rinunciato ad operare qualsiasi bilanciamento, disconoscendo un ruolo che, non solo le compete, ma che in passato ha giustamente rivendicato.

7. Una soluzione alternativa al “non liquet”: il criterio ed il “test” di proporzionalità

Rimane da comprendere se la Corte, diversamente opinando e facendo uso del criterio di *proporzionalità*, avrebbe potuto diversamente risolvere la questione posta in via subordinata dal rimettente.

Si trattava, concretamente, di operare un bilanciamento fra il diritto al *ne bis in idem*, come declinato dalla Corte EDU, applicabile per via interposta ai sensi dell'art. 117 Cost., e i diritti costituzionali interni, rispetto ai quali la Suprema Corte aveva ipotizzato un possibile conflitto, ritenendo però di poter comunque affermare la prevalenza del diritto convenzionale.

Lo strumento certamente più idoneo per attuare il necessario bilanciamento sarebbe stato il cd. *test di proporzionalità*, ma è noto che la Corte Costituzionale ha, in passato mostrato una certa riluttanza ad utilizzare il *test*, quanto meno nella sua versione più strutturata, e cioè quella normalmente utilizzata dalla altre Corti a livello mondiale³⁵, così come dalla stessa Corte EDU, per il bilanciamento dei rapporti fra diritti fondamentali antitetici o dei rapporti fra un diritto fondamentale ed una misura pubblica di protezione di un interesse collettivo che comporta un'inevitabile restrizione di quel diritto³⁶.

³⁵ È noto che le Corti costituzionali che hanno fatto diffusa applicazione del cd “*test di proporzionalità*” sono principalmente quella tedesca e quella canadese. Sul punto si veda D. GRIMM, *Proportionality in Canadian and German Constitutional Jurisprudence*, in *University of Toronto Law Journal*, vol. 57, 2, 2007, p. 383-397. Sul tema sia consentito il rinvio a PERRONE (Antonio), *Vizi dell'azione amministrativa tributaria e loro rilevanza nel processo penale tributario*, in *Rass. Trib.*, 2015, 1441 ss.

³⁶ Per un riferimento “essenziale” (e non esaustivo) alla complessa problematica del “*principio di proporzionalità*” ed all'utilizzo del c.d. “*test di proporzionalità*” nei rapporti fra diritti fondamentali,

A riguardo è stato ben osservato che la Corte italiana si è mossa più che altro sul crinale della *ragionevolezza* come criterio di valutazione per il bilanciamento degli interessi in gioco. Tuttavia un'inversione di tendenza sembra potersi ravvisare nella sentenza n. 1 del 2014 con la quale la Consulta ha bocciato la legge elettorale proporzionale con premio di maggioranza. In quell'occasione i Giudici delle leggi hanno affermato che "il test di proporzionalità utilizzato da questa Corte come da molte delle giurisdizioni costituzionali europee, spesso insieme con quello di ragionevolezza, ed essenziale strumento della Corte di giustizia dell'Unione europea per il controllo giurisdizionale di legittimità degli atti dell'Unione e degli Stati membri, richiede di valutare se la norma oggetto di scrutinio, con la misura e le modalità di applicazione stabilite, sia necessaria e idonea al conseguimento di obiettivi legittimamente perseguiti, in quanto, tra più misure appropriate, prescriva quella meno restrittiva dei diritti a confronto e stabilisca oneri non sproporzionati rispetto al perseguimento di detti obiettivi".

Sembra dunque che la Corte Costituzionale si sia aperta ad un possibile utilizzo del *test di proporzionalità* nella sua forma "strutturata", che prevede i passaggi concernenti la *legittimità*, l'*adeguatezza*, la *necessità*, e la *proporzionalità in senso stretto* (il cd. *bilanciamento*).

Secondo questa procedura argomentativa il conflitto fra diritti fondamentali va risolto, in primo luogo, in base al criterio di *legittimità*, qui inteso, non come riconoscimento tramite legge ordinaria, ma come fondamento costituzionale delle previsioni che enunciano i diritti fondamentali in potenziale conflitto³⁷.

Il secondo criterio è quello della *necessità*, nel senso che, per raggiungere l'obiettivo, e cioè valutare la prevalenza di un diritto rispetto ad un altro, non devono sussistere altre vie possibili che ne consentano il perseguimento senza la lesione di uno dei diritti fondamentali in gioco.

si veda PINO, *Diritti fondamentali e principio di proporzionalità* cit., 541 ss.; A. STONE SWEET, J. MATTHEWS, *Proportionality Balancing and Global Constitutionalism*, in *Columbia journal of transnational law*, vol. 47, 2008, p. 73 ss. e 165 ss. A. BARAK, *Proportionality. Constitutional rights and their limitations*, Cambridge, Cambridge U.P., 2012, cap. 7; D. GRIMM, *Proportionality* cit., *loco cit.*

³⁷ Puntualizzando, peraltro, che tali norme hanno efficacia (non fondante) ma di riconoscimento di tali diritti che, in quanto posti a tutela della identità, dignità e libertà della persona, sono già immanenti all'ordinamento, diversamente dai principi generali che sono fondanti e caratterizzanti l'ordinamento.

A.Perrone, *Il non liquet della Corte Costituzionale...*

Il terzo criterio è quello dell'adeguatezza, nel senso che la eventuale limitazione di un diritto fondamentale deve essere misura idonea (*adeguata*) al raggiungimento dell'obiettivo e deve quindi consentire di poter effettivamente affermare la prevalenza di un diritto rispetto ad un altro.

Infine, l'ultimo criterio è quello della *proporzionalità*, nel senso che l'eventuale limitazione di uno dei diritti fondamentali in conflitto non deve comportare un sacrificio *eccessivo* o *sproporzionato* rispetto all'obiettivo perseguito (*proporzionalità in senso stretto*). Ciò, non solo comporta che la limitazione di uno dei diritti in conflitto deve trovare giustificazione nell'espansione dell'altro, ma altresì che il sacrificio del diritto che cede il passo non sia totale, non sia, cioè, tale da intaccare quella che la dottrina ha opportunamente definito come la cd "area di intangibilità interna del diritto" e cioè quel nucleo essenziale che è "la sfera del diritto, eliminata la quale, il diritto diventa irricognoscibile, vuoto"³⁸.

Ebbene, proprio con riferimento alla cd. *proporzionalità in senso stretto*, la Corte costituzionale, nella richiamata sentenza n. 1 del 2014, ha ricordato il "vincolo del *minor sacrificio possibile degli altri interessi e valori costituzionalmente protetti*".

A questo punto, legittimata dalla sua stessa apertura del 2014, la Consulta, nel caso oggi in commento, avrebbe potuto tentare un bilanciamento fra il principio del *ne bis in idem* e gli altri principi che con esso si sarebbero posti in conflitto secondo la formulazione dubitativa del rimettente, e cioè il principio di "determinatezza e di legalità della sanzione penale" (art. 25 Cost.), "il principio di ragionevolezza e di parità di trattamento" (art. 3 Cost.), ed "i principi di effettività, proporzionalità e dissuasività delle sanzioni, imposti dal diritto dell'Unione europea" (con riferimento agli artt. 11 e 117 Cost.).

Proviamo, allora, ad ipotizzare i risultati che sarebbero conseguiti dall'applicazione del *test di proporzionalità* al caso *de qua*.

Quanto al criterio di *legittimità* non sembra esservi alcun ostacolo. Il diritto fondamentale al *ne bis in idem* è sancito dall'art. 4, prot. 7, della Convenzione, che – come norma interposta – assume rilevanza costituzionale ai sensi dell'art. 117 Cost. Parimenti gli altri diritti di cui si discute trovano fondamento diretto nella

³⁸ Così PINO, *Diritti fondamentali* cit., 550-51.

Costituzione. Il criterio di *legittimità*, come sopra inteso (e cioè fondamento costituzionale di tutti i diritti in potenziale conflitto) è dunque rispettato.

Quanto al criterio di *necessità*, anch'esso sussiste. Non sembra, infatti, che vi siano altre vie, diverse da quella del bilanciamento (in senso stretto), e quindi dalla necessaria limitazione del campo di estensione di qualcuno dei diritti in conflitto, per poter affermare la coesistenza degli stessi all'interno del nostro ordinamento.

Sussiste altresì il criterio dell'*adeguatezza*, in quanto il bilanciamento (in senso stretto) sembra essere uno strumento idoneo (*rectius*: l'unico strumento *adeguato*) a raggiungere l'obiettivo di consentire la coesistenza di tali diritti fondamentali nel nostro ordinamento.

Più problematico, invece, appare l'esame del criterio della *proporzionalità in senso stretto*. Si tratterà, infatti, di valutare se l'eventuale limitazione del campo di applicazione di alcuno dei diritti in conflitto, conseguente all'operazione di bilanciamento fra gli stessi, sia tale da comprometterne *l'area di intangibilità*, e cioè quel nucleo essenziale, in assenza del quale, il diritto stesso sarebbe irriconoscibile.

Tentiamo, comunque, la valutazione (che la Corte costituzionale avrebbe potuto compiere).

7.1. (segue) *ne bis in idem* versus principio di determinatezza e legalità della pena

Quanto al diritto collegato al principio di "determinatezza e di legalità della sanzione penale" (art. 25 Cost.), indubbiamente il prospettato intervento additivo sull'art. 649 c.p.p., avrebbe comportato il pericolo di esclusiva applicazione del criterio *cronologico*, che si pone problematicamente in contrasto con il criterio di *determinatezza*.

Non sembra, però, che alla Consulta mancassero gli strumenti per cercare una giusta composizione fra i due criteri.

Essa, infatti, avrebbe potuto riconoscere che, stante la primaria necessità di recepire nel nostro ordinamento il principio del *ne bis in idem* come declinato dalla Corte EDU, è legittimamente ipotizzabile, per uscire dall'impasse del criterio *cronologico*, l'applicazione del diverso criterio della *sanzione maggiormente afflittiva*.

A.Perrone, Il *non liquet* della Corte Costituzionale...

In altri termini ed a mio modo di vedere, non si sarebbe celebrata una vistosa invasione di campo ai danni del legislatore, se la Corte avesse accolto l'intervento additivo richiesto dal rimettente, stabilendo, altresì, che, per la concreta applicazione del *ne bis in idem*, prevale la sanzione connotata da *maggiore afflittività*. Anche questa scelta infatti, è applicazione del criterio di *proporzionalità in senso stretto* e, dunque, la Corte, così agendo, non avrebbe probabilmente sconfinato dalle sue competenze.

D'altro canto, come pure acutamente osservato in dottrina, la Corte costituzionale, seppur abbia escluso che le norme della CEDU (e dei suoi protocolli) possano essere applicate *in luogo* di disposizioni contrastanti del diritto nazionale, non ha certo inteso escludere la loro applicazione³⁹ “in tutte le ipotesi in cui esse si inseriscano in spazi giuridicamente “vuoti”, non regolati cioè in modo antinomico da una disposizione di diritto interno”⁴⁰. Ciò, di fatto, è affermato nelle sentenze gemelle nn. 348 e 349 del 2007, che la stessa Consulta richiama nella sentenza n. 317/2009 appena sopra commentata al § 6. Peraltro - come già detto - in questa stessa pronuncia è scritto che la Consulta non può consentire che si determini, per il tramite dell'art. 117, primo comma, Cost., una tutela inferiore a quella già esistente in base al diritto interno, ma non può neanche “ammettere che una tutela superiore, che sia possibile introdurre per la stessa via, rimanga sottratta ai titolari di un diritto fondamentale”.

Dunque, la Corte Costituzionale avrebbe potuto attribuire piena tutela (*id est*: la tutela “superiore” sancita dalla Corte EDU) al principio del *ne bis in idem* nel nostro ordinamento, risolvendo la questione del criterio *cronologico* con il criterio della sanzione *maggiormente afflittiva*. Così facendo, non avrebbe invaso un campo di competenza del legislatore, poiché non avrebbe dettato un principio antinomico con disposizioni vigenti⁴¹, ma sarebbe intervenuta in uno “spazio giuridicamente vuoto”, suscettibile di essere riempito mediante la concreta applicazione del criterio di *proporzionalità*.

³⁹ Ovviamente, è utile puntualizzarlo, ci si riferisce all'applicazione della norma CEDU come norma interposta ai sensi dell'art. 117 Cost.

⁴⁰ Così VIGANO', *op. e loco* ult. cit.

⁴¹ Di fatti, il principio del *ne bis in idem* sanzionatorio, come declinato dalla Corte EDU, non è vietato nel nostro ordinamento, ma esiste, sul punto, una lacuna che la Consulta avrebbe potuto colmare dando quella “massima espansione>>> della tutela che già la Corte aveva riconosciuto possibile con la sentenza n. 317/2009.

Domandiamoci, ora, se quest'operazione ermeneutica avrebbe comportato una limitazione del principio di determinatezza della pena tale da compromettere il nucleo essenziale del relativo diritto fondamentale. In altri termini: qualora la Corte avesse ipotizzato la soluzione in questa sede prospettata, avrebbe travalicato il limite di applicabilità del criterio di *proporzionalità in senso stretto* come definito dal *test di proporzionalità*? Riteniamo di no. L'essenza dell'art. 25 Cost., e cioè quella parte in mancanza della quale il relativo diritto fondamentale diventa irricognoscibile, risiede nella necessità che nessuno possa essere punito in forza di una legge che sia entrata in vigore prima di aver commesso il fatto. Ed è un'essenza che non verrebbe minimamente intaccata da un eventuale criterio che, in caso di concorrenza fra pena e sanzione amministrativa (sostanzialmente penale), facesse prevalere la sanzione *maggiormente afflittiva*. Entrambe le sanzioni, infatti, sono già previste dalla legge e pertanto nessuno potrebbe lamentare l'applicazione di una sanzione non esistente al momento della realizzazione della condotta.

Semmai, occorre aggiungere che la valutazione di quale sia la sanzione maggiormente afflittiva andrà fatta dal giudice nel *caso concreto*. In astratto e teoricamente, infatti, la pena dovrebbe essere più afflittiva della sanzione amministrativa (sostanzialmente penale). Ma sappiamo bene che la realtà è diversa, poiché spesso capita che il contribuente percepisca come maggiormente afflittiva proprio una sanzione pecuniaria di elevatissima portata. Da questo punto di vista, l'introduzione di un criterio che possa privilegiare l'applicazione della sanzione maggiormente afflittiva *nel caso concreto*, non soltanto sarebbe maggiormente rispondente ai criteri della Corte EDU (che sul *caso concreto* valuta l'esistenza del *bis in idem*), ma eviterebbe altresì il calcolo utilitaristico che un contribuente potrebbe eventualmente compiere.

Insomma, applicando concretamente il criterio della *proporzionalità in senso stretto*, la Consulta avrebbe potuto risolvere il paventato conflitto fra principio del *ne bis in idem* e quello di determinatezza della pena, senza intaccare la sfera di intangibilità di quest'ultimo principio.

7.2. (segue) *ne bis in idem* versus principio di ragionevolezza e di parità di trattamento

A questo punto sembra più agevole il confronto anche con riguardo agli altri diritti in possibile conflitto con il *ne bis in idem*.

La potenziale (e paventata) lesione del diritto alla parità di trattamento troverebbe, infatti, composizione nello stesso criterio di applicazione della sanzione *maggiormente afflittiva*.

Se la Consulta avesse accolto la questione subordinata sollevata dal rimettente, sancendo la superiorità del principio del *ne bis in idem*, ed avesse riconosciuto che la sanzione applicabile, nel *caso concreto*, è solo quella *maggiormente afflittiva*, avrebbe, di fatto, escluso il pericolo della disparità di trattamento. Nessuno, infatti, potrebbe lamentare di aver subito pregiudizio perché un medesimo fatto è stato sanzionato ora con la pena, ora con la sanzione amministrativa (sostanzialmente penale), poiché in entrambi i casi sarebbe stata applicata la sanzione *maggiormente afflittiva* adeguata alle circostanze del caso concreto. Il nucleo di intangibilità dell'art. 3 Cost. e dei diritti fondamentali in esso contenuti, sarebbe - così - ampiamente salvaguardato.

Ancora una volta la concreta applicazione del criterio di *proporzionalità in senso stretto* avrebbe offerto una soluzione plausibile al potenziale conflitto fra diritto al *ne bis in idem* e diritto alla parità di trattamento.

7.3. (segue) *ne bis in idem* versus principi di effettività, proporzionalità e dissuasività delle sanzioni, imposti dal diritto dell'Unione europea

Quanto all'ultimo profilo di possibile conflittualità, ipotizzato dal rimettente, va detto che il diritto dell'Unione, nell'intendimento di salvaguardare l'effettività, la dissuasività e la proporzionalità delle risposte sanzionatorie degli Stati membri (poste a tutela del diritto stesso), richiede esclusivamente che questi caratteri siano mantenuti e che, pertanto, non venga ridotto lo standard di tutela garantito dagli Stati membri in modo da compromettere il livello di tutela previsto in ambito europeo. È

questa un'affermazione di principio chiaramente contenuta nella citata sentenza *Fransson*.

Ora, non sembra che lo standard di tutela dei diritti dell'Unione subisca una significativa riduzione se, nel nostro ordinamento, la concreta applicazione del principio del *ne bis in idem*, come declinato dalla Corte EDU, venga graduata in ragione della sanzione *maggiormente afflittiva nel caso concreto*.

Applicare la sanzione *maggiormente afflittiva nel caso concreto* non significa certamente abbassare il livello di guardia contro le violazioni fiscali (o in tema di *market abuse*), ma significa - anzi - garantire non soltanto l'effettività e la dissuasività delle sanzioni, quanto (e soprattutto) la loro *proporzionalità*.

In altri termini, in questo caso, il criterio della *proporzionalità in senso stretto* ben si adatta, e, pertanto, se la Consulta avesse aderito al richiesto intervento additivo sull'art. 649 c.p.p., affermando altresì che la sanzione concretamente applicabile è quella *maggiormente afflittiva* rispetto al *caso concreto*, non avrebbe certamente compromesso lo standard di tutela che il nostro ordinamento appresta ai diritti dell'Unione in tema di violazioni fiscali o di abuso di mercato. Né avrebbe sensibilmente ridotto il grado di dissuasività o effettività delle sanzioni. Avrebbe, semmai, coniugato tali aspetti, a quello della *proporzionalità*, che è altrettanto necessario.

Una minima riflessione merita, semmai, l'idea di risolvere il problema della convivenza delle sanzioni attraverso il criterio di maggiore afflittività applicata al *caso concreto*.

È ovvio che non si tratta di una soluzione "trascendentale", che richiama un ideale ed ipotetico sistema di norme e regole astratte, alla luce delle quali risolvere le questioni concrete di giustizia. È, invece, una soluzione di giustizia *applicata* e, per forza di cose, *parziale*, che si adatta al caso concreto, ma non ha la pretesa di individuare un *sistema valido sempre e per tutti*.

È un tema troppo vasto che, anche sinteticamente trattato, perderebbe il suo spessore⁴². Ciò che possiamo dire in questa sede è che, forse, tanto a livello unitario, quanto a livello domestico, dovremmo probabilmente cominciare a ripensare le tradizionali categorie di diritto e giustizia.

⁴² Un solo richiamo appare, a riguardo, imprescindibile, ed è quello alla monumentale opera di A. SEN, *L'Idea di Giustizia*, 2009.

8. Conclusioni

È certamente un'occasione mancata quella della Corte Costituzionale, che avrebbe potuto, specialmente con riguardo alla questione subordinata avente per oggetto l'art. 649 c.p.p., riaffermare il suo ruolo di attore nel palcoscenico dell'*age of balancing*, e attraverso lo strumento del criterio della *proporzionalità in senso stretto*, riconoscere la necessaria applicazione al nostro ordinamento del principio del *ne bis in idem* sanzionatorio nei termini in cui l'ha concepito la Corte EDU.

Certo, in dottrina, è stato anche suggerito che quello della Corte potrebbe essere un'*assist* offerto al giudice comune per provare a dare diretta applicazione (sempre a titolo di norma interposta) all'art. 4, prot. 7, della CEDU⁴³.

In questi termini, soprattutto, la Suprema Corte potrebbe tentare di perseguire quella strada che la Consulta si è preclusa.

Sarebbe auspicabile. Dubitiamo, però, che di fronte al *non liquet* della Corte Costituzionale, il giudice comune possa trovare l'audacia necessaria per operare quell'interpretazione parzialmente "creativa" (ma del tutto legittima, almeno a mio sommessimo avviso) che nemmeno la Consulta ha voluto tentare.

ANTONIO PERRONE

ASSOCIATO NELL'UNIVERSITÀ DI PALERMO

1.

⁴³ In tal senso VIGANO', *op. e loco* ult. cit.

Piera Santin

Regime nazionale e disciplina europea delle variazioni IVA da mancato pagamento tra esigibilità ed effettività, di Piera Santin, commento alle conclusioni dell'Avvocato Generale della Corte di Giustizia UE, Juliane Kokott, 8 giugno 2017, n.246/16, Di Maura.

Abstract: *L'art.11, parte C, paragrafo 1, seconda frase, della direttiva CEE 77/388, c.d. sesta direttiva IVA (e l'identico, a livello del contenuto, art.90 della direttiva 2006/112/CE) non consente una limitazione sproporzionata della possibilità di rettifica della base imponibile, ma consente tuttavia agli Stati membri di tener conto delle peculiarità delle incertezze in caso di mancato pagamento, tramite l'imposizione al soggetto passivo di determinate misure ragionevoli, ma l'onere della conclusione di una procedura concorsuale concernente il destinatario della prestazione costituisce, tuttavia, una limitazione sproporzionata.*

Regime nazionale e disciplina europea delle variazioni iva da mancato pagamento tra esigibilità ed effettività

La rimessione alla Corte di Giustizia e i principi come parametro di compatibilità della norma interna.

Le conclusioni presentate l'8 giugno in relazione alla causa C-246/16 offrono una risposta ampia e articolata al quesito posto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa¹ in merito alla compatibilità con l'ordinamento europeo² dell'art. 26 del d.P.R. IVA in materia di variazioni³ dell'imponibile e dell'imposta⁴.

Oltre l'interesse specifico per l'impatto del rinvio pregiudiziale sulla disciplina italiana delle variazioni iva, il primo elemento di rilievo di questo procedimento va individuato proprio nella formulazione dei quesiti proposti dalla Commissione tributaria provinciale di Siracusa. I giudici, infatti, hanno ravvisato nella scelta di subordinare l'esercizio delle variazioni da mancato pagamento all'infruttuosa conclusione delle procedure concorsuali, una violazione dei principi⁵ di effettività⁶ e proporzionalità⁷, principi generali dell'ordinamento europeo, nonché del principio di

neutralità dell'imposta⁸. La scelta di condizionare la variazione alla conclusione dei procedimenti concorsuali⁹, non al loro avvio come – allo stato dell'arte – sarebbe dovuto avvenire di lì a pochi mesi, rappresenterebbe, nella ricostruzione dei giudici rimettenti una misura sproporzionata, poiché perseguirebbe l'esigenza di certezza dell'inesigibilità del credito a danno dell'effettiva neutralità del sistema dell'iva.

Il giudice rimettente, quindi, individua nella compatibilità della norma interna coi principi dell'ordinamento europeo il parametro di giudizio su cui chiede alla Corte di intervenire, senza manifestare dubbi su quale debba essere la corretta interpretazione dell'art. 90 della direttiva, di cui, pure, l'art. 26 è l'attuazione. L'avvocato generale non si dilunga sulla formulazione del quesito, che non contiene la consueta richiesta di interpretazione dell'ordinamento europeo, bensì, appunto, sollecita espressamente uno scrutinio in ordine alla compatibilità dell'ordinamento interno coi principi europei. Tuttavia, dalle sue conclusioni, sembra emergere che l'interpretazione data dall'avvocato generale sia quella di declinare il quesito in termini di compatibilità coi principi di proporzionalità e neutralità di un'interpretazione dell'art. 90 che consenta agli Stati di vincolare l'esercizio delle variazioni da mancato pagamento alla conclusione delle procedure concorsuali.

L'attenzione del giudice rimettente è, peraltro, pienamente giustificata dal crescente interesse che l'interpretazione dell'articolo 90 ha riscontrato in sede europea e dalla conseguente valorizzazione in termini di sistema che ne è stata data dai giudici di Lussemburgo¹⁰.

Nelle precedenti pronunce, infatti, la Corte si era espressa per l'interpretazione dell'art. 90 primo comma come garanzia della neutralità¹¹ del sistema impositivo europeo. L'obiettivo di questa previsione sarebbe quindi quello di garantire che in nessuna ipotesi il cedente o prestatore possa essere chiamato a versare l'imposta per un'operazione che non si è realizzata in tutto o in parte, con la conseguente alterazione della neutralità nell'applicazione dell'imposta e nei suoi effetti traslativi fino al consumatore finale¹². Coerentemente, nella formulazione del quesito di rimessione si individua – tra i principi potenzialmente violati dalla norma interna – la neutralità dell'iva. La neutralità, tuttavia, oltre ad essere un principio è anche, insieme a proporzionalità, generalità ed effettività del corrispettivo, un carattere proprio del meccanismo applicativo dell'iva¹³. Ciò si traduce, per costante interpretazione giurisprudenziale, nel fatto che l'attuazione dell'imposta deve

garantire che, in ogni momento, il soggetto passivo non si trovi mai a dover subire il costo economico dell'imposta¹⁴. Ciò a garanzia della neutralità del sistema, poiché consente di realizzare l'obiettivo finale, valorizzato a sua volta dalla giurisprudenza europea, di incidere sul consumo come manifestazione economica.

Alla luce di questo duplice significato della neutralità nel sistema dell'iva¹⁵ può essere meglio interpretato anche il quesito sottoposto dal giudice interno. Proporzionalità ed effettività, comunque richiamati, dovrebbero infatti correttamente riferirsi, rispettivamente, alla neutralità come carattere dell'imposta e alla neutralità come principio generale del sistema dell'iva.

Dalla ricostruzione contenuta nell'ordinanza, sembra che il giudice remittente dubiti che la scelta di vincolare la variazione da mancato pagamento alla conclusione della procedura concorsuale sia una misura proporzionata. Essa infatti altererebbe il carattere dell'iva come imposta neutrale, incidendo sul meccanismo di applicazione della stessa, senza tuttavia essere proporzionata all'esigenza di garantire all'ordinamento una ragionevole certezza sull'impossibilità per il debitore di adempiere.

Diversamente, questa misura violerebbe il principio di effettività poiché, posticipando così a lungo il momento di effettuazione della variazione, renderebbe il sistema italiano di fatto non rispettoso della neutralità dell'imposta, inserendo una previsione di sistematica attribuzione del costo dell'imposta sul creditore insoddisfatto.

Questa distinzione, pur non formulata espressamente, giacché l'avvocato generale fa riferimento a principi generali dell'imposta e mai ai suoi caratteri, emerge tuttavia anche nelle conclusioni in commento.

La sua ricostruzione s'inserisce, infatti, nello stesso filone interpretativo del precedente del 1995¹⁶ e propone una lettura dell'art. 90 fondata sulla distinzione tra norma generale, contenuta nel primo paragrafo e posta a tutela sia dei caratteri essenziali dell'imposta sia dei principi generali del sistema impositivo, e la deroga del secondo, che viceversa prevede un'ipotesi di variazione che si traduce in una parziale alterazione dei caratteri essenziali dell'imposta a fronte dell'esigenza di tutelare il creditore insoddisfatto. Nel complesso, l'obbligo degli Stati membri di prevedere una procedura che consenta la modifica dell'imponibile in tutti i casi

indicati dalla norma, può essere derogato, d'accordo col secondo paragrafo, nelle ipotesi in cui questa dipenda dal mancato pagamento.

Questa bipartizione del regime generale, esclusivo e derogatorio, acquisisce un'importanza ancora maggiore ove si consideri che, nei suoi interventi più recenti¹⁷, la Corte di Giustizia ha riconosciuto al solo primo comma dell'art. 90 effetto diretto tutte le volte in cui, a fronte di una modifica definitiva del rapporto giuridico tra le parti, l'ordinamento nazionale renda impossibile o eccessivamente complessa la procedura di modifica dell'imponibile. Coerentemente, proprio perché al secondo paragrafo l'articolo 90 prevede che *in caso di non pagamento totale o parziale gli Stati possono derogare al paragrafo 1*, la Corte di Giustizia distingue le due ipotesi ed esclude che l'immediata applicabilità possa avere ad oggetto le ipotesi di cosiddetto mancato pagamento.

Le vicende dell'art. 26 alla luce dell'interpretazione dell'art. 90 tra deroga e regime

Ben si comprende, quindi, come nelle sue conclusioni l'avvocato generale valorizzi l'importanza delle modifiche dell'imponibile come garanzia di equilibrio del sistema dell'iva¹⁸, aderendo all'orientamento già espresso in giurisprudenza. Addirittura le conclusioni presentate sembrano volersi spingere oltre, proponendo un'interpretazione restrittiva¹⁹ del secondo paragrafo proprio in considerazione della portata generale del primo. Viceversa, si afferma, si correrebbe il rischio di determinare un'ingiustificata modifica di alcuni dei caratteri essenziali dell'imposta sul valore aggiunto e, in particolare, quelli di neutralità ed effettività del corrispettivo.

In generale, dovrebbero essere considerate incompatibili con l'ordinamento europeo tutte le norme nazionali che dettino condizioni per l'esercizio delle variazioni, comprese quelle da mancato pagamento se previste dall'ordinamento, sproporzionate, cioè tali da determinare un'ingiustificata alterazione della neutralità dell'imposta, qui inteso come irrilevanza economica dell'imposta per il cedente o prestatore²⁰.

Con tale interpretazione l'Avvocato Generale arriva a suggerire alla Corte di considerare l'incompatibilità non solo del requisito dell'infruttuosa conclusione delle procedure concorsuali²¹, richiesto attualmente dal sistema italiano per le variazioni iva da mancato pagamento, cui pur si riferiva il rinvio pregiudiziale della

Commissione tributaria di Siracusa, ma quella, più generale²², di una disciplina nazionale che metta in relazione le procedure concorsuali ed esecutive con le variazioni dell'imponibile o dell'imposta. La censura al regime italiano sarebbe determinata dalla sproporzione di una norma che consenta l'esercizio della variazione non solo al verificarsi di un evento su cui il soggetto passivo non può intervenire, quale l'apertura o la chiusura di una procedura concorsuale²³, ma anche in un momento molto successivo rispetto a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile.

All'epoca dell'ordinanza di rimessione, come a più riprese sottolineato dallo stesso giudice rimettente, l'art. 26 del d.P.R. IVA era già stato oggetto di modifiche legislative, introdotte proprio per evitare il pericolo di una potenziale incompatibilità con l'ordinamento comunitario. Anche a marzo 2016, data di deposito dell'ordinanza – che ne è fortemente influenzata – la prospettiva era quella di un'imminente entrata in vigore della nuova disciplina italiana sulle variazioni da mancato pagamento. La legge n. 208 del 28 dicembre 2015 (legge di stabilità per il 2016) aveva infatti modificato, coi commi 126 e 127 dell'art. 1, l'art. 26 del DPR n. 633 del 1972, prevedendo che l'emissione di note di credito a seguito del mancato pagamento del corrispettivo potesse avvenire fin dall'avvio delle procedure concorsuali, mantenendo invece invariato il riferimento alla conclusione infruttuosa delle procedure esecutive individuali. La nuova formulazione dell'art. 26, quindi, pur già in vigore al momento del rinvio pregiudiziale, avrebbe dovuto trovare applicazione con il primo gennaio 2017.

Con tale modifica si sarebbe voluto anche separare le vicende dell'inadempimento delle persone fisiche, per cui si sarebbe potuto ragionevolmente attendere l'esito infruttuoso dell'esecuzione forzata prima di effettuare la variazione iva, da quelle relative alle procedure concorsuali, per cui – anche in coerenza con la disciplina delle imposte dirette, richiamata anche dall'ordinanza di rimessione – sarebbe stato sufficiente l'avvio delle procedure concorsuali. La scelta di distinguere le due diverse ipotesi della medesima fattispecie rilevante ai fini iva del mancato pagamento avrebbe consentito così una miglior tutela degli interessi finanziari del creditore, senza tuttavia tradursi in un'incertezza nell'applicazione dell'imposta. Tale soluzione, che il giudice rimettente apprezza e valuta positivamente, non ha però mai

trovato effettiva applicazione nell'ordinamento: dopo averne posticipato l'entrata in vigore alle procedure aperte dopo il 31 dicembre 2016 (quindi a far data dal 1 gennaio 2017) con la legge n. 223 del 2016 (legge di stabilità per il 2017) il legislatore è intervenuto di nuovo sul testo dell'art. 26 del dpr iva, ripristinando lo *status quo ante*²⁴ per le variazioni da mancato pagamento. Il comma 567, sopprime così ogni riferimento all'avvio delle procedure concorsuali per uniformare di nuovo la disciplina del mancato pagamento alla conclusione infruttuosa, rispettivamente, delle procedure concorsuali o dell'esecuzione forzata.

La lettura delle conclusioni lascia immaginare che l'avvocato generale non fosse al corrente di queste ultime vicende italiane e che, quindi, abbia immaginato di esprimersi su di un sistema nazionale già modificato, dando l'indicazione duplice dell'incompatibilità del regime preesistente delle variazioni al termine delle procedure concorsuali ma suggerendo anche la censura del regime che, al momento del deposito delle conclusioni, avrebbe dovuto essere in vigore e applicato: quello delle variazioni da mancato pagamento all'avvio delle procedure medesime.

Tale censura del regime del mancato pagamento, secondo l'avvocato generale, sarebbe a garanzia della piena applicazione di quell'art. 90 cui la giurisprudenza ha riconosciuto portata generale, con relativa responsabilità degli Stati membri di garantirne la più ampia attuazione²⁵. In effetti l'articolo 90 della direttiva, pur oggetto di un numero ristretto di pronunce giurisprudenziali, tanto da far pensare ad una sostanziale indifferenza applicativa dei Paesi membri, è stato ampiamente valorizzato, nelle occasioni in cui la Corte se ne è occupata, come un essenziale contrafforte nel meccanismo applicativo dell'imposta sul valore aggiunto.

Corrispettivo, pagamento ed esigibilità: non solo una questione di flussi di cassa

La prova del carattere sistematico dell'art. 90 si riscontrerebbe, secondo l'avvocato generale, nel principio di diritto, a più riprese affermato dalla Corte di Giustizia, per cui l'imposta non può essere applicata ad una somma diversa dal corrispettivo effettivo²⁶. Invero, il carattere dell'effettività è parte integrante della nozione autonoma di corrispettivo elaborata dalla Corte di giustizia e, perciò, non è derogabile dagli Stati in sede di attuazione della norma nelle proprie legislazioni.

Il punto di partenza per l'interpretazione della nozione di corrispettivo rimane sempre l'art. 73 della direttiva iva, in forza del quale la base imponibile comprende

tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore. Questa formulazione secondo la Corte dovrebbe impedire agli Stati di determinare la base imponibile dell'iva su base presuntiva o forfetaria²⁷ fermo restando, però, che l'oggetto del prelievo è la cessione dei beni o la prestazione dei servizi, non il pagamento del corrispettivo²⁸.

La relazione tra effettuazione dell'operazione, pagamento, quantificazione dell'imponibile ed esigibilità dell'imposta è quindi resa possibile dalla determinazione di tutti gli elementi dello scambio nel rapporto, la cui efficacia giuridica lega le parti e le obbliga all'adempimento reciproco di prestazione principale e controprestazione²⁹.

L'avvocato generale, invece, interpreta il carattere dell'effettività del corrispettivo come effettuazione del pagamento, nonostante le considerazioni di sistema già acquisite dalla giurisprudenza europea³⁰. Arriva, così, a prefigurare la non debenza dell'imposta tutte le volte in cui il cedente o prestatore non riceva materialmente il pagamento dal cessionario o committente. Questo perché qualora – come nel caso italiano – l'esigibilità dell'imposta fosse anticipata rispetto al momento del pagamento, si determinerebbe una violazione del carattere di effettività del corrispettivo ai fini iva, con un'indebita anticipazione delle imposte ad opera del soggetto passivo cedente o prestatore.

Così ragionando l'avvocato generale identifica, nell'art. 90, quello che si definisce un correttivo della "tassazione nominale" prevista dall'art. 63³¹ della direttiva, che, viceversa, sarebbe fondata sul mero corrispettivo pattuito e per questa ragione viene qualificata sproporzionata. L'avvocato generale, quindi, riduce fortemente l'importanza del vincolo giuridico, come giustificazione della pretesa creditoria e sede della sua determinazione, non ritenendolo sufficiente a garantire l'effettività del corrispettivo.

La critica giurisprudenziale al criterio del corrispettivo nominale non ha, però, ad oggetto il riferimento al corrispettivo pattuito bensì la possibilità, sempre rifiutata dal sistema, di determinare la base imponibile sulla base di misurazioni forfetarie e presuntive, indipendenti dalla pattuizione delle parti³².

D'altra parte, l'art. 63 della direttiva serve ad individuare fatto generatore ed esigibilità dell'imposta, mentre sono le previsioni contenute all'art. 73 che

disciplinano la determinazione della base imponibile con espresso riferimento del corrispettivo pattuito³³. Il tema del corrispettivo, infatti, attiene all'*an* e al *quantum* del debito iva relativo all'operazione considerata, sia essa cessione di beni o prestazione di servizi. Detto altrimenti, uno scambio può essere qualificato come operazione imponibile perché realizzato dando esecuzione ad un contratto concluso tra le parti³⁴ e perché questo scambio è oneroso³⁵. L'onerosità, a sua volta, è data dalla presenza di un corrispettivo pattuito come misura soggettiva del valore dell'operazione e dovuto dal cessionario o committente come remunerazione della prestazione ricevuta. Questo corrispettivo, proprio perché misura del valore soggettivo, non oggettivo o presunto, dell'operazione e perché pagato o da pagare in adempimento del contratto, serve a quantificare la base imponibile dell'iva, con riferimento alla specifica operazione.

Tutto ciò prescinde dall'individuazione del momento in cui l'imposta così determinata diviene esigibile, cioè da quando, verificatosi il fatto generatore, sorga l'obbligo per il cedente o prestatore di addebitare l'imposta, con conseguente detraibilità per il cessionario o committente. In assenza di un rapporto giuridicamente regolato tra le parti, infatti, non ci sarebbe operazione imponibile e, di conseguenza, l'esigibilità dell'imposta.

Anche per questa ragione non sembra coerente con la visione di sistema dell'art. 90 la critica mossa nelle conclusioni al regime italiano delle variazioni per mancato pagamento, secondo cui sarebbe inaccettabile una generalizzata esigibilità dell'imposta anticipata rispetto al pagamento del corrispettivo. Infatti, questa diacronia è propria del meccanismo applicativo dell'imposta, come provano sia il testo della direttiva sia le relative attuazioni negli ordinamenti interni. Ciò non riguarda comunque la modificazione dell'imponibile, che è invece l'oggetto della previsione contenuta nell'art. 90.

Il (falso) problema dell'esigibilità nella disciplina delle variazioni dell'imponibile

Certo esiste un rapporto tra le variazioni ex art. 90 della direttiva iva ed esigibilità dell'imposta, come momento di addebito della stessa, rilevante per l'applicazione sia del regime generale sia di quello derogatorio del mancato pagamento. Quando le vicende giuridiche intervengano sul rapporto prima del momento in cui l'imposta diviene esigibile e, quindi, prima dell'addebito dell'iva in rivalsa, queste

concorreranno direttamente a definirne l'applicazione, non rileveranno come vicende sopravvenute. Dunque le variazioni non possono essere operate se non in relazione ad un'imponibile, pattuito o pagato, e ad un'imposta che sia già diventata esigibile.

Le variazioni possono poi, a loro volta, essere giustificate dalle vicende del fatto generatore, con conseguente venir meno delle operazioni e del debito di rivalsa. Inoltre le variazioni possono essere giustificate dalla mera esecuzione dell'operazione, senza mettere in discussione il fatto generatore e corrispettivo. In questo caso la variazione potrà essere effettuata per evitare che l'inadempimento del cessionario o committente lasci il creditore insoddisfatto sia per il pagamento del corrispettivo sia per il versamento dell'iva applicata in rivalsa.

Variazioni derogabili e inderogabili, oltre l'esigibilità

In coerenza con l'art. 90, le ipotesi di variazione si distinguono a seconda che dipendano dalla modifica del rapporto o dalla sua esecuzione. Le prime devono essere applicate da tutti gli Stati, proprio perché incidono in maniera costitutiva sul vincolo giuridico che giustifica e misura l'imponibilità dell'operazione. Per quanto, necessariamente, si tratti di eventi intervenuti successivamente alla realizzazione dell'operazione, che riguardano il fatto generatore. Si tratta di ipotesi in cui la variazione rilevata non ha ad oggetto il corrispettivo come misura della base imponibile, bensì la persistenza degli effetti giuridici prodotti dal accordo.

Che si tratti, nell'art. 26 del dpr iva che ha dato attuazione all'art. 90 della direttiva, di nullità, annullamento, risoluzione, rescissione, financo, nel limite del termine biennale, di una modifica consensuale voluta dalle parti, restano tutte ipotesi in cui le vicende giuridiche del rapporto incidono costitutivamente sull'esistenza giuridica dell'operazione e sulla determinazione dei suoi elementi costitutivi, tipicamente in un momento in cui la prestazione principale sia già stata eseguita ma il pagamento non sia ancora avvenuto. Rientra dunque in questa stessa ipotesi anche la variazione connessa alla risoluzione del contratto per inadempimento, là dove questo non sia in sé causa della variazione³⁶. Quest'ultima è possibile in ragione della risoluzione del contratto, che cessa di produrre i suoi effetti a seguito della scelta unilaterale del cedente, resa possibile dall'ordinamento civilistico a causa dell'inadempimento del debitore.

Le variazioni da mancato pagamento, al contrario, sono previste proprio per dare rilievo, in sede di quantificazione dell'imposta da liquidare, alle vicende di inadempimento che non si siano (ancora) state fatte valere quali causa di risoluzione del contratto. Il relativo regime, quindi, tutela un interesse affatto diverso, non quello di garantire la corretta applicazione dell'imposta nei suoi caratteri essenziali di neutralità, proporzionalità, generalità ed effettività del corrispettivo; serve, invece, per tutelare esigenze di liquidità del soggetto passivo³⁷ che, a fronte di un ritardo significativo del debitore, rischia di trovarsi in una condizione di difficoltà economica, appunto, determinata dall'anticipazione dell'imposta per necessaria esigibilità rispetto al momento di soddisfacimento del credito di rivalsa. Da qui la possibilità di consentire una variazione *condizionata all'effettivo pagamento*, legittima fino a quando il debitore si mantiene inadempiente, salvo l'obbligo per il creditore di correggere la propria posizione debitoria nei confronti dell'erario nel momento, successivo, dell'adempimento del debitore³⁸.

Questa endiadi tra variazioni costitutive e variazioni condizionate non trova applicazione generale ma dipende dal criterio di esigibilità degli ordinamenti nazionali. In Italia sono le cessioni di beni, dal momento che l'imposta diviene esigibile in un momento precedente rispetto al pagamento. Viceversa, nelle prestazioni di servizio, per cui il sistema italiano ha scelto, a differenza di altri Paesi europei, un'esigibilità collegata al pagamento, il problema delle variazioni si presenta solo con riferimento alle fattispecie di fatturazione anticipata o a quei rapporti ad esecuzione continuata per i quali sia venuto meno il contratto con effetti *ex tunc*³⁹.

Le variazioni costitutive quindi sono giustificate dalle vicende del rapporto giuridico tra le parti, inteso al tempo stesso come ragione dell'addebito e fondamento per la determinazione dell'imponibile e dell'imposta, e ne garantiscono la corrispondenza ai caratteri generali dell'iva. Questi, viceversa, rischierebbero di venire alterati dalla struttura stessa dell'imposta che prevede una generale diacronia tra l'esigibilità e il pagamento del corrispettivo e della somma addebitata in rivalsa al cedente o prestatore⁴⁰. Al contrario quelle condizionate sono causate dal mancato pagamento, esplicitamente considerato diverso dal mero ritardo nell'esecuzione, sempre che non si traduca in una causa di risoluzione del contratto. Queste sono giustificate dalla tutela delle esigenze di liquidità del creditore insoddisfatto, in ragione di quella stessa

diacronia tra esigibilità e pagamento che giustifica anche una previsione quale quella relativa alle variazioni costitutive.

Auspicata generalizzazione del regime per cassa e orientamenti nazionali

Nelle conclusioni in commento sembra emergere una critica non solo al regime delle variazioni ma, implicitamente, al criterio di esigibilità adottato dall'Italia per le cessioni di beni, che distanzierebbe ingiustificatamente il momento dell'esigibilità dell'imposta da quello della percezione del corrispettivo e, con esso, delle somme dovute a titolo di rivalsa⁴¹. Una censura, quella dell'avvocato generale, che adombra un'incompatibilità dell'intero sistema italiano con l'impianto europeo dell'imposta, non corretto da una adeguata previsione in tema di variazioni da mancato pagamento. Il modello impositivo che fonda la determinazione della base imponibili sul corrispettivo pattuito dalle parti senza prendere in considerazione i pagamenti effettuati lederebbe, infatti, proprio il carattere dell'effettività del corrispettivo.

Quella che viene considerata un'anomalia del sistema italiano, però, è elemento proprio del modello impositivo proposto e contenuto nella direttiva, nonché tratto comune alle esperienze nazionali di attuazione. L'Italia, infatti, non è il solo Paese ad aver previsto la possibilità di un pagamento successivo al momento in cui l'imposta diventa esigibile, anzi considerando l'iva esigibile al pagamento del corrispettivo per tutte le prestazioni di servizi e per le piccole imprese, a prescindere dalla tipologia di operazioni poste in essere, è uno di quei Paesi europei che fa maggiormente ricorso al criterio di cassa. A parte la Francia⁴², che segue uno schema identico a quello italiano, Gran Bretagna⁴³, Belgio⁴⁴, Spagna⁴⁵, Germania⁴⁶ e Olanda⁴⁷ prevedono, infatti, quale momento di esigibilità dell'iva quello della conclusione del servizio prestato; viceversa, il pagamento rileva solo quando questo sia anticipato rispetto alla conclusione del servizio.

L'armonizzazione delle scelte attuative in tema di esigibilità dipende, peraltro, proprio dalla disposizione contenuta nell'art. 63 della direttiva iva, invero citato anche dall'avvocato generale nelle sue conclusioni⁴⁸. Questi fa coincidere il venire in essere del fatto generatore dell'imposta e la sua esigibilità, identificando entrambi nel momento in cui la cessione di beni o la prestazione di servizi vengono effettuate. La scelta è dunque consapevole e sistematica, tanto che è la stessa direttiva a prevedere

l'esigibilità al momento del pagamento solo quando questo preceda la realizzazione del servizio o la cessione del bene.

Spostare il momento dell'esigibilità di tutte le operazioni al momento del pagamento (cioè una generalizzazione del criterio di cassa) certo consentirebbe di evitare al soggetto passivo di anticipare un'imposta che per lui dovrebbe essere economicamente neutrale e che, invece, potrebbe costituire un costo ingiustificato. Un simile sistema, però, renderebbe del tutto superfluo il ricorso alle variazioni fuori dai casi limite della nullità per vizi essenziali.

Infatti, nella maggior parte dei casi, il primo comma dell'art. 90⁴⁹ perderebbe di significato e di utilità, poiché le vicende modificative ed estintive, nella maggioranza dei casi, possono intervenire solo prima che entrambe le parti adempiano ai loro obblighi (al più quando una sola parte abbia adempiuto e l'altra sia rimasta inerte). Detto altrimenti, se si generalizzasse il regime di cassa, ogni vicenda giuridica del rapporto sarebbe irrilevante ai fini della determinazione dell'imponibile e dell'imposta. Questi sarebbero comunque successivi all'esecuzione del contratto e corrispondenti, nello scenario prospettato dall'avvocato generale, al momento del pagamento a saldo da parte del cessionario o committente. Pagamento a saldo che, ovviamente, mai si realizzerebbe qualora il contratto dovesse essere annullato, risolto o rescisso, con la conseguente sopravvenuta inutilità delle disposizioni contenute nell'art. 90.

Le ipotesi di mancato pagamento diventerebbero poi impossibili, poiché senza pagamento non ci sarebbe versamento dell'imposta e, quindi, non ci sarebbe alcuna esigenza di modificare l'imponibile per garantire quella neutralità di fatto a cui si appella l'avvocato generale nel suggerire la soluzione dell'applicazione del regime di cassa generalizzato.

La censura nei confronti del regime italiano non pare, quindi, tenere in debita considerazione che le variazioni dell'art. 26 sono coerenti con una distinzione tra il generatore dell'imposta e sua esigibilità. Generalizzando il criterio di esigibilità dell'imposta al pagamento del corrispettivo, però, si determinerebbe un altrettanto generalizzata separazione tra il fatto generatore dell'imposta di volta in volta individuato al momento della conclusione del servizio o della consegna o spedizione del bene. Si moltiplicherebbero così le ipotesi di operazioni imponibili che, pur fiscalmente rilevanti ai fini iva, rimarrebbero non efficaci fino al momento del

pagamento che determinerebbe con l'esigibilità dell'imposta il suo necessario addebito.

Oltre l'esigibilità e oltre la generalizzazione del regime di cassa: il problema è capire quando il pagamento è mancato

Rimane in entrambe le interpretazioni questa esigenza di individuare con sicurezza quando il ritardo nel pagamento diventi significativo e dunque legittimi il ricorso alla variazione.

Quando la variazione è costitutiva, corrisponde al momento in cui il rapporto deve ritenersi definitivamente modificato rispetto alla pattuizione iniziale è, coerentemente, rimesso alle scelte del legislatore nazionale. Questi ha una responsabilità di piena attuazione, per realizzare le modifiche definitive del vincolo giuridico che incidono sul corrispettivo e, nel farlo, si rimetterà alle forme negoziali di regolazione del vincolo. Situazione che corrisponderà ad eventi e momenti diversi secondo gli ordinamenti; il che è coerente con la regolazione del vincolo giuridico suddetto dettata dal diritto nazionale di volta in volta applicabile⁵⁰. Questa attenzione nazionale non potrà però tradursi in una indebita restrizione dell'esercizio del diritto alla variazione, che si porrebbe in contrasto con l'efficacia generale e diretta dell'art. 90. Nelle sue precedenti pronunce, infatti, la Corte di Lussemburgo ha evidenziato come la previsione contenuta al primo comma dell'art. 90 debba considerarsi di generale e immediata applicabilità tutte le volte in cui gli Stati membri neghino la possibilità di effettuare la variazione in un caso che può essere qualificato come di modifica costitutiva, tutte le volte in cui, cioè, il contenuto della pretesa creditoria del cedente o prestatore muti e, con esso, debba mutare anche il conseguente credito di rivalsa.

Diversamente, quando la variazione non corrisponda, come nel mancato pagamento, ad una modifica del contenuto giuridico del rapporto gli Stati potranno scegliere di non prevederla, senza per questo rischiare di incorrere in alcuna censura quanto alla compatibilità dell'ordinamento col sistema europeo dell'imposta. Una scelta del genere, come nota correttamente l'avvocato generale, rischia, però, di trasformare il pagamento dell'imposta in un costo occulto per il creditore, soprattutto quando questi

si trovi nella condizione di un sistematico ritardo nel pagamento da parte di alcuni clienti, perché si verifica quella anticipazione delle somme che preoccupa l'avvocato generale e che rischia di gravare sul creditore, in assenza di certezza.

Si potrebbero così configurare due situazioni: quella in cui lo Stato membro scelga di avvalersi della deroga, non implementando le variazioni da mancato pagamento e quella in cui, viceversa, lo Stato scelga di annoverare anche il mancato pagamento tra le fattispecie in cui l'ordinamento consente di effettuare la variazione.

Una volta introdotta la disciplina delle variazioni per mancato pagamento, gli Stati sarebbero per l'effetto vincolati ad attuarla garantendo, anche in via interpretativa, una piena armonizzazione. Per questo, nel caso in cui scelgano di porre delle condizioni all'esercizio della variazione in questa specifica ipotesi, sarebbero comunque sempre assoggettati all'interpretazione europea della nozione di mancato pagamento e, con essa, al rispetto dei principi europei di effettività e proporzionalità, applicabili a giudicare la compatibilità di regimi nazionali come quello italiano delle variazioni per mancato pagamento. Un'interpretazione, questa, che per la piena valorizzazione delle esigenze europee di armonizzazione, riduce fino quasi a farla scomparire la distinzione voluta dalla direttiva tra le variazioni costitutive e quelle relative all'esecuzione.

Ciò che manca, infatti, è una definizione precisa e qualificante di mancato pagamento che valga come parametro per stabilire quali limitazioni all'esercizio delle variazioni siano proporzionali. Nelle conclusioni, infatti, l'avvocato generale lo utilizza senza criteri e precisi indicatori, limitandosi a sostenere che il riferimento alle procedure concorsuali, quale che sia il momento – iniziale o finale – da prendere in considerazione per procedere alla variazione, deve essere giudicato sproporzionato, poiché allontana troppo pagamento dell'imposta e diritto alla. Ciò che si imputa alla disciplina nazionale è di privare così di efficacia la disposizione europea: un termine così lontano nel tempo come quello della conclusione delle procedure esecutive o concorsuali per procedere alla variazione non varrebbe a svolgere quella funzione di garanzia delle esigenze di cassa del creditore secondo l'avvocato generale giustificerebbero la presenza stessa nell'ordinamento di variazioni da mancato pagamento.

Vicende dell'esecuzione, mora e variazioni da mancato pagamento: una proposta

Nelle conclusioni in commento, pur senza avanzare un'esplicita proposta in questo senso, l'avvocato generale sottolinea come l'individuazione di un termine, allo scadere del quale il pagamento potrebbe intendersi mancato, sarebbe in astratto compatibile con l'ordinamento europeo. Salvo poi specificare che la compatibilità dovrebbe dipendere dalla già ricordata proporzionalità del termine indicando, quasi incidentalmente e con scopo esemplificativo, che un termine semestrale potrebbe considerarsi sicuramente proporzionato e compatibile.

Un termine univoco, però, da immaginare come termine europeo per il mancato pagamento, se espresso in mesi non sarebbe facilmente compatibile con le norme o le prassi civilistiche che definiscono il passaggio dal ritardo del pagamento all'inadempimento.

Parrebbe per questo più coerente con il sistema dell'iva nel suo complesso individuare nel *rifiuto di pagamento serio e definitivo da parte del debitore* il momento in cui riscontrare il mancato pagamento, così come suggerito, sempre a scopo esemplificativo, dall'avvocato generale. Se è vero che i termini per l'adempimento dei contratti sono generalmente previsti dalle fonti legislative è altresì vero che tali termini possono essere derogati dalle parti. Sarebbe invero incoerente immaginare una condizione in cui il creditore possa effettuare la variazione da mancato pagamento prima ancora della scadenza del termine contrattualmente previsto per l'adempimento.

La soluzione potrebbe allora essere quella di fare riferimento, coerentemente con la qualificazione delle variazioni come derivanti da vicende dell'esecuzione, ai termini di volta in volta previsti, contrattualmente o per legge, entro cui il debitore deve adempiere, allo scadere dei quali è considerato moroso o inadempiente.

Da un lato ogni contratto prevede un termine per l'adempimento, che se non espressamente richiamato dalle parti è inteso come riferimento alla disciplina legislativa generale, il che esclude la presenza di lacune anche nella disciplina delle variazioni da mancato pagamento.

Al contempo, come anche la possibilità di esercitare il diritto alla variazione, ogni azione per l'inadempimento del debitore è rimessa alla volontà del creditore. Questi rimane comunque integralmente titolare del diritto al pagamento del corrispettivo pattuito e, quindi, del pagamento delle somme addebitate in rivalsa al cedente o

prestatore. Tuttavia, la possibilità di effettuare la variazione anche indipendentemente dall'avvio di procedure per la risoluzione del contratto da inadempimento sarebbe coerente con la volontà europea, per come interpretata dall'avvocato generale, di costituire con la disciplina delle variazioni un presidio alla disponibilità di cassa del creditore.

La decorrenza del termine ad adempiere, inoltre, potrebbe rappresentare quello standard di certezza nel ritardo che evoca anche l'avvocato generale, in quanto termine previsto legislativamente o contrattualmente, cui si ricollegano anche le conseguenze civilistiche volte a differenziare il ritardo dal mancato pagamento.

Certo una simile, generalizzata, anticipazione del *dies a quo* per l'esercizio di variazioni da mancato pagamento rischia di tradursi in una moltiplicazione delle procedure di variazione, tanto in diminuzione quanto in aumento. Infatti, tutte le volte in cui il pagamento avvenga con ritardo l'eventuale variazione in diminuzione dovrà essere bilanciata da una corrispondente variazione in aumento, viceversa verrebbero disconosciuti quegli stessi caratteri di proporzionalità, generalità, neutralità ed effettività del corrispettivo che la disciplina delle variazioni è tesa a tutelare. Tuttavia il fatto che l'esercizio della variazione non possa essere in alcun modo obbligato si traduce in uno spostamento della responsabilità in capo al soggetto passivo che sarà chiamato ad un bilanciamento dei suoi interessi alla semplificazione e alla garanzia della disponibilità di cassa.

Concludendo

Il procedimento cui queste conclusioni fanno riferimento è la prima occasione in cui la Corte di Giustizia viene chiamata a pronunciarsi sulla deroga contenuta al secondo paragrafo dell'art. 90 e, in particolare, a individuare entro che limiti gli Stati membri abbiano libertà di porre condizioni e vincoli nell'attuazione delle ipotesi di variazione da mancato pagamento. Il problema viene fatto emergere con chiarezza dal quesito posto in riferimento all'ordinamento italiano, fondato sull'esigenza di garantire che la variazione possa essere registrata solo quando l'inesigibilità del credito sia praticamente certa, vale a dire al termine della procedura concorsuale. L'esigenza, giustificata e coerente, del legislatore italiano, infatti, è stata quella di garantire la piena applicazione dell'imposta, considerando la variazione da mancato

pagamento ammissibile solo dopo l'evidenza, correlata alla conclusione della procedura concorsuale, dell'impossibilità del soddisfacimento del credito.

Al contrario, la soluzione per cui propendono le conclusioni, di censura del regime italiano del mancato pagamento, si fonda su quella che viene individuata come un'interpretazione restrittiva della deroga contenuta al secondo paragrafo dell'art. 90, esattamente opposta all'interpretazione ampia datane dal legislatore italiano.

Il vero problema, però, è quello che rimane inespresso, sia nell'ordinanza di rimessione, sia nelle conclusioni, cioè quello della corretta identificazione della natura di questa deroga, del suo oggetto e, solo da ultimo, dei criteri da adottare nella sua interpretazione. Apparentemente, quella del secondo paragrafo dell'art. 90 si presenta come una deroga all'obbligo degli Stati di prevedere una disciplina interna delle variazioni che preveda tutte le fattispecie elencate al primo comma. Tuttavia, questa interpretazione è solo parzialmente corretta poiché ciò che determina la cesura tra il mancato pagamento e le altre ipotesi regolate al primo paragrafo è che queste ultime sono poste a presidio della corretta applicazione dell'imposta e della tutela dei suoi caratteri fondamentali. La previsione di una modifica dell'imponibile fondata su quello che viene definito mancato pagamento costituisce in sé una deroga rispetto alla garanzia di attuazione di un'imposta che presenti i caratteri essenziali di proporzionalità, generalità, neutralità ed effettività del corrispettivo, che devono sempre essere apprezzati in relazione al fatto generatore o agli effetti giuridici prodotti dal rapporto contrattuale che lega le parti.

Quando si riconosca al soggetto passivo la possibilità di effettuare la variazione a fronte del mero mancato pagamento del debitore, che l'avvocato generale suggerisce di qualificare come ritardo significativo nell'adempimento, gli si sta in realtà consentendo di derogare alla corretta applicazione dell'imposta. La variazione, che si traduce in una modifica dell'imponibile, avviene, infatti, senza che vi sia stata alcuna modifica degli effetti giuridici prodotti dal contratto, dunque senza che sia in alcun modo mutato il fatto generatore dell'imposta. L'obiettivo, qui, come ben chiarito dall'avvocato generale, è diverso, è tutelare l'interesse economico del creditore, onde evitare che il mancato pagamento trasformi in un costo l'addebito insoddisfatto della rivalsa. In questa ipotesi, però, l'operazione imponibile è ancora quella originariamente descritta dall'accordo tra le parti, dunque considerare l'imponibile

ridotto altera, primo fra tutti, il principio dell'effettività del corrispettivo – inteso come corrispettivo da pagare ex art. 63 della direttiva. Di conseguenza l'imposta non sarà proporzionale al corrispettivo effettivo e, potenzialmente, l'applicazione non sarà neutrale, pur a favore del creditore. Questa alterazione dei caratteri è tuttavia ammissibile perché bilanciata dall'esigenza – probabilmente espressione del principio di effettività – di tutelare il creditore insoddisfatto, per evitare che il mancato pagamento produca l'ulteriore effetto negativo di obbligarlo a un'anticipazione dell'imposta cui non faccia mai seguito il pagamento della rivalsa.

In questo senso l'interpretazione, più che restrittiva, dovrebbe essere uniforme, nel senso che, per garantire l'armonizzazione e soprattutto per evitare gli effetti distorsivi di un'applicazione differenziata di una disposizione che rappresenta *in sé* una deroga al modello impositivo dell'iva e ai suoi caratteri essenziali, è necessario che della nozione di mancato pagamento e delle condizioni cui rileva venga data un'interpretazione uniforme.

Viceversa sarebbe proprio la soluzione italiana di posticipare all'ultimo momento utile l'effettuazione della variazione da mancato pagamento a dover essere considerata come l'interpretazione più restrittiva del secondo comma e, dunque, quella più compatibile col sistema dell'iva. Il parametro della conclusione delle procedure concorsuali, infatti, individua il momento di maggiore certezza del mancato pagamento, facendolo corrispondere in questo caso all'inadempimento e, con esso, quello in cui si addivene ad una variazione in deroga al sistema generale dell'imposta con minor rischio per la sua coerente applicazione.

Con ogni evidenza non è questa la posizione proposta dall'avvocato generale, cui è sottesa l'idea che, al di là della corrispondenza con gli effetti giuridici del rapporto, il principio di effettività si traduca anche nell'obbligo di garantire al soggetto passivo una neutralità di fatto dell'imposta. Neutralità di fatto che non può rinvenirsi quando all'addebito dell'iva in rivalsa non segua il pagamento, con conseguente anticipazione dell'imposta al momento della liquidazione periodica. Si tratterebbe, in particolare, di una tutela dell'effettività espressamente prevista dalla direttiva in deroga al sistema nel suo complesso per cui, ragionevolmente, dovrebbe essere prevista un'interpretazione uniforme in tutti i Paesi membri.

Ciò che emerge, quindi, è che il problema non è tanto, e solo, nelle, pur rigorose, scelte di attuazione del legislatore italiano, che si è mostrato coerente con l'esigenza

di tutela sistematica riconosciuta sia all'art. 90 della direttiva, sia al 26 del dpr iva ma non con la *ratio* della deroga introdotta dal secondo paragrafo se interpretato alla luce del principio di effettività, come sembrano suggerire queste conclusioni.

In previsione del giudizio della Corte, quindi, sarebbe auspicabile una più attenta riflessione dei giudici sulla natura della deroga e, di conseguenza, sui presidi interpretativi da porre alla sua corretta attuazione. Sotto questo aspetto una soluzione percorribile, seppure non la sola, rimane quella di operare un generale rimando alla disciplina nazionale o contrattuale dell'inadempimento. Si otterrebbe così il risultato di una più coerente attuazione della previsione derogatoria, pur vincolata all'individuazione di un termine ordinamentale rilevante per il ritardo significativo.

Ciò che è certo, tuttavia, è che sia quanto più necessaria una definizione univoca ed europea di cosa debba intendersi per mancato pagamento rilevante ai fini delle variazioni, poiché questo costituisce un parametro di legittimità all'introduzione di norme nazionali che, essendo in deroga al modello impositivo, devono essere quanto più possibile uniformi per evitare distorsioni. In questo senso questo procedimento potrebbe quindi rappresentare anche per l'Italia, al di là delle esigenze di finanzia pubblica che pure hanno accompagnato la travagliata vicenda della formulazione dell'art. 26 del d.P.R. IVA, l'occasione per una riforma del sistema delle variazioni da mancato pagamento più proporzionato e coerente con il principio di effettività, alla luce del quale, in questo caso specifico, deve interpretarsi anche la neutralità dell'iva.

¹ Commissione tributaria provinciale di Siracusa, ordinanza n. 317 del 7 marzo 2016

² Alla luce dell'art. 11 della sesta direttiva (applicabile *ratione temporis* ma comunque identico nel testo all'art. 90 della direttiva rifusioni attualmente vigente)

³ Specificamente in tema di variazioni si vedano, CARINCI, *Le variazioni iva: profili sostanziali e formali* in Riv. Dir. Trib, 2000, I, 725; BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, in TESAURO (a cura di) *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, 644; TABET, *Riflessioni in tema di note di variazione Iva per fatture insolute*, in Rass. Trib. 2015, 785. Nelle maggiori opere a carattere monografico in tema di imposta sul valore aggiunto,

invece, si leggano BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit. 92; COMELLI, *Iva comunitaria e iva nazionale*, Padova, 2000. 831; DUS, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1981, 590; GALLO, *Profili dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1976, 76; PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, 524; ancora per quel che concerne le voci enciclopediche, Filippi, *Valore aggiunto*, cit., par. 19 e Lupi, cit.

⁴ Testualmente, l'ordinanza di rimessione recita [...] *se sia conforma ai principi di proporzionalità ed effettività, garantiti dal TFUE, ed al principio di neutralità che regola l'applicazione dell'iva, imporre limiti che rendano impossibile o eccessivamente oneroso – anche e in termini di tempistica, legata alla imprevedibile durata di una procedura concorsuale – per il soggetto passivo il recupero dell'imposta relativa alla controprestazione non pagata in tutto o in parte*” e se “*in caso di risposta positiva alla prima questione, se sia compatibile con i principi sopra richiamati una norma – [...] – che subordini il diritto al recupero dell'imposta al soddisfacimento della prova del preventivo esperimento di procedure esecutive infruttuose.*

⁵ Per l'impatto dei principi nella giurisprudenza della CGE si veda DI PIETRO – TASSANI (a cura di), *I principi del diritto tributario europeo*, Padova, 2014

⁶ Per il principio di effettività nell'ordinamento europeo si veda MICELI, *Il principio europeo di effettività quale fondamento dell'integrazione giuridica europea*, in *Studi in onore di Vincenzo Atripaldi*, Napoli, 2010

⁷ Per l'applicazione del principio di proporzionalità nel sistema dell'iva si veda MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'iva europea*, Firenze, 2012

⁸ Sulla neutralità il linea teorica dell'imposta sul valore aggiunto v. EBEL – PAPKE, *A closer look at the Value Added Tax: propositions and implication*, in *Proceedings of the 60th National Tax Association Conference*, 1969; MISSORTEN, *Some problems in implementing a tax on Added Value*, in *National tax journal*, 1969; CAMPET, *Le regime fiscal du chiffre d'affaires e son incidence sur la productivité*, OCSE, Parigi, 1967; MONDINI, *Il principio di neutralità dell'iva, tra “mito” e (perfettibile) realtà*, in DI PIETRO – TASSANI, *I principi europei*, cit., 269

⁹ La CTP di Siracusa contesta la lettura dell'art. 26, offerta dall'Agenzia delle Entrate (Circolare 26/E del 1 agosto 2013), secondo cui il periodo *per mancato pagamento in*

tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o procedure esecutive rimaste infruttuose deve essere interpretato nel senso dell'infruttuoso esperimento delle procedure sia esecutive sia concorsuali. Tuttavia non solo, come rileva lo stesso giudice di merito, la giurisprudenza unanimemente accoglie questa interpretazione, allo stesso modo si è espressa anche la dottrina, senza distinzioni. Sul punto si veda CARINCI, *Le variazioni cit.*; ZIZZO, *Questioni in tema di inadempimento del cessionario o committente e variazioni IVA*, in Boll. Trib., 1998, 1768.

¹⁰ Sentenze del 3 luglio 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), del 2 luglio 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), del 26 marzo 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), del 3 settembre 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), e del 26 gennaio 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40)

¹¹ Sentenze del 3 luglio 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339 punto 15), del 26 gennaio 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40 punto 27), del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punto 22), del 3 settembre 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punto 37), e del 2 luglio 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440 punto 35)

¹² La CGE afferma, infatti, che il principio di base risiede nel fatto che il sistema dell'iva mira a gravare unicamente sul consumatore finale. Di conseguenza la base imponibile dell'iva che deve essere riscossa dalle autorità fiscali non può essere superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore finale e sul quale è calcolata l'iva dovuta in definitiva da tale consumatore. Così Elida Gibbs (C-317/94, 1996 I-05339, punto 19); Coinnoseur Belgium (C-69/11, EU:C:2011:825, punto 21) e Tulică e Plavoşin (C-249/12, EU:C:2013:722, punto 34).

¹³ Ancora la migliore definizione si trova nelle pronunce della Corte di Giustizia che hanno ad oggetto i caratteri dell'imposta come limite esterno per la valutazione di compatibilità di altre imposte nazionali: in particolare Hong Kong Trade (C-89/81, EU:C:1982:121 punto 7), che si riferisce esclusivamente al carattere della proporzionalità, Rousseau Wilmot/Organic (C-295/84, EU:C:1985:473 punto 15); Wisselink (C-93/88, EU:C:1989:234 punto 18); Giant/Oversije (C-109/90, EU:C:1991:126, punto 11).

¹⁴ Cfr., tra le altre, Garage Molenheide e a. (cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, Racc. I-7281 e C-25/07 Racc. I-5129)

¹⁵ Per una ricostruzione del duplice valore assunto dal principio di neutralità nell'ordinamento europeo si veda MONDINI, *Il principio di neutralità*, cit. 275.

¹⁶ Sentenza del 3 luglio 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339)

¹⁷ Sentenza del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punto 23) e, indirettamente, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440 punto 35).

¹⁸ Punto 27

¹⁹ Punto 32, in cui si definisce la disposizione del secondo comma dell'art. 90 come una *deroga* rispetto al sistema generale delineato al primo comma e si ribadisce come, di conseguenza, debba esserne data un'interpretazione restrittiva.

²⁰ In senso contrario la sentenza *Almos*, cit. punto 35

²¹ Punto 77

²² Punto 76

²³ Punto 77

²⁴ Per una ricostruzione delle vicende occorse di recente al testo dell'art. 26 si legga ANDREANI, TUBELLI, *Un passo indietro per le note di variazione in diminuzione IVA*, in *il fisco*, 2017, 327

²⁵ Sul tema si veda la già citata sentenza *Almos*, ai punti 37 e 38, in cui si afferma che *al di là dei limiti da esse fissati, le disposizioni di cui agli articoli 90, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA non precisano né le condizioni né gli obblighi che gli Stati membri possono prevedere, è giocoforza constatare che tali disposizioni conferiscono a questi ultimi un margine discrezionale, in particolare, quanto alle formalità che i soggetti d'imposta devono soddisfare dinanzi alle autorità tributarie di detti Stati, allo scopo di effettuare una riduzione della base imponibile (v., in tal senso, sentenza Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, punto 23). Risulta tuttavia dalla giurisprudenza della Corte che i provvedimenti diretti ad evitare frodi o evasioni fiscali possono derogare, in linea di principio, al rispetto delle regole relative alla base imponibile dell'IVA soltanto nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale specifico obiettivo. Essi devono infatti pregiudicare il meno possibile gli obiettivi e i principi della direttiva IVA e non possono, pertanto, essere utilizzati in modo da rimettere in discussione la neutralità dell'IVA (v., in tal senso, sentenze*

Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, punto 28, nonché *Petroma Transports e a.*, C-271/12, EU:C:2013:297, punto 28).

²⁶ Sentenze del 24 ottobre 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, punto 19), e del 7 novembre 2013, *Tulică e Plavoşin* (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 34), nonché ordinanza del 9 dicembre 2011, *Connoisseur Belgium* (C-69/11, non pubblicata, EU:C:2011:825, punto 21)

²⁷ La base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto a tal fine. Tale corrispettivo costituisce quindi il valore soggettivo, ossia realmente percepito in ogni caso concreto e non un valore stimato secondo criteri oggettivi.

²⁸ Nella pronuncia del 21 febbraio 2006 sul caso C-419/02 (EU:C:2006:122) al punto 50 la Corte afferma che *sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi e non i pagamenti effettuati quale corrispettivo di queste ultime*.

²⁹ Difatti, tutte le volte in cui trattasi di apprezzare la presenza o meno del vincolo giuridico la Corte assume la nota procedura d'individuazione dei criteri (onerosità, nesso diretto, valore soggettivo) rimettendo poi al giudice nazionale la facoltà d'interpretare coerentemente le norme di diritto interno. Cfr. sul punto *Comelli, Iva comunitaria e iva nazionale*, cit. 336; *Pistone, Il processo di armonizzazione in materia di iva*, cit. 802.

³⁰ È consolidato in giurisprudenza il principio per cui *una cessione di beni viene effettuata «a titolo oneroso», ai sensi degli articoli 2, paragrafo 1 lettera a), della direttiva 2006/112, e configura, pertanto, un'operazione imponibile soltanto quando tra il fornitore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal fornitore costituisca il controvalore effettivo del bene ceduto all'utente*. Tra le altre, in questo senso, le sentenze relative ai casi *Dixon Retails* (C-494/12, EU:C:2013:758, punto 32); *GFKL Financial Services* (C-93/10, EU:C:2011:700, punto 18); *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, punto 14); *Profitube spol. s r.o.* (C-165/11, EU:C:2012:692, punto 51).

³¹ Punto 27

³² Per quel che concerne la legittimità di norme interne che prevedano l'applicazione dell'imposta calcolata su corrispettivi presunti la giurisprudenza si è espressa in

particolare con riferimento al tema del trattamento di sconti e abbuoni (cfr. C-230/87; C-126/88; C-86/99; C-55/09; C-40/09; C-48/97;) o con riferimento al tema dei metodi alternativi di riscossione dell'imposta (C-435/03, imposta monofase sui tabacchi belga). È diverso il discorso che riguarda invece la vendita forzata (cfr. C-499/13) in cui l'imponibile viene calcolato non in ragione di una misura presunta, quanto piuttosto del valore soggettivo ma attribuito unilateralmente all'operazione. Come anche differisce l'ipotesi dell'autoconsumo, in cui il computo in base a criteri presuntivi risponde non a esigenze di proporzionalità quanto piuttosto al soddisfacimento del carattere della generalità del prelievo, a sua volta necessario per poter garantire la neutralità complessiva del sistema.

³³ L'espressione *corrispettivo versato o da versare* è stata univocamente interpretata come un riferimento alla pattuizione negoziale.

³⁴ Quale che sia il suo *nomen iuris*, questo non è importante per quel che concerne l'analisi del meccanismo impositivo, che è per sua stessa caratteristica generale e astratto, applicabile a tutte le operazioni rilevanti in maniera indistinta, in piena attuazione del carattere di generalità a cui deve essere informata l'imposta.

³⁵ Afferma la Corte che *nell'ambito del sistema dell'IVA, le operazioni imponibili presuppongono l'esistenza di un negozio giuridico tra le parti implicante la stipulazione di un prezzo o di un controvalore* Dixon Retails (C-494/12, EU:C:2013:758, punto 31); GFKL Financial Services (C-93/10, EU:C:2011:700, punto 17); Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punto 12); Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punto 43).

³⁶ Sulla possibilità di comprendere anche la risoluzione per inadempimento all'interno del novero delle cause di variazione costitutiva si veda CARINCI, *Le variazioni*, cit.

³⁷ Addirittura nelle sue conclusioni l'avvocato generale paventa il rischio di una lesione delle libertà professionale, d'impresa, nonché del diritto fondamentale di proprietà rispettivamente tutelati agli articoli 15, 16 e 17 della Carta dei diritti fondamentali (punto 24) e ne valorizza l'istanza di tutela come *giustificazione* se non pienamente di parametro dello scrutinio di proporzionalità della norma interna per le variazioni da mancato pagamento.

³⁸ In Italia con lo strumento della variazione in aumento che, prescindendo dalla causa, deve essere effettuata tutte le volte in cui il corrispettivo è maggiore di quello originariamente considerato.

³⁹ Per una più articolata ricostruzione delle ipotesi in cui si verifichi l'esigenza di effettuare variazioni in relazione a prestazione di servizi continuative e a fatturazione anticipata si veda TABET, *Sull'applicabilità delle procedure di variazione in diminuzione ex art. 26 comma 2 del DPR n. 633 del 1972 nei confronti dei clienti morosi*, in *Rass. Trib.*, 1999, 79; ID *Riflessioni in tema di note di variazione Iva per fatture insolute*, in *Rass. Trib.*, 2015, 785.

⁴⁰ Come detto in Italia questo ragionamento è valido soprattutto per le cessioni di beni, tuttavia molti degli altri Stati membri (non ultima l'Olanda) hanno scelto di individuare anche per le prestazioni di servizi un momento di esigibilità diverso dal pagamento, tipicamente la conclusione del servizio prestato, con la conseguenza che il problema della distinzione tra variazioni costitutive e da mancato pagamento avrà una portata ancora più ampia di quella riferibile al sistema italiano.

⁴¹ Punti da 49 a 51

⁴² Articolo 269 del Codice tributario francese

⁴³ *Section 6* parr. (3), (4) e (5) dello *UK VAT Act*.

⁴⁴ Articolo 22, paragrafo 2, sezione 2 del Codice IVA belga.

⁴⁵ Art. 75.1. 7° della *Ley General de l'IVA*

⁴⁶ German VAT Act, *Section 13* para 1 N°1 lit. a e *Section 13b*, para 3.

⁴⁷ Article 13 of the Dutch VAT Act.

⁴⁸ Punto 24

⁴⁹ Vale a dire quell'elenco di vicende a vario titolo contrattuali, comunque riassumibili nel concetto "venir meno degli effetti giuridici del contratto".

⁵⁰ Sempre fatte salve le ipotesi di foro del contribuente o di vincolo dettato legislativamente in deroga alla disponibilità per le parti dell'individuazione della legge applicabile.

INDICE DEGLI AUTORI

Carmine Marrazzo	<i>L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica e le tutele del contribuente</i>	55
Antonio Perrone	<i>Il non liquet della Corte Costituzionale sulla questione del ne bis in idem sanzionatorio: un mancato esercizio degli strumenti dell'age of balancing</i>	89
Piera Santin	<i>Regime nazionale e disciplina europea delle variazioni IVA da mancato pagamento tra esigibilità ed effettività, nota alle conclusioni dell'Avvocato Generale della Corte di Giustizia UE, 8 giugno 2017, n.246/16</i>	122

INDICE PER MATERIA

QUESTIONI GENERALI – DIRITTO COMUNITARIO

IVA

Piera Santin	<i>Regime nazionale e disciplina europea delle variazioni IVA da mancato pagamento tra esigibilità ed effettività, nota alle conclusioni dell'Avvocato Generale della Corte di Giustizia UE, 8 giugno 2017, n.246/16</i>	122
---------------------	--	-----

ACCERTAMENTO — IMPOSTE DIRETTE E IVA

Accessi, ispezioni e verifiche

Carmine Marrazzo	<i>L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica e le tutele del contribuente</i>	55
------------------	---	----

CONTENZIOSO — GIURISDIZIONE ITALIANA

Giurisdizione e competenza

Carmine Marrazzo	<i>L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica e le tutele del contribuente</i>	55
------------------	---	----

DIRITTO PENALE TRIBUTARIO — PRINCIPI GENERALI

Principio di specialità

Antonio Perrone	<i>Il non liquet della Corte Costituzionale sulla questione del ne bis in idem sanzionatorio: un mancato esercizio degli strumenti dell'age of balancing</i>	89
-----------------	--	----

SANZIONI AMMINISTRATIVE — PRINCIPI GENERALI

Principio di specialità

Antonio Perrone	<i>Il non liquet della Corte Costituzionale sulla questione del ne bis in idem sanzionatorio: un mancato esercizio degli strumenti dell'age of balancing</i>	89
-----------------	--	----

INDICE CRONOLOGICO

Sentenze con commento

Corte UE

4 maggio 2017, n. C-699/15, con nota di Alessandro Bologna
8 giugno 2017, n. C-246/16, con nota di Piera Santin
11 maggio 2017, causa n.C-59/16, con nota di Filippo Mancuso
4 maggio 2017, n. C-33/16, con nota di Alessandro Bologna
26 aprile 2017, n. C-564/15, con nota di Alessandro Bologna
16 marzo 2017, n.493/15, con nota di Nicola Pennella
16 marzo 2017, n. C-211/16, con nota di Alessandro Bologna

Corte Costituzionale

2 marzo 2017, n.47 con nota di N.P.

Corte di Cassazione

Sezione Tributaria

28 dicembre 2016, n.27111, con nota di N.P.
28 dicembre 2016, n.27112, con nota di B.D.
18 gennaio 2017, n.2256, con nota di N.P.
3 febbraio 2017, n.2882, con nota di G.C.
22 febbraio 2017, n.4593, con nota di V.C.
24 febbraio 2017, n.4807, con nota di N.P.
27 febbraio, 2017, n.4959, con nota di N.P.
27 febbraio 2017, n.4960, con nota di F.M.
27 febbraio 2017, n.4961, con nota di N.P.
28 febbraio 2017, n.5113, con nota di F.M.
28 febbraio 2017, n.5154, con nota di N.P.
28 febbraio 2017, n.5160, con nota di A.G.
3 marzo 2017, n.5377, con nota di A.C.D.
3 marzo 2017, n.5392, con nota di N.P.
3 marzo 2017, n.5395, con nota di A.C.D.
3 marzo 2017, n.5432, con nota di N.P.
3 marzo 2017, n.5440, con nota di N.P.
8 marzo 2017, n.5885, con nota di A.B.
8 marzo 2017, n.5996, con nota di F.M.

8 marzo 2017, n.5997, con nota di F.M.
10 marzo 2017, n.6171, con nota di N.P.
10 marzo 2017, n.6196, con nota di V.C.
15 marzo 2017, n.6722, con nota di E.M.
15 marzo 2017, n.6758, con nota di N.P.
15 marzo 2017, n.6678, con nota di N.P.
17 marzo 2017, n.6924, con nota di N.P.
17 marzo 2017, n.6925, con nota di F.M.
24 marzo 2017, n.7636, con nota di N.P.
24 marzo 2017, n.7661, con nota di N.P.
29 marzo 2017, n.8101, con nota di V.C.
29 marzo 2017, n.8034, con nota di N.P.
29 marzo 2017, n.8045, con nota di N.P.
31 marzo 2017, n.16458, con nota di N.P.
5 aprile 2017, n.8792, con nota di N.P.
7 aprile 2017, n.9073, con nota di N.P.
7 aprile 2017, n.9094, con nota di A.C.D.
12 aprile 2017, n.9502, con nota di A.B.
12 aprile 2017, n.9505, con nota di N.P.
14 aprile 2017, n.9661, con nota di V.C.
14 aprile 2017, n.9670, con nota di N.P.
19 aprile 2017, n.9814, con nota di F.M.
19 aprile 2017, n.9799, con nota di N.P.
21 aprile 2017, n.10080, con nota di A.C.D.
21 aprile 2017, n.10113, con nota di N.P.
26 aprile 2017, n.10240, con nota di N.P.
26 aprile 2017, n.10264, con nota di N.P.
28 aprile 2017, n.10546, con nota di A.C.D.
3 maggio 2017, n.20897, con nota di N.P.
11 maggio 2017, n.11623, con nota di N.P.
11 maggio 2017, n.11646, con nota di N.P.
11 maggio 2017, n.11665, con nota di N.P.
11 maggio 2017, n.11681, con nota di N.P.
11 maggio 2017, n.11688, con nota di N.P.
12 maggio 2017, n.11828, con nota di V.C.
17 maggio 2017, n.1228, con nota di A.C.D.