



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

COMITATO DI DIREZIONE

Prof. Raffaele Perrone Capano (DIRETTORE)
Prof. Carlo Amatucci
Prof. Daria Coppa
Prof. Lorenzo Del Federico
Prof. Eugenio Della Valle
Prof. Maria Cecilia Fregni
Prof. Alessandro Giovannini
Prof. Maurizio Logozzo
Prof. Enrico Marello
Prof. Giuseppe Melis
Prof. Salvatore Muleo
Prof. Mario Nussi
Prof. Marco Versiglioni
Prof. Marilena Rispoli (Diritto commerciale)
Prof. Francesco Santoni (Diritto del lavoro)
Prof. Alessandra Stefanelli (Diritto dell'economia)

COMITATO SCIENTIFICO

Prof. Carlos Maria Lopez Espadafor - Università di Jaén
Prof. Angeles Garcia Frias - Università di Salamanca
Prof. Daniel Gutman - Università Paris Sorbonne Pantheon
Prof. Carlos Vargas Vasserot - Università di Almeria
Prof. J. A. Rozas Valdes - Università di Barcellona
Prof. Antonella Sciarrone Alibrandi
Prof. Andrea Amatucci
Prof. Fabrizio Amatucci
Prof. Emilio Balletti
Prof. Massimo Basilavecchia
Prof. Gian Luigi Bizioli
Prof. Silvia Cipollina
Prof. Alberto Comelli
Prof. Angelo Contrino
Prof. Roberto Cordeiro Guerra
Prof. Alfonsina De Felice
Prof. Luigi Ferlazzo Natoli
Prof. Valerio Ficari
Prof. Stefano Fiorentino
Prof. Franco Fichera
Prof. Gianfranco Gaffuri
Prof. Franco Gallo
Prof. Cesare Glendi
Prof. Antonia Irace
Prof. Agostino E. La Scala

Prof. Raffaello Lupi
Prof. Corrado Magnani
Prof. Alberto Marcheselli
Prof. Giuseppe Marini
Prof. Giovanni Marongiu
Prof. Maurizio Sebastiano Messina
Prof. Leonardo Perrone
Prof. Maria Pierro
Prof. Angela Principe
Prof. Giovanni Puoti
Prof. Gaetano Ragucci
Prof. Francesco Randazzo
*Prof. Claudio Sacchetto**Prof. Livia Salvini*
Prof. Salvatore Sammartino
Prof. Vittorio Santoro
Prof. Roberto Schiavolin
Prof. Dario Stevanato
Prof. Giuliano Tabet
Prof. Francesco Tesauro
Prof. Giuseppe Tinelli
Prof. Loris Tosi
Prof. Alessandro Turchi
Prof. Lucia Venditti
Prof. Giuseppe Zizzo
Prof. Antonello Zoppoli

REDAZIONE

Prof. Clelia Buccico (Coordinamento), Dott. Ernesto Aceto, Dott. Gabriella Gimigliani, Dott. Valeria Maresca, Dott. Andrea Perrone Capano, Dott. Gennaro Rotondo, Dott. Maria Villani, Dott. Salvatore Villani.

Innovazione e Diritto – Rivista di Diritto tributario, dell'economia e del lavoro – si impegna a procedere alla selezione qualitativa dei materiali da pubblicare sulla base di una valutazione formalizzata e anonima di cui è responsabile il Comitato scientifico. Tale sistema di valutazione è coordinato dalla Direzione e si avvale anche di esperti esterni al suddetto Comitato. Al fine di garantire l'anonimato, nell'ultimo numero di ciascun anno solare verrà pubblicato l'elenco dei Professori ordinari che hanno collaborato alla rivista in qualità di referee. I lavori sottoposti a revisione esterna sono contrassegnati con un asterisco (*).

INDICE

PARTE PRIMA

Alcune riflessioni sulla sospensione dell'esecuzione delle sentenze del giudice d'appello tributario in pendenza del ricorso per cassazione

di Roberta Avolio

p. 5

Il principio di precauzione nell'autorizzazione alla fabbricazione del medicinale a livello europeo e nazionale

di Beatrice Bertarini

p. 28

La necessità di completezza della fase istruttoria nel procedimento tributario

di Christian Califano

p. 53

Il principio della tassatività delle cause di nullità in materia tributaria: le azioni ed i termini di impugnazione

di Paola Coppola

p. 69

"Equilibri finanziari" e "squilibri costituzionali": alcune (aggiuntive) riflessioni a margine della sentenza n. 10/2015 della Corte costituzionale

di Laura Letizia

p. 89

Prime riflessioni in tema di regolazione pubblica del commercio con l'estero alla luce del nuovo T.T.I.P. (Transatlantic Trade and Investment Partnership)

di Maria Alessandra Stefanelli

p. 128

Commercio internazionale e multilateralismo nel settore doganale

di Caterina Verrigni

p. 158

PARTE SECONDA

La difficile evoluzione della tassazione sui rifiuti urbani **p. 171**

Commento a Commissione tributaria provinciale di Lecce, sentenza 1891/2015
di Guglielmo Bernabei e Giacomo Montanari

Omesso versamento Iva – valutazione del requisito soggettivo ai fini dell'integrazione del reato **p. 189**

Nota a Cass. Pen., Sez. III, Sent. 8 ottobre 2015, n. 40352, Pres. Mannino, Rel. Rosi
di Francesca Saccaro

Riflessioni sulla sospensione dell'esecuzione delle sentenze del giudice d'appello tributario in pendenza del ricorso per cassazione*

di *Roberta Avolio*

Cultore di Diritto tributario

Università degli Studi di Napoli "Federico II"

ABSTRACT

With the reform of tax process, it was codified the possibility to apply the protection inhibitory even in the early stages of a tax judgment subsequent to those of first instance, in particular when the appeal to the Supreme Court is pending, putting end to the long lasting law controversy in this matter. In particular, the Decree n. 156 of 2015 on measures to revise the regulation of interpellations and the tax dispute, in accordance with Law No. 23 of March 11 2014, reads as follows at art. 9, aa) the introduction of art. 62-bis, entitled "measures on the provisional execution of the judgment under appeal to the Supreme Court," the Decree n. 546 of 31 December 1992; this will take effect as of 1 January 2016 for the proceedings in progress as well. Before that date, the precautionary protection with reference to the judgments of the Regional Tax Commission has been applied by taking into account art. 373 of Code of Civil Procedure, as entitlement has been recognized by the Court's legitimacy, as of 2010, based on a reading constitutionally oriented to art. 49 of Legislative Decree. n. 546/92.

SINTESI

Con la riforma del processo tributario è stata codificata la possibilità di chiedere la tutela inibitoria anche nelle fasi del giudizio tributario successive a quelle di primo grado, in particolare in pendenza del ricorso per Cassazione, mettendo fine alla diatriba giurisprudenziale che lungamente si è protratta in materia. In particolare, il D.Lgs. n. 156 del 2015, recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione della legge delega fiscale n. 23 del 11 marzo 2014, prevede all'art. 9, lett. aa) l'introduzione dell'art. 62-bis, rubricato "provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione", al D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992; norma che entrerà in vigore dal 1 gennaio 2016, anche per i giudizi in corso. Prima di tale data la tutela cautelare con riferimento alle sentenze della Commissione tributaria regionale si è potuta richiedere facendo ricorso all'art. 373 c.p.c., dopo che tale diritto è stato riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità, a far data dal 2010, per effetto di una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 49 del D.Lgs. n. 546/92.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. La nozione di "danno grave ed irreparabile" ai fini della sospensione della sentenza del giudice di appello tributario – 3. La nozione di cauzione: l'alternatività o l'obbligatorietà della stessa rispetto alla sospensione accordata – 4. Le modalità di trattazione dell'istanza di sospensione – 5. La riproposizione dell'istanza di sospensione – 6. La proposizione dell'istanza di

sospensione e il contributo unificato

1. Premessa

Com'è noto, il tema della tutela cautelare nel processo tributario ha dato luogo ad un ampio dibattito giurisprudenziale che si è alimentato dopo che è stata sollevata la questione di legittimità costituzionale dell' art. 49 D.Lgs. n. 546 del 1992 in riferimento agli artt. 3, 10, 23, 24, 111 e 113 Cost. nella parte in cui tale articolo rinvia alle disposizioni sulle *"impugnazioni in generale"* di cui al titolo III, capo I, del libro II° del codice di procedura civile (art. 323 e ss. c.p.c.), ad esclusione dell'art. 337 c.p.c. e, quindi, dell'art. 373 c.p.c. cui questa norma rinvia, che disciplina la sospensione delle sentenze impugnate per cassazione¹.

Sul denunciato vizio di legittimità costituzionale la Corte Costituzionale, con la sentenza. n. 165 del 2000 ha, in un primo tempo, rigettato la questione sollevata con riferimento all'art. 24 della Cost., rilevando, che: *"la garanzia costituzionale della tutela cautelare debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui intervenga, nel processo, una pronuncia di merito che accolga - con efficacia esecutiva - la domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto e dunque il presupposto stesso della invocata tutela. Con la conseguenza che la previsione di mezzi di tutela cautelare nelle fasi di giudizio successive a siffatta pronuncia, in favore della parte soccombente nel merito, deve ritenersi rimessa alla discrezionalità del legislatore"*². Successivamente, la Corte, occupandosi ancora una volta della vicenda, ha dichiarato inammissibile la questione con la sentenza n. 217 del 17 giugno 2010, per non aver il rimettente esperito *"alcun tentativo di interpretare la disposizione censurata nel senso che essa consenta l'applicazione al processo tributario della sospensione cautelare prevista dall'art. 373 c.p.c."* con conseguente insussistenza di contrasto con i parametri costituzionali dettati dagli artt. 3, 23, 24, 111 e 113. A parere della Corte,

¹ A far data dal 1 gennaio 2016, il novellato art. 49 non rinvia più...

² Tali conclusioni sono state successivamente confermate dalla stessa Corte Costituzionale con le ordinanze n. 217 del 19 giugno 2000; n. 325 del 27 luglio 2001; n. 310 del 3 luglio 2002; n. 119 del 5 aprile 2007.

infatti, nell'interpretazione comune non si era tenuto conto che l'inapplicabilità al processo tributario - in forza della disposizione censurata - della regola, sostanzialmente identica contenuta nell'art. 337 c.p.c. (*"L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa..."*) e nell'art. 373 c.p.c. comma 1, primo periodo (*"Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza"*), non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche delle "eccezioni" a detta regola stabilite proprio dalle citate disposizioni (ex art. 337 c.p.c. *"...salve le disposizioni degli artt. ... 373"*; ex art. 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo *"Tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione"*).

Tali eccezioni sono, infatti, eccezioni proprie del ricorso per cassazione e, come tali, applicabili anche con riferimento ad un ricorso avverso una sentenza delle Commissioni tributarie regionali in virtù dell'art. 62 D.Lgs. n. 546/1992, non essendo ravvisabile alcuna incompatibilità tra le norme del codice di procedura e l'art. 49 del D.Lgs. n. 546/92 che, nell'escludere i citt. artt. 337 e 373 del c.p.c. si riferisce all'inapplicabilità della regola generale e non delle relative eccezioni.

Con tale interpretazione la Corte Costituzionale ha, di fatto, spianato la strada alla possibilità di estendere al processo tributario la sospensione dell'esecutività della sentenza d'appello tributaria in pendenza del ricorso per cassazione, statuendo la vigenza nell'ordinamento di un principio generale di tutela cautelare che non può trovare limitazioni, né nella giurisdizione, né tantomeno nel grado di giudizio.

Disconoscere la possibilità della sospensione dell'esecuzione della sentenza tributaria in grado di appello in favore del contribuente avrebbe sancito, infatti, una censura di manifesta irrazionalità non solo in relazione al diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost. ed agli artt. 3, 23, 111 e 113 Cost., essendo la tutela cautelare prevista sia nell'ambito del processo civile (art. 373 c.p.c.) che in quello

amministrativo (art. 98 D.Lgs. n. 104/2010), ma soprattutto in relazione all'art. 6 della CEDU che statuisce, com'è noto, le condizioni e i requisiti affinché si assicuri il rispetto del principio di giusto processo quale diritto umano fondamentale³.

È proprio per tale motivo che la legittimità della sospensione dell'esecuzione di una sentenza del giudice di seconde cure nel rito tributario – qualora dalla stessa possa derivare grave ed irreparabile danno – è stata, in seguito, avvalorata dalla Suprema Corte di legittimità con la nota sentenza n. 2845 del 24.02.2012⁴.

In seguito, la Corte Costituzionale⁵, intervenendo nuovamente in materia, ha confermato l'infondatezza della questione di legittimità del cit. art. 49 ed ha fornito un'interpretazione costituzionalmente orientata della norma precisando che sussistono i presupposti per l'accoglimento della domanda cautelare in presenza della probabile fondatezza (almeno parziale) del ricorso per cassazione (*fumus boni iuris*) e dello squilibrio rilevabile tra il presunto importo dovuto dal ricorrente e il suo reddito (*periculum in mora*).

Nonostante i plurimi chiarimenti della Consulta e della Cassazione, l'applicabilità al processo tributario della richiesta di sospensione della sentenza pronunciata in grado di appello ex art. 373 c.p.c. non ha, tuttavia, raggiunto degli orientamenti univoci nella giurisprudenza di merito in cui si sono alternate sentenze favorevoli e sentenze di segno opposto, con non poche perplessità nei Giudici aditi che si sono espressi in modo disomogeneo sul *periculum* derivante dall'esecutività della sentenza impugnata, sull'obbligatorietà o meno della

³ Il diritto a un equo processo è un fondamentale diritto dell'uomo riconosciuto come tale in tutti gli ordinamenti degli stati di diritto. Esso è espressamente sancito dall'art. 10 della Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo ed, in particolare, dall'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, secondo cui "Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole". Ebbene, secondo la Corte Europea dei diritti dell'uomo (C. eur.21.02-2008, Causa C-18497/03, in RDT, 2008, IV, 181) la carenza di una tutela cautelare effettiva nel processo tributario sancirebbe la censura di manifesta irrazionalità, comportando appunto una violazione dell'art. 6 CEDU.

⁴ Con la citata sentenza la Suprema Corte ha statuito, in particolare, il seguente principio di diritto: "al ricorso per cassazione avverso una sentenza delle Commissioni Tributarie Regionali si applica la disposizione di cui all'art. 373, comma 1, secondo periodo, cpc giusta la quale il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione".

⁵ Corte Cost. sentenza n. 109 del 26 aprile 2012; Corte Cost. ordinanza n. 254 del 15 novembre 2012; Corte Cost. ordinanza n. 25 del 13 febbraio 2014.

garanzia e/o cauzione e sull'entità e congruità della stessa, sulla possibilità o meno d'una riproposizione dell'istanza ove si verifichi il caso di rigetto, nonché sulle modalità di trattazione dell'istanza cautelare prodotta.

Ebbene, dal 1 gennaio 2016, in virtù dell'intervento codificatore che ha recepito le indicazioni della legge delega fiscale (n. 23 del 2014) sulla *"necessità di uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario"*, non dovrebbero più aversi ordinanze di rigetto delle istanze cautelari in presenza dei presupposti individuati dal nuovo art. 62 bis D.Lgs. 546/92 da parte dei giudici, sebbene il disposto letterale di detta norma non consenta di superare, come si chiarirà, le perplessità sulle *supra* indicate questioni.

2. La nozione di "danno grave ed irreparabile" ai fini della sospensione della sentenza del giudice di appello tributario

2.1. L'aspetto più problematico dell'istituto concerne la sussistenza del pericolo di un "danno grave ed irreparabile" affinché il giudice che abbia pronunciato la sentenza impugnata per cassazione possa disporre la sospensione avvalendosi, attualmente, dell'art. 373 c.p.c.⁶, e dal 1 gennaio 2016 dell'art. 62 bis D.Lgs. n. 546/92.

Ed infatti, sulla scia dell'interpretazione sino ad oggi fornita al cit. art. 373 c.p.c., l'art. 62 bis dispone al comma 1 che: *"La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospendere in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile"*, precisando al comma 6: *"La commissione non può pronunciarsi sulle richieste di cui al comma 1 se la parte istante non dimostra di avere depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza"*.

Dalla lettura di tale disposizione emerge che, ai fini della sospensione della sentenza tributaria pronunciata dal giudice di secondo grado è necessaria, quindi,

⁶Ai sensi dell'art. 373 c.p.c., comma 1: "Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza. Tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione".

da un lato, l'iscrizione del ricorso per cassazione nel ruolo generale dinanzi la Suprema Corte, e, dall'altro, che si rinvenga il *periculum in mora*, diversamente da quanto ora disposto, per il grado di appello, dal comma 2 dell'art. 52 del D.Lgs. 546/92 - anch'esso introdotto dal **D.Lgs. n. 156 del 2015**, in attuazione della legge delega fiscale n. 23 del 11 marzo 2014, ed in vigore dal 1 gennaio 2016 – con riferimento alla sospensione della sentenza tributaria pronunciata in primo grado.

2.2. Con la riforma del processo tributario è stata posta fine all'annosa diatriba sull'operatività della tutela cautelare anche in sede di appello con l'introduzione dell'esplicita possibilità di detta tutela al comma 2 dell' art. 52 D.Lgs. 546/92. Ed infatti, fino al 1 gennaio 2016 si è potuto far ricorso alla tutela cautelare in sede d'appello solo in virtù del citato intervento della Corte Costituzionale⁷ che, in un'ottica costituzionalmente orientata dell'art. 49 D.Lgs. 546/92, ha ritenuto applicabile al processo tributario non soltanto l'art. 373 c.p.c. ,ma anche l'art. 283 c.p.c.

Il comma 2 del cit. art. 52 D.Lgs. 546/92 dispone ora espressamente la possibilità dell'appellante, sia esso contribuente che amministrazione, di chiedere alla commissione regionale la sospensione *dell'esecutività della sentenza di primo grado* qualora egli dimostri la sussistenza di "gravi e fondati motivi", ovvero il solo *fumus boni iuris*⁸.

Ebbene, solo confrontando le due nuove disposizioni occorre rilevare una netta differenza nell'oggetto della prova posta a carico della parte istante, che è tenuta a fornire la dimostrazione dei "gravi e fondati motivi" ove venga richiesta la sospensione della sentenza di primo grado, mentre è tenuta a dimostrare anche il "danno grave ed irreparabile" ove venga richiesta la sospensione della sentenza di secondo grado.

Il che rende evidente anche la diversità del tenore delle norme innanzi citate con

⁷ cit. Corte Costituzionale, sentenza n. 217/2010.

⁸ Ai sensi dell'art. 52, comma 2, D.Lgs. 546/92: "L'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi.

il disposto letterale dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992⁹ e, quindi, con la tutela cautelare riferita all'atto impugnabile per la quale non può dubitarsi della necessaria sussistenza di entrambi i requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

2.3. Per quanto concerne il *fumus boni iuris*, è noto che il contribuente nel proporre l'istanza di sospensione ex art. 47, comma 1, D.Lgs. n. 546/92 o la sospensione della sentenza di primo grado in grado di appello debba avvalorare la fondatezza dell'impugnazione con riferimento ai vizi o errori contenuti nell'atto impugnato e/o nella sentenza impugnata. La valutazione del *fumus boni iuris* è successiva ad una *sommatoria cognitio* da parte del giudice al quale spetta valutare se il ricorso e/o l'appello prodotto non sia palesemente infondato e che sussistono i requisiti di ammissibilità e ricevibilità dello stesso; e ciò al fine di evitare l'utilizzo della sospensiva a scopo meramente dilatorio. Quanto al *periculum in mora* si rammenta che esso deve essere provato in riferimento al danno grave ed irreparabile che potrebbe conseguire dall'esecuzione dell'atto e/o della pronuncia impugnata.

Al riguardo, sia la dottrina che la giurisprudenza, hanno più volte provveduto ad un'analitica puntualizzazione delle nozioni di *gravità ed irreperibilità* con riferimento alla tutela cautelare nell'ambito del processo civile. Secondo l'opinione dominante, per "gravità" deve intendersi il "*livello di compromissione degli*

⁹Ai sensi dell'art. 47, comma 1, D.lgs. 546/92: "Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla Commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificato alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'articolo 22"... comma 3 "In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa delibazione del merito, con lo stesso decreto, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione finì alla pronuncia del collegio" ... comma 4 "Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile" Cfr. Consolo C., Sospensione cautelare e "definizione preventiva" fra attese coronate e "puzzles" processuali, in *Il fisco*, 1993, pp. 63299 e ss., in specie p. 6331; Russo P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, p. 474; Tosi L., *L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario*, in *Boll. Trib.*, 1993 p. 789 e ss., in specie p. 790; Bafile C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, p. 187; Cantillo M., *Nuovo processo tributario. I procedimenti cautelari e preventivi*, in *Il fisco*, 1993, pp. 8899 e ss., in specie p. 8900; Baglione T., Menchini S., Miccinesi M., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1997, p. 389; Tesaurò F., *Manuale del processo tributario*, p. 122.

interessi in causa"¹⁰, mentre per "irreparabilità" la distruzione o disintegrazione di un bene infungibile, non suscettibile di rimessione in pristino, né di risarcimento per equivalente, "*un danno con carattere di irreversibilità e non altrimenti evitabile*"¹¹. Spesso, però, la gravità è stata considerata insita nell'irreparabilità. In particolare, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia il danno è qualificabile come irreparabile e, pertanto, danno grave, allorchè viene a determinarsi un pregiudizio irreparabile ai diritti oggetto di lite¹².

Se si considera però l'ambito tributario, il danno si caratterizza per essere soprattutto un danno di natura patrimoniale con la conseguenza che la sussistenza o meno dello stesso deve essere valutata oggettivamente ma, soprattutto, soggettivamente, e cioè tenendo conto dei diritti personali (fondamentali) del contribuente che possono rimanere pregiudicati dall'esecuzione della sentenza, quali il diritto alla salute e/o all'integrità fisica e morale, allo svolgimento dell'attività professionale o d'impresa, non risultando soddisfacente una tutela restitutoria ed, eventualmente, anche risarcitoria, successiva¹³. Ed infatti, l'esecuzione di un atto impositivo e/o d'una sentenza tributaria comporta sempre l'obbligo del pagamento del debitore di una somma di denaro, bene fungibile per eccellenza, con la conseguenza che non potrebbero valere quelle considerazioni per cui l'*irreparabilità del danno* sussisterebbe solo in caso di danno non reintegrabile per equivalente dal momento che si verrebbe a negare il diritto alla sospensione dell'atto impositivo e/o della sentenza riconosciuta, invece, giudizialmente proprio per scongiurare la situazione di squilibrio processuale tra la posizione (di vantaggio) del solo creditore P.A. a danno di quella del debitore (contribuente) in violazione del principio della parità delle armi che regola, com'è noto, il giusto processo (ex art. 111 Cost.).

2.4. Con riferimento alla sospensione dell'atto impugnato innanzi alle

¹⁰ Rideau Charrier, Code de procedure europeennes, Paris, 1995, p. 222.

¹¹ cfr. Corte Cost. ord. n. 254 del 15.11.2012.

¹² Pescatore, Les mesures conservatoires et les referes in La jurisdiction permanente, Colloque de Lyon de la Societè francoise de droit International, Paris, 1987, p. 339.

¹³ V. Russo P., op.cit., pp. 474-475.

commissioni tributarie provinciali, ex art. 47, D.Lgs. n. 546/1992, sia la dottrina che la giurisprudenza si sono più volte espressi sulla rilevanza del *periculum* subordinando la sospensione alla verifica non dell' irreparabilità, ma della semplice gravità del pregiudizio, tenuto conto dell'entità della pretesa tributaria e della situazione economica del contribuente.

L' irreparabilità del danno, per tale opinione prevalente, va valutata, quindi, su un piano più modesto, allorquando il contribuente, ad es., per effetto del pagamento, potrebbe trovarsi in serie difficoltà o qualora i danni causati dalla provvisoria esecuzione dell'atto tributario potrebbero essere disastrosi fino a portare al fallimento dell'impresa od al venir meno dei mezzi di sussistenza del contribuente e dei suoi familiari¹⁴.

Dal canto suo, la giurisprudenza di merito, ha più volte affrontato il tema rilevando che: *"La sospensione dell'esecuzione di un atto impugnato può essere concessa solo se dalla sua applicazione può derivare al contribuente un danno grave ed irreparabile"*¹⁵; ovvero *"nel caso in cui il ricorrente sia costretto, per provvedere al soddisfacimento della pretesa tributaria, a ricorrere all'alienazione del proprio patrimonio immobiliare in tempi così brevi da necessitare la svendita dello stesso"*¹⁶; *"...nel caso in cui il notevole esborso necessario all'assolvimento della pretesa tributaria comporti una modifica dei piani previsionali dell'attività sociale tale da rappresentare un rischio di irreparabilità della situazione di difficoltà dell'azienda"*¹⁷. Ed ed ancora è stato statuito che *"la gravità del danno deve essere valutata in relazione alle condizioni soggettive della parte rispetto alla pretesa dell'amministrazione finanziaria, mentre la irreparabilità del danno va valutata in termini oggettivi, tale essendo quel pregiudizio insuscettibile di reintegrazione per equivalente. Il periculum sussiste ove la parte sia costretta a ricorrere all'improvviso smobilizzo di beni patrimoniali*

¹⁴ Sul punto, . Baglione T. , Menchini S. e Miccinesi M., Il nuovo processo Tributario, pp 389 e ss.; Bafile C. op. cit., p. 187; Tosi L., op. cit., p. 700; Consolo C., op. cit., p. 6333; Glendi C., Prime esperienze sul nuovo processo cautelare, in Riv. giur. trib., 1996, pp. 663 e ss., in specie p. 665.

¹⁵cfr.Commiss. Trib. Prov. Emilia-Romagna Reggio Emilia Sez. V Sent., 08.04.1998, n. 7; Commissione Trib. Reg. Emilia-Romagna Bologna Sez. IX, 12.10.2011, n. 90.

¹⁶Commissione Tributaria provinciale di Bari, Sezione X, ordinanza n. 1 del 3.5.96.

¹⁷Commissione provinciale di Udine ordinanza del 6.7.1996.

senza possibilità di fissare condizioni di vendita adeguate"¹⁸.

2.5. Ebbene, se ci si sposta sul piano della tutela cautelare con riferimento alle sentenze pronunciate in grado di appello e si considera il disposto del nuovo art. 62 bis D.Lgs. 546/92 si osserva che non è richiesto al Giudice del gravame di delibare il *fumus boni iuris* ai fini della sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata per cassazione, ma che venga valutato solo il *periculum in mora*.

Ciò permette di rilevare innanzitutto come l'art. 62 bis D.Lgs. 546/92 non si conformi ai precedenti di legittimità – cui hanno fatto seguito molte pronunce di merito¹⁹ - che nell'estendere la tutela cautelare dell'art. 373 c.p.c. al processo tributario (in particolare la cit. n. 2845 del 18 gennaio 2012) hanno invece osservato che *"La specialità della materia tributaria e l'esigenza che sia garantito il regolare pagamento delle imposte impone una rigorosa valutazione dei requisiti del fumus boni iuris dell'istanza cautelare e del periculum in mora"*, e ciò, si badi, nonostante il fatto che lo stesso art. 373 c.p.c. non preveda espressamente il requisito del *fumus boni iuris*, ma solo del *periculum in mora*.

A dire il vero non sono mancate sentenze di merito che, basandosi sul tenore letterale del cit. art. 373 cpcp, hanno conferito rilevanza al solo requisito del *periculum in mora*. Tra le tante si segnala l'ordinanza della Commissione

¹⁸Commiss. Trib. Provinciale di Modena n. 216 del 12.4.1999

¹⁹cfr. Commiss. Trib. Reg. Puglia Bari Sez. XV, 07/03/2014, n. 566: "Al ricorso per cassazione avverso le sentenze delle Commissioni tributarie regionali si applica la disposizione di cui all'art. 373, comma 1, secondo periodo, c.p.c., secondo cui l'esecuzione della sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno, essere sospesa dal giudice a quo, dovendo peraltro evidenziarsi come la specialità della materia tributaria e l'esigenza che sia garantito il regolare pagamento delle imposte renda necessaria la rigorosa valutazione dei requisiti del fumus boni iuris e del periculum in mora"; Commiss. Trib. Reg. Sardegna Cagliari Sez. I Ordinanza, 22/04/2013, n. 18: "E' legittima la sospensione cautelare concessa dal Giudice tributario di secondo grado durante la litispendenza del ricorso per cassazione, qualora abbia sia stato accertato il fumus boni iuris ed il periculum in mora"; Commiss. Trib. Reg. Campania Napoli, sez. XXVIII Ordinanza, 8/3/2013, n. 1: "Al ricorso per Cassazione esperito avverso una sentenza della Commissione Tributaria Regionale si applica la norma contenuta nell'art. 373, comma 1° c.p.c., per la quale il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile, che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione. La specialità della materia tributaria e l'esigenza di garantire il regolare pagamento delle imposte, impone una rigorosa valutazione dei requisiti del fumus boni iuris dell'istanza cautelare e del periculum in mora".

Tributaria Regionale di Milano, sez. 28, n. 1636 del 12.11.2014 per la quale: " *...in materia di sospensione della sentenza ai sensi dell'art. 373 cpc ciò che appare preminente, ai fini della sua concessione, concerne gli aspetti che riguardano il periculum in mora, ovvero il fatto che l'esecuzione provvisoria di una sentenza non ancora definitiva possa recare un effettivo pregiudizio, irreparabile, al contribuente. In quest'ottica, si pone in secondo piano il requisito del fumus boni iuris (nemmeno contenuto nella dizione della norma di cui si chiede applicazione) e comunque sussistente nella specie, se non altro sotto un profilo di mera delibazione che attiene alla valutazione di questo giudice nell'ambito della presente domanda*".

Si aggiunga che la determinazione concreta ed attuale del *danno grave e irreparabile* in capo al contribuente non è sicuramente predeterminabile in via astratta, dovendo esso esser valutato in relazione al caso concreto oggetto del giudizio e, dunque, in base alla capacità del contribuente di provvedere al pagamento dei tributi dovuti, a quell'epoca, provvisoriamente per effetto della sentenza impugnata, con i frutti ordinari derivanti dal normale svolgimento della sua attività, dovendosi scagionare il rischio che il soggetto debitore vi debba provvedere attraverso mezzi straordinari, quali la vendita dei propri beni, l'accensione di prestiti, il licenziamento dei propri dipendenti, l'interruzione di ogni sua attività economica, ecc.

Non va trascurato di considerare che la situazione pregiudizievole per un contribuente che si vede costretto a ricorrere in Cassazione per la soddisfazione del suo diritto all'annullamento di un atto impositivo è fortemente compromessa da un fatto non dipendente dalla sua volontà, rappresentato dai lunghi tempi di attesa della fissazione e della discussione della causa che, ancora attualmente, è di circa 5 anni dal deposito del ricorso. Il che dovrebbe portare a ritenere che ciò che conta, nella valutazione del diritto invocato ad una sospensione cautelare giudiziale, sia in primo, che in secondo grado, sia la *gravità attuale* del danno che deriva dall'esecuzione della sentenza impugnata.

Per questi motivi e sulla scia dell'interpretazione ad oggi fornita dall'art. 47

D.Lgs. 546/92, la giurisprudenza di merito ha individuato, con specifico riferimento ai casi di sospensione ex art. 373 c.p.c. delle sentenze tributarie, la sussistenza del *periculum in mora*, ad es., nel rischio di *"importanti e irreversibili ricadute imprenditoriali (liquidazione, decozione et) non altrimenti reintegrabili in caso di accoglimento del Ricorso per Cassazione, a fronte del non esaurimento delle procedure di impugnazione"*²⁰; nella *"grave crisi di liquidità di particolare rilevanza ... aggravata dalla crisi congiunturale che attualmente colpisce l'economia"*²¹; e così pure nel mero rischio di cessazione dell'attività dell'impresa a causa di iscrizione di ipoteca legale operata dall'Equitalia in forza di un pregresso debito tributario, la quale *"comporterà l'interruzione del rapporto con le banche, nelle more del giudizio di legittimità"*²²; ed ancora nella *"necessità di reperire gli importi necessari per ottemperare alla pronuncia comporterebbe, tenuto conto della non sufficienza degli ulteriori beni di cui dispongono gli obbligati, la irrimediabile compressione dell'attività della società"*²³.

Da ciò consegue che, ai sensi dell'art. 373 c.p.c., nonché dal 1 gennaio 2016 ai sensi del nuovo art. 62 bis D.Lgs. n. 546/92, la richiesta di sospensione della sentenza potrà essere disposta all'esito di un'accurata valutazione che dovrà riguardare, sotto il profilo soggettivo, la sussistenza di una eccezionale sproporzione tra il vantaggio che può ricavare il creditore dall'esecuzione della decisione e il pregiudizio che ne deriva all'altra parte, tale da apparire superiore a quello che, di norma, consegue all'esecuzione forzata.

Deve infine osservarsi dal confronto tra il cit. all'art. 52 D.lgs. n. 546/92 comma 2 ed l'art. 62 bis D.Lgs.n. 546/1992 che entrambe le norme prevedono che l'istante, sia contribuente che amministrazione, hanno la possibilità di chiedere al Giudice che ha emesso la sentenza impugnata la sospensione dell'esecutività della stessa, dimostrando, come si diceva, la sussistenza dei *"gravi e fondati motivi"* (art. 52. co. 2 cit.) o del *"danno grave ed irreparabile"* (art. 62-bis cit.) a

²⁰Commiss. Trib. Reg. di Potenza n. 546/02/14.

²¹Commiss. Trib. Reg. del Lazio, sentenza n. 217/06/2013.

²²Commiss. Trib. Reg. Piemonte Torino, ord. n. 4/2010.

²³Corte di Appello di Ancona, 15 marzo 2010.

seconda che si tratti di sentenza di primo o di secondo grado. Il che potrebbe portare a ritenere che rimarrebbe valida l'esecutività dell'atto impugnato.

Pertanto, per ovviare a questo rischio, il legislatore ha previsto la possibilità da parte del solo contribuente di chiedere anche in secondo grado la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato tant'è che sia l'art. 52. Comma 2 che l'art. 62 bis, D.Lgs. n. 546/92 prevedono al comma 1, seconda parte, che: "*Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave ed irreparabile*".

3. La nozione di cauzione: l'alternatività o l'obbligatorietà della stessa rispetto alla sospensione accordata

3.1. Altro aspetto della disciplina relativa alla sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata per cassazione sul quale occorre fermare l'attenzione è l'obbligatorietà o meno della garanzia e/o cauzione e l'entità della stessa in ragione del valore della lite controversa²⁴.

Al riguardo occorre rilevare, in primo luogo, che mentre l'art. 373 c.p.c. prevede, in senso più ampio, la prestazione di una "*congrua cauzione*", il neo art. 62 bis, al comma 5, D.Lgs. n. 546/92 prevede, invece, la prestazione della "*garanzia di cui all'art. 69, comma 2*"; norma anch'essa introdotto con la riforma tributaria²⁵.

È noto, in punto di diritto, che la cauzione è una garanzia reale, avente carattere strumentale che può essere disposta dal Giudice a garanzia di un eventuale *periculum* insito negli atti del processo esecutivo, nonché nelle tutele sommarie e cautelari, come effettiva contro cautela, ovvero come "*onere processuale volto a conseguire ulteriori risultati di ordine processuale*"²⁶.

Non vi è nella vigente legislazione civilistica una disciplina generale della cauzione, ma tale istituto cautelare è richiamato dal legislatore in numerose norme di diritto processuale²⁷.

²⁴ La cauzione non era prevista dal testo originario dell'art. 373 c.p.c., ma fu introdotta dalla novella del 1950 in funzione di controcautela o di antidoto all'esecuzione provvisoria della sentenza.

²⁵ Art. che recita...

²⁶ De Pretis, voce Cauzione (dir. Proc. Civ.) in Enciclopedia del Diritto, Milano, 1960.

²⁷ Ai sensi dell'art. 119, norma avente carattere generale, rubricato "imposizione di cauzione": "Il

Dall'analisi delle stesse ed, in particolare dell'art. 119 c.p.c., si evince che essa, di regola, è prestata in danaro (art. 86 Disp. Att. c.p.c.), può essere imposta dal Giudice solo nei casi tassativamente previsti dalla legge con un provvedimento recante l'oggetto, il modo di prestarla e il termine entro il quale la prestazione deve avvenire.

Di contro, la "garanzia di cui all'art. 69, comma 2", cui si riferisce l'art. 62 bis D.Lgs. n. 546/92 più specificamente, una garanzia personale, di norma prestata da parte degli intermediari finanziari iscritti nell'apposito albo di cui all'art. 106 t.u.b.²⁸.

3.2. Dal tenore letterale dell'art. 373 c.p.c. emerge però che la prestazione di una "congrua cauzione" costituisce un' *alternativa* alla sospensione dell'efficacia della sentenza.

Ed infatti, tale norma prevede una congiunzione disgiuntiva laddove statuisce che: *"il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che la esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione"*.

Senonché, in dottrina ed in giurisprudenza, si è discusso in merito ai presupposti necessari per la richiesta della cauzione, e se essa, come la sospensione, sia subordinata alla sussistenza del pericolo di un danno grave ed irreparabile o se, invece, la richiesta debba farsi dipendere da circostanze da valutarsi autonomamente.

giudice, nel provvedimento col quale impone una cauzione, deve indicare l'oggetto di essa, il modo di prestarla, e il termine entro il quale la prestazione deve avvenire". L'art. 478 c.p.c., invece, dispone che nei casi espressamente previsti dalla legge, il giudice può imporre il versamento di una cauzione al quale è subordinata l'efficacia del titolo esecutivo. Ancora, l'art. 624 c.p.c. dispone che nel caso di opposizione all'esecuzione ai sensi degli artt. 615 e 619 c.p.c., il giudice ha la facoltà discrezionale di disporre la sospensione del processo esecutivo qualora ritenga che sussistano gravi motivi, con o senza cauzione. Inoltre, in virtù dell'art. 669 undecies c.p.c. il giudice può imporre il versamento di una somma di denaro a titolo di cauzione unitamente alla concessione della misura cautelare.

²⁸ testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, emanato con D.Lgs. n. 385 del 1 settembre 1993.

Secondo una prima tesi, la cauzione rappresenterebbe sempre una misura alternativa alla sospensione e sarebbe subordinata alle medesime condizioni previste per quest'ultima. In tal modo il Giudice deve imporla qualora ritenga che il pregiudizio che potrebbe derivare dall'esecuzione presenti i caratteri della gravità e dell'irreparabilità²⁹.

Secondo la più recente e prevalente seconda tesi, invece, le due misure avrebbero funzioni eterogenee. In particolare, la funzione cautelare del provvedimento d'imposizione di una cauzione si esplicherebbe in una sfera diversa da quella entro la quale opera il provvedimento di sospensione dell'esecuzione, poiché mentre quest'ultimo privando temporaneamente la sentenza impugnata con ricorso per cassazione della sua efficacia di titolo esecutivo, ha per effetto quello di conservare la situazione di fatto per l'eventualità in cui venga definitivamente accertata l'inesistenza del diritto consacrato dal giudice di appello con la sua sentenza di condanna, il provvedimento con cui è disposta la prestazione di una cauzione presupporrebbe, invece, l'esecuzione forzata della sentenza di appello e tenderebbe, quindi, non a prevenire il danno derivabile dall'esecuzione, ma a cautelare il futuro diritto della parte che abbia fondatamente impugnato la sentenza di appello al risarcimento del danno eventualmente causato dall'esecuzione della sentenza stessa³⁰.

In virtù di tale ultimo prevalente orientamento, la cauzione, operando su un piano diverso dalla sospensione, non può che fondarsi su presupposti meno rigorosi non avendo alcuna utilità ove fosse considerato irreparabile il solo danno derivante dalla disintegrazione o dalla distruzione materiale di un bene infungibile, dovendo essa presupporre, per sua stessa natura, che il possibile danno sia risarcibile.

Essa, inoltre, dovrebbe essere imposta esclusivamente alla parte vittoriosa che

²⁹App. Milano 24 marzo 1961, in riv. Dir. Proc. 1961, p. 295, con nota critica di Garbagnati, In tema di imposizione di una cauzione.

³⁰App. Torino 23 marzo 2010 "l'insussistenza dei presupposti per dare corso alla richiesta di sospensione non esclude, nella specificità del caso, la congrua cauzione di cautele per l'ipotesi in cui il ricorso per cassazione dovesse trovare totale o parziale accoglimento, con conseguente formazione di un giudicato di totale o parziale non debenza".

intenda eseguire la sentenza, e giammai alla parte soccombente con la conseguenza che andrebbe ordinata solo nel caso in cui la sospensione venga negata e si faccia luogo all'esecuzione della sentenza e non anche nel caso in cui la sospensione venga concessa e l'esecuzione paralizzata. Con la conseguenza che la cauzione tenderebbe a mettere la parte che sta per subire o che sta subendo l'esecuzione, al riparo dal pericolo che il danno provocato dall'esecuzione stessa risulti *ex post* non risarcibile per equivalente. In effetti, secondo questa interpretazione, le ragioni della parte provvisoriamente soccombente potrebbero essere tutelate in modo effettivo solo dalla sospensione, e non anche dalla cauzione³¹.

3.3. Ciò posto, va osservato che, a differenza di quanto affermato e consolidato in ambito civile, nel rito tributario è emerso un'evidente contrasto giurisprudenziale in relazione all'art. 373 c.p.c. circa l'alternatività delle misure cautelari; contrasto acuito anche dalla natura pubblica di una delle parti del giudizio.

Per prassi, le commissioni tributarie regionali hanno ritenuto, di norma e per orientamento prevalente, di concedere la sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata per cassazione ex art. 373 c.p.c., delibato il *fumus boni iuris* e valutato il *periculum in mora*, imponendo a carico del contribuente soccombente la prestazione di una "*congrua cauzione*"³² intendendo in tal modo ristabilire, da un lato, la posizione di equilibrio del debitore e, dall'altro, garantire comunque la soddisfazione del creditore P.A. nel caso in cui venisse rigettato il ricorso proposto in sede di legittimità.

Una parte minoritaria dei giudici tributari ha ritenuto, invece, di richiedere la

³¹ Si pensi all'ipotesi che la sentenza abbia ordinato l'abbattimento di un edificio che non può essere ricostruito come era, ma l'esecutante versi in condizioni patrimoniali floride. In questo senso, se si ritenga sussistere il requisito dell'irreparabilità del danno a causa dell'infungibilità del bene, può farsi luogo alla sospensione, ma non anche alla cauzione, nonostante allo stato non vi era il pericolo che il creditore esecutante diventi insolvente.

³²CTR. Lombardia n. 9 del 8.3.2013; CTR Napoli ord. n. 37/39/13 del 23.10.2013; CTR Napoli ord. n. 05/3913 del 29.01.2014; CTR Napoli ord. n. 1/48/14 del 22.1.2014; CTR Napoli sent. n. 1555/07/15 del 16.02.2015.

cauzione per la sospensione dell'esecuzione della sentenza di secondo grado solo quando il ricorso per cassazione è presentato dall'amministrazione finanziaria risultata soccombente in secondo grado e non quando a soccombere è il contribuente³³; casi in cui la cauzione si renderebbe necessaria come "garanzia alla restituzione" nel senso che, usando le parole di talune commissioni regionali: " ... per quanto si possa "scherzare" sulla difficoltà che potrebbe avere l'Erario a restituire - dopo il giudizio in cassazione - quanto avesse illegittimamente riscosso in forza della sentenza di secondo grado, è evidente dunque che la cauzione ex art. 373 in materia tributaria potrebbe essere concepita solo nella ipotesi che il ricorso per cassazione venga disposto dall'ufficio fiscale, soccombente in un giudizio che preveda una importante restituzione di imposta".

Più di recente, anche in ambito tributario, è stata avanzata l'interpretazione dell'"alternatività" delle misure valutando le condizioni economiche del contribuente soccombente che ha proposto il ricorso per cassazione che, il più delle volte, non consentono il sostentamento dell'onere della cauzione³⁴.

3.4. Altro aspetto controverso e problematico concerne la misura della cauzione che, ai sensi del cit. art. 373 cpc deve essere "*congrua*". Il legislatore, infatti, nel prevedere, come alternativa alla sospensione, la prestazione della "*congrua cauzione*" nell'ambito del processo civile non ha provveduto a definire tale nozione, né ad individuare le modalità di determinazione della stessa. Da ciò è conseguito il conferimento di ampi poteri al giudice d'appello sulla base degli artt. 119 c.p.c. e 86 delle disposizioni di attuazione, nella determinazione sia dell'ammontare, che del modo nel quale la cauzione deve essere prestata attraverso uno degli schemi di garanzia reale (pegno, ipoteca), oppure di garanzia personale (fideiussione di un terzo con deposito di denaro o titoli, bancaria o assicurativa).

Sul punto corre obbligo richiamare la sentenza n. 62 del 1 giugno 1966 della

³³Commiss. Trib. Reg. Lombardia Milano Brescia, sez. 67, n. 30 del 14/01/2013.

³⁴ Si veda ad es., la CTR Napoli ord. n. 36/15/15 del 13.1.2015; CTR Potenza ord. n. 107/1/15 del 25.3.2015.

Corte Costituzionale che, relativamente alla cauzione prevista dall'art. 648³⁵, comma 2, c.p.c., a cui viene subordinata la provvisoria esecuzione di un decreto ingiuntivo opposto, ha precisato che la *"misura e il modo nel quale deve essere prestata restano affidati al prudente apprezzamento del magistrato"* e *"le ragioni difensive del debitore non mancheranno di esercitare a tal fine la loro efficacia"*, ed ha evidenziato che: *"Anche in ragione dei motivi rappresentati, il giudice determinerà la cauzione in modo che essa risulti giusta ed adeguata sì da richiamare, da un canto, il creditore ad un mediato apprezzamento del proprio diritto e da rappresentare, d'altro canto, per il debitore una seria garanzia non solo per le spese e le restituzioni ma anche per i danni che gli potranno derivare dall'esecuzione del decreto ingiuntivo"*.

In ambito tributario, taluna giurisprudenza di merito³⁶ ha concesso la sospensione della sentenza impugnata subordinatamente alla prestazione di una *"congrua cauzione"* statuendo che la stessa possa riguardare l'importo del solo tributo ed interessi, e non anche l'importo delle sanzioni ove la sospensione dovrebbe *"operare automaticamente"* in virtù dell'art. 19 del D.Lgs. n. 472/97.

In particolare, secondo detti Giudici: *"Per le sanzioni, non si è ritenuto di imporre la cauzione/fideiussione, sia per la differenza normativa del regime della sospensione delle sanzioni (la cui sospensione era già espressamente consentita dall'art. 19 d.lgs. 18.12.1997, nr. 472³⁷, ed, in caso di prestazione di garanzia, era addirittura imposta come obbligatoria), sia per la diversità ontologica tra tributi dovuti e sanzioni irrogate rispondenti a differenti logiche giustificative (diminuzione patrimoniale da tributo evaso; punizione-sanzione per la violazione commessa, non integrante una menomazione del quantum del tributo ed in quanto*

³⁵ Ai sensi dell'art. 648 c.p.c. rubricato Esecuzione provvisoria in pendenza di opposizione: "Il giudice istruttore, se l'opposizione non è fondata su prova scritta o di pronta soluzione, può concedere, con ordinanza non impugnabile, l'esecuzione provvisoria del decreto, qualora non sia già stata concessa a norma dell'articolo 642. Il giudice concede l'esecuzione provvisoria parziale del decreto ingiuntivo opposto limitatamente alle somme non contestate, salvo che l'opposizione sia proposta per vizi procedurali. Deve in ogni caso concederla, se la parte che l'ha chiesta offre cauzione per l'ammontare delle eventuali restituzioni, spese e danni".

³⁶ CTR Napoli n. 2356/07/14 del 10 marzo 2014.

³⁷ex art. 19, comma 3, d.lgs. 18.12.1997, nr. 472: "La sospensione deve essere concessa se viene prestata idonea garanzia anche a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa"

*tale in varia misura oggetto di rinuncia direttamente da parte del Fisco, ad es. in caso di accertamento con adesione il Fisco rinuncia a parte delle sanzioni, ma in nessuna misura al tributo accertato), sia per la minore loro incidenza, sia per il carattere di accessorietà della sanzione rispetto al tributo"*³⁸.

3.5. Andando ora ad analizzare l' art. 62 bis, comma 5, D.Lgs. n. 546/92 emerge che non vi è alcuna alternatività tra la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata per cassazione e la prestazione di una garanzia, ma la possibilità per il giudice d'appello di subordinare la sospensione ad una garanzia di tipo personale. Ed infatti, secondo detta nuova disposizione, primo periodo: *"La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2. Si applica la disposizione dell'art. 47, comma 8-bis "*.

Da ciò consegue che dal 1 gennaio 2016, entrata in vigore di detta norma, la commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata per cassazione potrà disporre la sospensione dell'esecutività della stessa, dopo aver valutato il *fumus boni iuris* ed il *periculum in mora*, previa prestazione di una garanzia personale di cui all'articolo 69, comma 2³⁹, e quindi una fideiussione bancaria o assicurativa, per quanto previsto con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze emesso ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400⁴⁰.

Sul punto, va precisato, ancora, che il cit. art. 62 bis, comma 5, D.Lgs. n. 546/92 prevede, al secondo periodo, l'applicazione in caso di sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata per cassazione dell'art. 47, comma 8-bis, anch'esso

³⁸Commiss. Trib. Reg. di Napoli, sez. 7, ordinanza n. 2356 del 10 marzo 2013; Commiss. Trib. Reg. di Napoli, sez. 7, ordinanza n. 1555 del 16 febbraio 2015;

³⁹Il D.Lgs. n. 156/2015 prevede all'art. 9, lett. gg) l'introduzione all'art. 69 D.Lgs. n. 546/92, rubricato "Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente", il comma 2, in vigore dal 1 gennaio 2016, che al comma 2 stabilisce che: "Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze emesso ai sensi dell'articolo 17, comma , della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinati il contenuto della garanzia sulla base di quanto previsto dall'articolo 38-bis, comma 5, del decreto del Presidente della repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la sua durata nonchè il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi".

⁴⁰Decreto 2 aprile 2015, n. 53: "Regolamento recante norme in materia di intermediari finanziari in attuazione degli artt. 106, comma 3, 112, comma 3, e 114 del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385, nonchè dell'art. 7-ter, comma 1-bis, della legge 30 aprile 1999, n. 130".

introdotto in virtù della riforma tributaria, ai sensi del quale: *"Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa"*⁴¹.

4. Le modalità di trattazione dell'istanza di sospensione

4.1. Altro aspetto rilevante su cui ci si deve soffermare concerne, poi, le modalità di trattazione dell'istanza di sospensione. Al riguardo, è opportuno evidenziare, *in primis*, che detta istanza deve essere presentata al *"giudice/commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata"* ex art. 373 c.p.c., nonché dal 1 gennaio 2016 ex art. 62 bis D.Lgs. n. 546/92, essendo inammissibile un'istanza cautelare contenuta nello stesso ricorso per cassazione⁴².

Di qui, a seguito alla presentazione dell'istanza di sospensione, l'art. 62 bis D.Lgs., comma 2 - al pari dell'art. 373 c.p.c. - dispone che: *"Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima"*.

Il comma 3 della citata norma - al pari dell'art. 373 c.p.c., comma 2, ultima parte - prevede, poi, che, nei casi di *"eccezionale urgenza"*, il presidente può evitare la fissazione della trattazione dell'istanza, utilizzando una procedura più celere che non prevede l'audizione delle parti. Egli, infatti, può immediatamente disporre con decreto la provvisoria sospensione dell'esecuzione sino alla pronuncia del

⁴¹ Ai sensi dell'art. 39 D.Lgs. n. 602/ 1973: *"Sulle somme il cui pagamento è stato sospeso ai sensi del comma 1 e che risultano dovute dal debitore a seguito della sentenza tributaria provinciale si applicano gli interessi al tasso del sette per cento annuo"*.

⁴² Secondo cassazione a ss.uu. nn. 4112/2007, 14503/2013, 16884/2013 è inammissibile un'istanza di sospensione della sentenza di secondo grado avanzata dal ricorrente contestualmente alla proposizione del ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 373 c.p.c., in quanto la stessa non è prevista per il giudizio di legittimità. Sul punto, da ultimo, la Suprema Corte ha precisato che: *"Si tratta, in sostanza, di una richiesta di sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata emessa dalla Commissione Tributaria Regionale ed impugnata con il ricorso per cassazione. A tal fine, va rilevato che la disposizione dell'art. 373 c.p.c., comma 1, prevede che il ricorso per Cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza. Tuttavia il Giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte (...) disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione. La richiesta, quindi, doveva essere formulata al giudice che ha emesso la sentenza impugnata con il ricorso per cassazione Cass. civ. sez. V, n. 19411 del 30.09.2015.*

Collegio che, successivamente, sentite le parti, può confermarla, revocarla o modificarla.

Per quanto concerne l'"*eccezionale urgenza*", di cui agli artt. 373 c.p.c. e 62 bis D.Lgs. n. 546/92, che consente di ottenere provvisoriamente la sospensione "*inaudita altera parte*", occorre evidenziare che essa deve essere valutata dal giudicante in relazione all'imminenza del *periculum* del danno grave ed irreparabile, che dovrà rilevarsi tale da non consentire l'espletamento della procedura camerale, in quanto la convocazione della controparte potrebbe pregiudicare l'attuazione del provvedimento.

Da ciò consegue che, in virtù delle citate norme, al giudicante non è imposto alcun onere di accertamento della fondatezza della pretesa con analisi pur sommaria del *fumus boni iuris*, venendo richiesta la sola valutazione del *periculum*.

Si osserva, infatti, che ove il legislatore avesse inteso collegare la pronuncia di sospensione "*inaudita altera parte*" a seguito di una deliberazione del merito, seppur sommaria, lo avrebbe richiesto con apposita espressione, come ha fatto, ad esempio, con l'art. 47, comma 3, D.Lgs. n. 546/92, in virtù del quale, nelle ipotesi di eccezionale urgenza, ovvero quando il pericolo del danno grave ed irreparabile non consenta di espletare la procedura camerale, il presidente "*previa deliberazione del merito*", ha la facoltà di concedere, *inaudita altera parte*, con il medesimo decreto di fissazione della trattazione, la sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato, fino allo svolgimento dell'udienza camerale.

5. La riproposizione dell'istanza di sospensione

5.1. Quanto, invece, alla possibilità di riproporre l'istanza di sospensione della sentenza impugnata per cassazione in caso di rigetto, occorre osservare quanto segue.

Come già emerge dall'art. 373 c.p.c., il giudice può "*disporre con ordinanza non impugnabile che la esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione*"; allo stesso modo, il nuovo articolo 62 bis D.Lgs. 546/92 dispone che: "*Il collegio,*

sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza non impugnabile".

Ebbene, se ci si sofferma sulla locuzione "ordinanza non impugnabile" dovrebbe pervenirsi ad una soluzione negativa sulla riproponibilità dell'istanza dal momento che, ai sensi dell'art. 177, co. 3, n. 2 c.p.c. le ordinanze dichiarate dalla legge espressamente *non impugnabili* non sono modificabili, nè revocabili. Il che non equivale a dire che non siano però riproponibili.

5.2. Com'è noto, le misure cautelari sono provvedimenti che si ottengono a seguito della proposizione di un'azione cautelare volta a porre rimedio ai rischi che possano derivare dalla durata del processo. Detti provvedimenti sono disciplinati dagli artt. 669bis e 669-quaterdecies del c.p.c. ed hanno la forma di ordinanza con carattere provvisorio, potendo essere gli stessi successivamente modificati o revocati dal giudice che li ha emanati, *"se si verificano mutamenti nelle circostanze o se si allegano fatti anteriori di cui si è acquisita conoscenza successivamente al provvedimento cautelare"*⁴³ ex art. 669decies c.p.c.

Quest'ultima disposizione, nonché tutte quelle della sezione I relativa ai procedimenti cautelari in generale ai sensi dell'art. 669-quaterdecies, sono applicabili, *"in quanto compatibili, agli altri provvedimenti cautelari previsti dal Codice civile e dalle leggi speciali"*.

Da ciò si è rilevato, che è proprio la natura cautelare del provvedimento che consente la riproposizione dell'istanza di sospensione in relazione al verificarsi di mutamenti di circostanze, più precisamente al sopraggiungere di un pericolo di danno grave ed irreparabile per il contribuente dall'esecuzione della sentenza impugnata in cassazione.

Sul punto la giurisprudenza di merito ha affermato la: *"possibilità di riproporre l'istanza di sospensione della sentenza, cui, ipso iure, va riconosciuta natura cautelare, naturalmente su nuove ragioni di fatto e di diritto, confortate da idonea documentazione probatoria a sostegno della richiesta, volte a dimostrare la*

⁴³Libro IV Dei procedimenti speciali, Titolo I Dei procedimenti sommari, Capo III Dei procedimenti cautelari, Sezione I Dei procedimenti cautelari in generale, art. 669decies c.p.c. rubricato "Revoca e modifica".

ricorrenza della gravità e della irreparabilità del pregiudizio per il debitore a seguito della esecuzione della sentenza impugnata per Cassazione"⁴⁴.

Si tratta di sospensione dell'esecuzione e non anche della mera esecutività; pertanto, se l'istanza viene respinta perché manca inizialmente il presupposto del *periculum in mora*, essa potrà essere sempre reiterata dopo che sia iniziata l'esecuzione, qualora si provino mutamenti delle circostanze o vi siano nuove ragioni di fatto.

6. La proposizione dell'istanza di sospensione e il contributo unificato

6.1. Infine, in relazione alla presentazione dell'istanza di sospensione della sentenza impugnata per cassazione è doveroso precisare che essa non deve essere accompagnata dal pagamento del contributo unificato, nonostante il diverso agire di maggior numero delle commissioni regionali, dal momento che la stessa va considerata come una fase incidentale del giudizio instaurato innanzi alla Suprema Corte.

Questa importante precisazione è confermata dalla circolare del Mef n. 1/DF/2011, che al punto 2.2. nell'elencare gli atti e provvedimento non soggetti al C.U.⁴⁵ alla lettera b), include, infatti, espressamente: *"istanza di sospensione della sentenza di primo grado limitatamente alle sanzioni e quella proposta in pendenza del giudizio per cassazione o di revocazione. In detti casi, la sospensione della sentenza di primo grado, pur essendo manifestazione di potestà discrezionale del giudice adito, è espressione di un potere "proprio" del giudice dell'impugnazione, nei confronti della sentenza di primo grado, direttamente connesso all'effetto devolutivo dell'appello o del giudice che ha emanato la sentenza nei cui confronti è proposto il ricorso per revocazione o per cassazione"*.

⁴⁴ Corte d'Appello di Salerno, ordinanza del 12.02.2012.

⁴⁵ In virtù dell'art. 37 del decreto legge n. 98 del 6 luglio 2011, convertito con modificazioni dalla legge n. 111 del 15 luglio 2011, è stato introdotto nel processo tributario il contributo unificato (CU), già vigente nell'ambito del processo civile e amministrativo.

Il principio di precauzione nell'autorizzazione alla fabbricazione del medicinale a livello europeo e nazionale*

di Beatrice Bertarini

Assegnista di ricerca

Dipartimento di Sociologia e Diritto dell'Economia

Università degli Studi di Bologna

ABSTRACT

The study have as an objective to analyze the precautionary principle within the European and national legislation governing the procedure for authorizing the manufacture of a medicament.

The analysis focuses on the philosophical and sociological origins of the precautionary principle and then investigate the subsequent transposition in legal principle which put in place for the first place in the environmental area, and only then as a principle also applied to human health.

The final part of the study analyzes the procedure for authorizing the manufacture of a medicinal product as governed by European Union law, and how it is implemented at national level, highlighting how the precautionary principle in them are not sufficient and explicit recognition.

SINTESI

Lo studio si pone quale obiettivo quello di analizzare il principio di precauzione all'interno della normativa europea e nazionale che disciplina il procedimento di autorizzazione alla fabbricazione di un medicinale.

L'analisi si sofferma sulla origine filosofica e sociologica del principio di precauzione per poi indagarne la successiva trasposizione a livello giuridico quale principio posto a presidio anzitutto del settore ambientale, e solo successivamente quale principio applicato anche alla salute umana.

Lo studio prosegue analizzando la procedura di autorizzazione alla fabbricazione di un medicinale come disciplinata dalla normativa dell'Unione europea, e come recepita a livello nazionale, evidenziando come il principio di precauzione in esse non trovi sufficiente ed esplicito riconoscimento.

SOMMARIO: 1. Il principio di precauzione: la sua origine filosofica e sociologica – 2. Il principio di precauzione nell'ordinamento giuridico dell'Unione europea e la sua applicazione al settore dell'ambiente e della salute umana – 3. L'autorizzazione alla fabbricazione del medicinale nell'ordinamento dell'Unione europea – 4. L'autorizzazione alla produzione nell'ordinamento nazionale – 5. L'assenza di incertezza scientifica nell'autorizzazione alla fabbricazione del medicinale

1. Il principio di precauzione: la sua origine filosofica e sociologica

Il principio giuridico di precauzione non ha origine nelle scienze giuridiche ma

affonda le proprie radici nelle scienze umanistiche, ed in particolare in quelle filosofiche e sociologiche ponendosi quale concetto di natura etica deputato a fungere da guida all'agire umano e, come vedremo, solo successivamente trasposto anche a livello normativo quale principio a tutela della salute umana.

Il concetto di precauzione trova infatti originario fondamento all'interno degli studi filosofici nella opera "*Das Prinzip Verantwortung*"⁴⁶ del filosofo tedesco Hans Jonas che nel 1979 analizza criticamente il pensiero scientifico moderno caratterizzato dalla netta separazione tra uomo e natura, sottolineando come tale separazione abbia prodotto come effetto quello di concentrare ogni attenzione e ritenere meritevole di interesse culturale, prima ancora che giuridico, solo ed unicamente il soggetto umano, a discapito della natura e dell'ambiente in cui l'essere umano pur vive ed opera.

Ciò che appare centrale nella meditazione di Jonas è la riflessione inerente ai limiti propri dell'essere umano di comprendere ed analizzare compiutamente gli effetti che le proprie innovazioni tecnologiche (e delle politiche economiche che si fondano su di esse) producono nell'ambiente circostante⁴⁷.

In questa nuova prospettiva diviene allora necessario procedere alla costruzione di una "nuova" etica che si contrapponga ad un'etica in cui "*l'universo morale consiste di contemporanei e il suo orizzonte futuro è limitato alla durata probabile della loro vita*"⁴⁸: per Jonas è indispensabile ripensare alla natura e alle responsabilità dell'uomo verso di essa, cercando di sviluppare nuovi principi etici di autodisciplina e autocontrollo che permettano la presenza di una autentica vita sulla terra, ispirata ad una "*etica del futuro*"⁴⁹, fondata sul principio di responsabilità⁵⁰, concepita e attuata come azione necessariamente calibrata in

⁴⁶ Cfr. JONAS H., *Das Prinzip Verantwortung*, 1979, Insel Verlag, Frankfurt am Main; nella traduzione italiana PORTINARO P.P. (a cura di), *Il principio responsabilità*, Torino, 1990.

⁴⁷ Cfr. BARTOLOMMEI S., *Sul principio di precauzione: norma assoluta o regola procedurale?*, in *Bioetica*, 2001, p. 324 che definisce il principio di precauzione un criterio-guida dell'agire umano in che "sembra poggiare sul dovere di evitare danni a terzi esteso a una dimensione intertemporale e intergenerazionale".

⁴⁸ Così JONAS H., op. ult. cit., p. 8.

⁴⁹ Così JONAS H., op. ult. cit., p. 18.

⁵⁰ Evidenzia GORGONI G., *La responsabilità come progetto. Primi elementi per un'analisi dell'idea giuridica di responsabilità prospettica*, in *Diritto e società*, 2009, n. 2, p. 243, che "vi è la "crisi" della

proporzione alla natura ed alla grandezza degli *effetti* che da essa derivano.

Il concetto di responsabilità da cui parte la riflessione di Jonas si distingue nettamente dalla responsabilità *ex post facto*⁵¹ avente ad oggetto l'imputazione di effetti negativi già verificatisi nella realtà e comunque prevedibili, quantificabili e riparabili, come formalizzati all'interno del principio di prevenzione, inteso come quel principio che si basa sulla piena e certa conoscenza degli effetti che una determinata azione, una volta intrapresa, produrrà sul mercato, sull'ambiente o su ogni settore della vita umana e naturale, che impone l'interruzione di quei processi causali, già attivati, ogni qual volta i *signa facti* siano sufficientemente seri e numerosi da fondare una prognosi di danno⁵².

Volendo sintetizzare l'aspetto peculiare che differenzia il ben noto principio di prevenzione⁵³ dal nuovo principio di precauzione, si deve analizzare come il primo sia connesso alla tradizionale protezione da pericoli ritenuti "certi", mentre il secondo trovi fondamento nell'amministrazione del rischio: in altri termini, il principio di prevenzione si basa sulla conoscenza certa e quindi sugli effetti prevedibili che una determinata scelta sicuramente produrrà, mentre il principio di precauzione è basato sulla incertezza scientifica circa la rilevanza degli effetti connessi ad una determinata scelta dell'uomo, in ordine ai quali "*la scienza è divisa o incerta in ordine all'effettiva esistenza e all'entità del rischio*"⁵⁴.

Si delinea, così, più precisamente, una responsabilità posta in capo al *da-farsi*⁵⁵,

responsabilità contemporanea di fronte alla necessità di una sua proiezione futura", infatti la responsabilità possiede "sia un significato retrospettivo, quando riguarda un fatto già accaduto, sia un significato prospettico, quando investe una situazione futura".

⁵¹ JONAS H., Il principio di responsabilità. Un'etica per la civiltà tecnologica, Torino, 1990, p. 117.

⁵² Cfr. ZINZI M., Precauzione e proporzionalità come elementi di controllo delle norme tecniche, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 2010, n. 4, p. 1598 che evidenzia che "finalizzato a colmare le lacune del modello curativo e di quello anticipatorio, il principio di precauzione rappresenta senza dubbio uno dei punti cardine più interessanti e dibattuti dell'evoluzione del diritto ambientale, specie in relazione ai rapporti tra diritto e scienza, garantendo lo stesso una tutela giuridica in quei casi in cui la scienza non è in grado di fornire una risposta certa sui rischi, ritenuti dalla collettività gravi o inaccettabili".

⁵³ In tema si vedano per tutti: FERRARA R. – SANDULLI M.A., Le politiche ambientali, lo sviluppo sostenibile e il danno, in FERRARA R. – GALLO C.E (a cura di), *Trattato di diritto ambientale*, Milano, 2014; ROSSI G., *Diritto dell'ambiente*, Torino, 2015.

⁵⁴ DI BENEDETTO S., La funzione interpretativa del principio di precauzione in diritto internazionale, in *Diritto del commercio internazionale*, 2006, n. 2, p. 324.

⁵⁵ Così JONAS H., op. ult. cit., p. 11.

inteso come momento di ineludibile acquisizione di elementi di valutazione e di giudizio da assumere in un momento preliminare rispetto alla decisione di intraprendere - o non intraprendere - una determinata azione; ciò al fine di evitare che i rischi connessi si traducano in eventi dannosi ed irreversibili per la vita umana inscindibilmente legati l'uno all'altra.

Fin dalle prime elaborazioni del principio di precauzione, Jonas sottolinea lo stretto legame esistente tra il concetto filosofico di precauzione con il concetto di "rischio", indicato come caratteristica peculiare della società contemporanea.

Ma la riflessione di Jonas sul rapporto uomo-natura e sulla esistenza dell'incertezza, e quindi del rischio, è successivamente ripresa dal sociologo tedesco Ulrich Beck che nello studio *"Risikogesellschaft - Auf dem Weg in eine andere Moderne"*⁵⁶ indica proprio nel *rischio* il punto centrale della riflessione in tema di effettività del progresso tecnico-scientifico: Beck sottolinea come la società contemporanea, dovendo affrontare pericoli minori che in passato relativamente alla propria sopravvivenza, possiede oggi una percezione del rischio nettamente più attenuata rispetto al passato, una percezione, per così dire, *"atrofizzata"*.

2. Il principio di precauzione nell'ordinamento giuridico dell'Unione europea e la sua applicazione al settore dell'ambiente e della salute umana

Da concetto filosofico e sociologico il principio di precauzione passa rapidamente ad influenzare la politica a livello internazionale, divenendo principio giuridico contenuto in numerosi Trattati, ove assume rapidamente il ruolo di principio guida della legislazione internazionale, *in primis* nel settore ambientale e successivamente all'interno della legislazione inerente il settore della salute umana.

In questo senso, il principio di precauzione trova primariamente una sua

⁵⁶ BECK U. *Risikogesellschaft - Auf dem Weg in eine andere Modern; Risk Society revisited. Theory, politics, critique and research programs*, Die Hereusgabe dieses Werkes wurde aus Mittelen von Inter Nations, Bonn, 1986; nella traduzione italiana Privitera W. – Sandrelli C. (a cura di), *La società del rischio. Verso una seconda modernità*, Roma, 2000

applicazione a livello internazionale nel settore ambientale, ed infatti viene richiamato già nel 1972, seppur in forma embrionale, nella Dichiarazione delle Nazioni Unite sull'ambiente umano⁵⁷, e successivamente previsto anche nella Seconda Conferenza sul Mare del Nord del 1987 come principio guida contro i possibili effetti negativi dovuti alla immissione nell'ambiente di sostanze dannose.

Certamente, il più noto riferimento ad un principio precauzionale è contenuto *Dichiarazione sull'ambiente e lo sviluppo*, enunciata a seguito del Summit per la Terra tenutosi a Rio de Janeiro nel 1992, che al punto n. 15 afferma che sia necessario utilizzare *"in order to protect the environment, the precautionary approach"*, che deve essere *"widely applied by States according to their capabilities. Where there are threats of serious or irreversible damage, lack of full scientific certainty shall not be used as a reason for postponing cost – effective measures to prevent environment degradation"*.

Nell'ordinamento giuridico europeo il principio di precauzione non trova esplicita previsione sino al Trattato di Maastricht che prevede che tra i principi che guidano l'azione della Unione europea in campo ambientale vi rientri anche il principio di precauzione: più precisamente, l'art 130 R prevede infatti che l'azione dell'Unione nel settore ambientale si fondi *"sui principi della precauzione e dell'azione preventive, sul principio della correzione, anzitutto alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio "chi inquina paga"*.

Tale previsione sancisce che il principio di precauzione divenga, quindi, principio guida dell'azione ambientale dell'Unione, anche se *"in realtà il riconoscimento in capo al potere politico di ampio margine di discrezionalità di decidere di misure attinenti allo stato di salute umana, era già stato fatto dal giudice comunitario nella giurisprudenza relativa a diverse questioni legate al funzionamento del mercato interno"*⁵⁸.

⁵⁷ Adottata dalle Nazioni Unite con atto A/CONF/48 del 16 giugno 1972.

⁵⁸ PALLARO P., Il principio di precauzione tra mercato interno e commercio internazionale: un'analisi del suo ruolo e del suo contenuto nell'ordinamento comunitario, in *Diritto del commercio internazionale*, 2002, n. 1, p. 16; prosegue l'A. evidenziando che il principio di precauzione appare *"l'incognita della non facile equazione che deve stabilirsi tra libertà economiche fondamentali sancite dal Trattato CE e creazione di un mercato davvero coeso ed unito, da una parte, e protezione di interessi fondamentali delle varie comunità nazionali, o regionali – locali, dall'altra"*.

Il riconoscimento della più ampia applicazione e della portata generale che caratterizza il principio di precauzione è rinvenibile nella Comunicazione della Commissione COM (2000) 1 final *"sul principio di precauzione"*, che stabilisce che esso è un principio applicabile non ad un settore specifico, ma a tutti gli atti dell'Unione⁵⁹, tant'è che la Comunicazione chiarisce che il principio di precauzione *"trova applicazione in tutti i casi in cui una preliminare valutazione scientifica obiettiva indica che vi sono ragionevoli motivi di temere che i possibili effetti nocivi sull'ambiente e sulla salute degli esseri umani, degli animali e delle piante possano essere incompatibili con l'elevato livello di protezione prescelto dalla Comunità"*⁶⁰.

Tale previsione giuridica rappresenta il punto centrale per l'avvio di una riflessione in ordine all'applicazione del principio di precauzione anche in materia di tutela della salute e quindi, di conseguenza, anche in materia di medicinali.

Nello specifico, la Comunicazione della Commissione chiarisce come il principio di precauzione possieda una portata temporale di lungo periodo essendo riferito al benessere delle generazioni future, e come esso debba perciò essere invocato allorquando le informazioni scientifiche siano considerate insufficienti, non conclusive ovvero incerte, e che esista la necessità di adottare misure senza attendere di disporre di tutte le conoscenze scientifiche necessarie⁶¹.

La Comunicazione specifica infatti che il ricorso al principio di precauzione *"interviene unicamente in un'ipotesi di rischio potenziale anche se questo rischio non può essere interamente dimostrato, o la sua portata quantificata o i suoi effetti determinati per l'insufficienza o il carattere non concludente dei dati scientifici"*⁶².

⁵⁹ In questo senso LUMETTI M.V., Il principio di precauzione nella legislazione, nella giurisprudenza e nelle recenti sentenze della Corte Costituzionale, in *Giustizia amministrativa*, 2004, n. 1, p. 46 chiarisce che "il principio di precauzione finisce così per informare l'azione degli organi comunitari, contribuendo a definire le procedure e le motivazioni idonee a supportare le scelte dell'Amministrazione nell'ambito di fattispecie innovative in cui si contrappongono i diritti di libertà economica e le esigenze di tutela dell'ambiente, della salute, dei consumatori".

⁶⁰ COM (2000) 1 final p. 2.

⁶¹ Sottolinea LUMETTI M.V., Il principio di precauzione nella legislazione, nella giurisprudenza e nelle recenti sentenze della Corte Costituzionale, in *Giustizia amministrativa*, 2004, n. 1, p. 43 che "l'incertezza non può essere motivo di non intervento giuridico, anche perché la scienza non raggiunge mai risultati che si possono definire certi, in quanto ogni verità scientifica è sottoponibile a confutazione".

⁶² COM (2000) 1 final punto 5.1.

La Comunicazione rileva inoltre che *“un ingiustificato ricorso al principio di precauzione, in alcuni casi potrebbe fungere da giustificazione per un protezionismo mascherato”*⁶³.

Ci si prefigge, cioè, di giungere a soluzioni che sanciscano una ponderazione e un equilibrio tra la necessità di una ampia tutela della salute umana ed il diritto di libera intrapresa economica cercando di pervenire a decisioni proporzionate, trasparenti, coerenti e non discriminatorie.

Infatti, in considerazione dell'evoluzione scientifica che caratterizza la nostra società, *“le misure basate sul principio di precauzione devono essere riesaminate e, se necessario, modificate in funzione dei risultati della ricerca scientifica e del controllo del loro impatto”*⁶⁴.

Un ruolo centrale è quindi assegnato all'analisi del rischio o meglio alla valutazione del rischio, nonché anche alla gestione e alla comunicazione di esso.

Relativamente al momento applicativo, il principio di precauzione si può articolare in due momenti tra loro distinti: il primo è la *“decisione politica di agire o non agire”*, il secondo è inerente il *“come agire”*.

In relazione al primo momento, la Commissione identifica una serie di fattori che attivano il ricorso al principio di precauzione, e tra essi l'individuazione di effetti potenzialmente negativi, la valutazione scientifica di tali effetti negativi e l'incertezza scientifica che può derivare da controversie sui dati esistenti o dalla mancanza di dati.

La Commissione afferma al riguardo che *“l'attuazione di una strategia basata sul principio di precauzione dovrebbe iniziare con una valutazione scientifica, quanto più possibile completa, identificando, ove possibile, in ciascuna fase il grado d'incertezza scientifica”*⁶⁵: da ciò discende che tra le misure derivanti dal ricorso al principio venga evidenziata l'importanza della decisione di agire o non agire (anche la decisione di non agire, può infatti, costituire una risposta) e la natura dell'azione eventualmente decisa.

⁶³ COM (2000) 1 final p. 8 par. 20.

⁶⁴ COM (2000) 1 final punto 6.3.5.

⁶⁵ COM (2000) 1 final punto 6.1.

In relazione poi al secondo momento del *"come agire"*, la Commissione sottolinea la necessità di identificare gli effetti potenzialmente negativi di una data misura o decisione, per procedere poi successivamente alla valutazione scientifica di essi in base ai dati disponibili in quel determinato momento storico: *"l'attivazione del principio di precauzione interviene in ipotesi di rischio potenziale, "anche se questo rischio non può essere interamente dimostrato, o la sua portata quantificata o i suoi effetti determinati per l'insufficienza o il carattere non concludente dei dati scientifici"*⁶⁶.

L'applicazione del principio di precauzione non può però in nessun caso legittimare l'adozione di decisioni arbitrarie⁶⁷: il ricorso al principio di precauzione dovrebbe prendere avvio sulla base di una *"valutazione scientifica, quanto più possibile completa, identificando ove possibile in ciascuna fase, il grado di incertezza scientifica"*⁶⁸.

Di rilevante interesse sono anche i principi generali, sempre contenuti nella Comunicazione *de qua*, che si applicano cioè a corollario di *"qualunque misura di gestione dei rischi"*⁶⁹, e quindi anche allo stesso principio di precauzione: tra essi ricordiamo il principio di proporzionalità, il principio di non discrezionalità, il principio di coerenza, il principio dell'esame dell'evoluzione scientifica⁷⁰.

In senso generale appare anche opportuno ricordare che uno dei tratti maggiormente caratterizzanti il ricorso al principio di precauzione è la cd. *clausola di inversione dell'onere della prova* che prevede di trattare i prodotti o i processi *a priori* come pericolosi e quindi si attribuire la responsabilità per la produzione di prove scientifiche agli operatori economici che vogliono immettere sul mercato detto determinato prodotto⁷¹.

La Comunicazione della Commissione del 2000 ha delineato in maniera analitica le caratteristiche principali del principio di precauzione ma anche gli

⁶⁶ COM (2000) 1 final punto 5.1.

⁶⁷ COM (2000) 1 final punto 5.1.

⁶⁸ COM (2000) 1 final punto 6.1.

⁶⁹ COM (2000) 1 final punto 6.6.3.

⁷⁰ COM (2000) 1 final punto 6.3.

⁷¹ COM (2000) 1 final punto 6.4.

aspetti salienti inerenti l'applicazione di esso.

Una graduale e progressiva applicazione del principio di precauzione dal settore ambientale al settore della tutela della salute è chiaramente rinvenibile anche in numerose pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione europea a partire dagli anni 80 del secolo scorso.

Si vuole qui richiamare brevemente in merito, senza pretesa di esaustività, la nota sentenza *Santoz*⁷² del 1983 che ritiene legittima una decisione nazionale che limita la commercializzazione di prodotti alimentari addizionati con vitamine basandosi sulla considerazione che in assenza di certezza scientifica in merito alla innocuità di questi prodotti, un rischio per la salute non poteva essere totalmente escluso: al riguardo la Corte stabilisce che *"tutte le volte che sussistono delle incertezze nello stato attuale della ricerca scientifica, spetta agli Stati membri, in mancanza d'armonizzazione, decidere il livello al quale essi intendono garantire la tutela della salute e della vita delle persone, pur tenendo conto delle esigenze della libera circolazione delle merci nell'ambito della Comunità"*⁷³.

Una ulteriore sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea che riveste un ruolo particolarmente importante in relazione alla tematiche del nostro studio è la sentenza *Artegoda*⁷⁴ del 2002 che analizza approfonditamente la connessione esistente tra principio di precauzione e medicinali, affermando che *"nonostante sia menzionato nel Trattato solamente in relazione alla politica ambientale, il principio di precauzione ha quindi un ambito di applicazione più ampio. Esso è destinato ad applicarsi, al fine di assicurare un livello elevato di protezione della salute, della sicurezza dei consumatori e dell'ambiente, in tutti gli ambiti di azione della Comunità"*⁷⁵, qualificando come obbligo delle autorità

⁷² Corte di Giustizia, 14 luglio 1983, C - 174/82, *Santoz*, in Racc. 1983, 2445. Per tutti GRECO G., *Sentenze della Corte e comunicazioni della Commissione: un'ulteriore fonte (combinata) di obblighi e di poteri amministrativi per gli Stati membri?*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario* 1992, n. 4, p. 1315 - 1322.

⁷³ Corte di Giustizia, 14 luglio 1983, C - 174/82, *Santoz*, in Racc. 1983, 2445, punto 16.

⁷⁴ Tribunale di primo grado, 26 novembre 2002, cause riunite T - 74/00, T - 76/00, T-83/00, T-84/00, T-85/00, T-132/00, T-137/00 e T-141/00, in Racc., 2002, II - 4945.

⁷⁵ Tribunale di primo grado, 26 novembre 2002, cause riunite T - 74/00, T-76/00, T-83/00, T-84/00,

competenti quello *"di adottare provvedimenti appropriati al fine di prevenire taluni rischi potenziali per la sanità pubblica, per la sicurezza e per l'ambiente, facendo prevalere le esigenze connesse alla protezione di tali interessi sugli interessi economici"*⁷⁶.

Da ciò discende che *"al momento di ogni valutazione di un medicinale, il grado di nocività che l'autorità competente può considerare accettabile dipende concretamente dai benefici attesi dal medicinale"*⁷⁷.

3. L'autorizzazione alla fabbricazione del medicinale nell'ordinamento dell'Unione europea

Le precedenti osservazioni relative all'origine ed alla evoluzione del principio di precauzione consentono ora di svolgere alcune considerazioni circa l'effettivo impatto dell'applicazione del principio di precauzione al procedimento di autorizzazione alla fabbricazione di un medicinale.

Sinteticamente, si può ricordare come nell'ordinamento giuridico europeo prima di poter essere distribuito all'interno dell'Unione europea, ovvero di uno Stato membro, un prodotto medicinale deve ottenere diversi provvedimenti di autorizzazione: anzitutto deve essere autorizzata la sua fabbricazione, nonché la sua immissione in commercio, ed anche la sua successiva distribuzione.

Nell'ordinamento giuridico europeo l'autorizzazione alla fabbricazione è disciplinata dalla Direttiva 2001/83/CE del 6 novembre 2001 (che reca il cd. *Codice comunitario relativo ai medicinali per uso umano*) e successive modifiche, che prevede che il procedimento di rilascio del provvedimento autorizzativo si articoli in diverse fasi.

La Direttiva afferma quale compito degli Stati membri dell'Unione europea prevedere norme che stabiliscano che *"la fabbricazione dei medicinali sul loro territorio sia subordinata al possesso di un'autorizzazione. L'autorizzazione deve*

T-85/00, T-132/00, T-137/00 e T-141/00, in Racc., 2002, II - 4945, punto 183.

⁷⁶ Tribunale di primo grado, 26 novembre 2002, cause riunite T - 74/00, T-76/00, T-83/00, T-84/00, T-85/00, T-132/00, T-137/00 e T-141/00, in Racc., 2002, II - 4945, punto 184.

⁷⁷ Tribunale di primo grado, 26 novembre 2002, cause riunite T - 74/00, T-76/00, T-83/00, T-84/00, T-85/00, T-132/00, T-137/00 e T-141/00, in Racc., 2002, II- 4945, punto 178.

*essere richiesta anche se i medicinali fabbricati sono destinati all'esportazione*⁷⁸.

La normativa europea dispone altresì che l'autorizzazione alla fabbricazione deve essere richiesta sia per la fabbricazione totale o parziale, sia per le operazioni di divisione, di confezionamento o di presentazione⁷⁹; essa invece non è richiesta per le *"preparazioni, le divisioni, i cambiamenti di confezione o di presentazione, eseguiti soltanto per la fornitura al dettaglio, da farmacisti in farmacia, o da altre persone legalmente autorizzate negli Stati membri ad eseguire dette operazioni"*⁸⁰.

Il procedimento prende avvio da una specifica richiesta, inoltrata alle competenti autorità dello Stato membro ove si intende dar avvio alla fabbricazione del medicinale, che prevede l'ottemperamento di una serie minima di condizioni stabilite dall'Unione europea da parte del richiedente, tra cui specificare i medicinali e le forme farmaceutiche che intende fabbricare o importare, nonché il luogo della fabbricazione e/o dei controlli; disporre, per la fabbricazione o l'importazione degli stessi, di locali, attrezzatura tecnica e possibilità di controllo adeguati e sufficienti (secondo i requisiti legali previsti dallo Stato membro interessato) sia per la fabbricazione e il controllo, sia per la conservazione dei medicinali e disporre di almeno una persona qualificata⁸¹.

La citata Direttiva 2001/83/CE dedica poi particolare attenzione alla figura della "persona qualificata", disponendo anzitutto all'art. 48 che *"gli Stati membri adottano tutte le opportune disposizioni affinché il titolare dell'autorizzazione di fabbricazione disponga in maniera permanente e continuativa di almeno una persona qualificata"*; ed inoltre prevedendo al successivo art. 49 che la "persona qualificata" possieda una serie di specifici requisiti⁸² e che gli Stati membri

⁷⁸ Art. 40, comma 1, della Direttiva 2001/83/CE.

⁷⁹ Art. 40, comma 2, della Direttiva 2001/83/CE.

⁸⁰ Art. 40, comma 2, della Direttiva 2001/83/CE. In tema si veda la decisione della Corte di Giustizia dell'11 aprile 2013, C - 535/11, e l'analisi proposta da FERRARI G. F., La Corte di Giustizia rinuncia (ancora una volta) al metodo della comparazione, in *Diritto pubblico comparato ed europea*, 2013, n.3, p. 1035 – 1037.

⁸¹ Art. 41, della Direttiva 2001/83/CE. Per "persona qualificata" si intende quella che possiede alcuni requisiti disposti

⁸² L'art 49, commi 2 e 3, della Direttiva 2001/83/CE, stabilisce che "la persona qualificata deve essere in possesso di un diploma, certificato o altro titolo che attesti un ciclo di formazione universitaria o un ciclo di formazione riconosciuto equivalente dallo Stato membro interessato per un periodo minimo di quattro anni di insegnamento teorico e pratico in una delle seguenti discipline

assicurano l'osservanza di detti requisiti *"mediante misure amministrative appropriate oppure assoggettando tale persona ad una disciplina professionale"*⁸³.

L'importanza della figura della "persona qualificata" emerge in particolare nelle disposizioni contenute nel successivo art. 51, che prevede che in capo alla "persona qualificata" insista la responsabilità a vigilare affinché ogni lotto di medicinali sia prodotto e controllato conformemente alle legislazioni vigenti dello Stato membro e nell'osservanza delle condizioni previste per l'autorizzazione all'immissione in commercio; nonché nel caso di medicinali provenienti da Paesi terzi, anche se fabbricati nella Unione, ogni lotto di fabbricazione importato sia oggetto di un'analisi qualitativa completa, di un'analisi quantitativa di almeno tutte le sostanze attive e di qualsiasi altra prova o verifica necessaria per garantire la qualità dei medicinali nell'osservanza delle condizioni previste dall'autorizzazione all'immissione in commercio; ed infine deve verificare che sull'imballaggio siano state apposte le caratteristiche di sicurezza.

scientifiche: farmacia, medicina, medicina veterinaria, chimica, chimica e tecnologia farmaceutica, biologia. Tuttavia la durata minima del ciclo di formazione universitaria può essere ridotta a tre anni e mezzo qualora il ciclo di formazione sia seguito da un periodo di formazione teorica e pratica della durata minima di un anno, che comprenda un tirocinio di almeno sei mesi in una farmacia aperta al pubblico e sia comprovato da un esame a livello universitario. Allorché in uno Stato membro esistono due cicli di formazione universitaria o riconosciuti equivalenti dal suddetto Stato, uno dei quali della durata di quattro anni e l'altro di tre, si considera che il diploma, certificato o altro titolo che attesta il ciclo di tre anni di formazione universitaria o riconosciuta equivalente risponde al requisito di durata di cui al secondo comma purché i diplomi, certificati o altri titoli che comprovano i due cicli di formazione siano riconosciuti equivalenti da questo Stato. Il ciclo di formazione prevede l'insegnamento teorico e pratico di almeno le seguenti materie di base: fisica sperimentale, chimica generale ed inorganica, chimica organica, chimica analitica, chimica farmaceutica, compresa l'analisi dei medicinali, biochimica generale ed applicata (medica), fisiologia, microbiologia, farmacologia, tecnologia farmaceutica, tossicologia, farmacognosia (materia medica) (studio della composizione e degli effetti delle sostanze attive naturali di origine vegetale o animale). L'insegnamento in queste discipline deve essere impartito in modo equilibrato onde consentire all'interessato di esercitare le funzioni di cui all'articolo 51. Qualora alcuni diplomi, certificati o altri titoli scientifici indicati al primo comma non rispettino i criteri di cui al presente paragrafo, le autorità competenti dello Stato membro controllano che le cognizioni dell'interessato nelle varie materie siano soddisfacenti. La persona qualificata deve avere una pratica di almeno due anni nelle attività di analisi qualitativa dei medicinali, di analisi quantitativa delle sostanze attive, di prove e verifiche necessarie per garantire la qualità dei medicinali, in una o più aziende che abbiano ottenuto l'autorizzazione di fabbricazione. La durata dell'esperienza pratica può essere ridotta di un anno quando il ciclo di formazione universitaria dura almeno cinque anni e di un anno e mezzo quando tale ciclo di formazione dura almeno sei anni."

⁸³ Art. 52, della Direttiva 2001/83/CE.

Tali verifiche non sono effettuate dalla "persona qualificata" se i medicinali sono importati da un Paese terzo, con cui l'Unione ha concluso determinati accordi volti a garantire che il produttore applichi norme di buona fabbricazione perlomeno equivalenti a quelle previste all'interno dalla Unione, e che i controlli necessari siano stati perciò eseguiti nel Paese di esportazione⁸⁴.

A seguito dell'accertamento delle condizioni stabilite può essere concessa l'autorizzazione alla fabbricazione, come disposto dall'art. 42 della citata Direttiva, che deve essere rilasciata non oltre i 90 giorni dalla data di ricevimento della domanda alle competenti autorità; qualora però, il titolare dell'autorizzazione di fabbricazione chieda di modificare una delle condizioni stabilite per il rilascio della suddetta autorizzazione *"la durata del procedimento concernente tale domanda non deve superare i trenta giorni"*⁸⁵.

L'autorità competente dello Stato membro può altresì domandare ulteriori dati al richiedente, ed in questo caso i termini per il rilascio della suddetta autorizzazione sono sospesi finché non siano stati forniti i dati complementari richiesti⁸⁶.

Una volta ottenuta l'autorizzazione alla fabbricazione, la Direttiva citata, a norma dell'art. 46, pone in capo al titolare della autorizzazione una serie di ulteriori obblighi quali: disporre del personale conforme ai requisiti legali dello Stato membro interessato; vendere i medicinali autorizzati, soltanto in conformità della legislazione degli Stati membri interessati; comunicare preventivamente alle autorità competenti qualsiasi modificazione che desideri apportare ad una delle condizioni relative alla sua autorizzazione; consentire in qualsiasi momento l'accesso ai suoi locali agli agenti designati dalle autorità competenti dello Stato

⁸⁴ Art. 51, comma 2 della Direttiva 2001/83/CE. Il successivo comma 3 stabilisce che "in tutti i casi, e in particolare quando i medicinali sono destinati alla vendita, la persona qualificata deve attestare che ogni lotto di fabbricazione è conforme al presente articolo in un registro o documento equivalente, previsto a tal fine; il registro o documento equivalente viene tenuto aggiornato via via che le operazioni sono effettuate e resta a disposizione degli agenti designati dalle autorità competenti per un periodo conforme alle disposizioni dello Stato membro interessato e almeno per un periodo di cinque anni".

⁸⁵ Art. 44, della Direttiva 2001/83/CE.

⁸⁶ Art. 45, della Direttiva 2001/83/CE.

membro interessato; mettere a disposizione del personale tutti i mezzi necessari per permetterle di espletare le sue funzioni; conformarsi ai principi e agli orientamenti sulle buone prassi di fabbricazione per i medicinali e utilizzare solo sostanze attive fabbricate secondo le buone prassi di fabbricazione per le sostanze attive e distribuite secondo le buone prassi di distribuzione per le sostanze attive⁸⁷; informare immediatamente l'autorità competente e il titolare dell'autorizzazione all'immissione in commercio ove ottenga informazioni secondo cui i medicinali che rientrano nella sua autorizzazione di fabbricazione sono falsificati o si sospetta che siano falsificati; verificare che i fabbricanti, gli importatori e i distributori da cui riceve le sostanze attive siano registrati presso l'autorità competente dello Stato membro in cui sono stabiliti; infine, verificare l'autenticità e la qualità delle sostanze attive e degli eccipienti.

La Direttiva dedica poi specifica attenzione anche alle sostanze attive utilizzate nella fabbricazione del medicinale prevedendo che *“gli Stati membri prendono le opportune misure affinché la fabbricazione, l'importazione e la distribuzione sul loro territorio delle sostanze attive, ivi comprese le sostanze attive destinate all'esportazione, siano conformi alle buone prassi di fabbricazione e alle buone prassi di distribuzione delle sostanze attive”*⁸⁸; nonché che le sostanze attive importate soddisfino una serie minima di condizioni, e cioè che siano state

⁸⁷ In questo senso il medesimo articolo prevede che “il titolare dell'autorizzazione di fabbricazione verifica che il fabbricante e i distributori di sostanze attive si attengano alle buone prassi di fabbricazione e alle buone prassi di distribuzione effettuando verifiche presso i siti di fabbricazione e di distribuzione del fabbricante e dei distributori di sostanze attive. Il titolare dell'autorizzazione di fabbricazione verifica tale conformità direttamente oppure, fatta salva la sua responsabilità quale prevista dalla presente direttiva, tramite un soggetto che agisca per suo conto in base a un contratto”; nonché “il titolare dell'autorizzazione di fabbricazione garantisce che gli eccipienti siano idonei all'impiego nei medicinali accertando quali siano le buone prassi di fabbricazione appropriate. Ciò è accertato sulla base di una valutazione formale del rischio, in conformità delle linee direttrici di cui all'articolo 47, quinto comma. Tale valutazione del rischio tiene conto dei requisiti previsti da altri sistemi di qualità appropriati, nonché della provenienza e dell'impiego previsto degli eccipienti e di pregressi casi di difetti di qualità. Il titolare dell'autorizzazione di fabbricazione garantisce che le appropriate buone prassi di fabbricazione, così accertate, siano applicate”.

Va evidenziato che la Commissione europea ha emanato da ultimo, il 19 marzo 2015 (2015/ 95/01), linee guida relative “alle buone prassi di distribuzione di sostanze attive per la fabbricazione di medicinali per uso umano”, specificamente dirette agli importatori ed ai distributori di sostanze attive impiegate per la fabbricazione di medicinali per uso umano.

⁸⁸ Art. 46 ter, comma 1 della Direttiva 2001/83/CE.

fabbricate secondo *standard* di buone prassi di fabbricazione almeno equivalenti a quelli stabiliti dall'Unione europea; siano accompagnate da una conferma scritta da parte dell'autorità competente del Paese terzo esportatore attestante che il rispetto degli standard di buone prassi di fabbricazione applicabili all'impianto che fabbrica la sostanza attiva esportata e che l'impianto di fabbricazione interessato è soggetto a controlli periodici, rigorosi e trasparenti e a un'applicazione efficace delle buone prassi di fabbricazione, comprese ispezioni ripetute e senza preavviso, tali da assicurare una tutela della salute pubblica almeno equivalente a quella prevista nell'Unione europea; ed infine che in caso di constatazione di non conformità, le informazioni sulle sostanze attive sono trasmesse tempestivamente dal paese terzo esportatore all'Unione⁸⁹.

Il legislatore europeo ha inoltre stabilito che l'inosservanza anche di una delle condizioni richieste permette all'autorità competente dello Stato membro di sospendere o revocare l'autorizzazione alla fabbricazione; detta autorizzazione può essere altresì sospesa o revocata se non vengono fornite informazioni esatte, ovvero se il personale non è messo in condizioni idonee per effettuare il proprio lavoro, ovvero ancora se il titolare dell'autorizzazione alla fabbricazione non comunichi l'avvenuta esecuzione dei controlli sui medicinali⁹⁰.

In questo quadro di insieme vanno inserite le norme di dettaglio che sono previste nella successiva Direttiva del 8 ottobre 2003, n. 94 inerente le *"linee direttrici delle buone prassi di fabbricazione relative ai medicinali per uso umano"*⁹¹, che definisce le linee direttrici, all'art. 2, come *"la parte di garanzia della qualità che assicura che i medicinali siano prodotti e controllati secondo norme di qualità adeguate all'uso cui sono destinati"*.

Ciò è attuato mediante reiterate ispezioni degli Stati membri che fanno sì che i fabbricanti rispettino i principi e le linee direttrici delle buone prassi di

⁸⁹ Art. 46 ter, comma 2 della Direttiva 2001/83/CE. Il successivo art. 52 bis stabilisce anche "gli importatori, i fabbricanti e i distributori di sostanze attive stabiliti nell'Unione registrano la loro attività presso l'autorità competente dello Stato membro in cui sono stabiliti".

⁹⁰ Art. 118 della Direttiva 2001/83/CE.

⁹¹ La Direttiva prevede anche specifiche norme inerenti ai medicinali per uso umano in fase di sperimentazione, che non vengono esaminate nel presente studio.

fabbricazione fissate dalla direttiva in parola⁹²; è compito del fabbricante far sì che le operazioni di fabbricazione siano conformi alle buone prassi di fabbricazione e all'autorizzazione di fabbricazione, anche per i medicinali destinati esclusivamente all'esportazione⁹³.

A norma dell'art. 7 della Direttiva il fabbricante dispone, altresì, in ogni sito produttivo di sufficiente personale, di competenza e qualifiche idonee, per garantire la qualità farmaceutica⁹⁴.

Sempre al fine di garantire le migliori pratiche di fabbricazione viene stabilito che l'ubicazione, la progettazione, la costruzione, la ristrutturazione e la manutenzione degli stabilimenti e degli impianti di produzione siano adeguate alle attività da svolgervi ed essi sono disposti, progettati e fatti funzionare in modo da minimizzare rischi di errore e da permettere pulizia e manutenzione efficaci onde evitare contaminazioni, ovvero effetti deleteri sulla qualità del prodotto⁹⁵.

Il fabbricante è inoltre tenuto ad istituire ed aggiornare un sistema di documentazione basato su specifiche formule di fabbricazione, istruzioni di lavorazione e di imballaggio, procedure e registrazioni per ogni operazione produttiva eseguita che permette, quindi, anche di ricostruire l'*iter* di fabbricazione di ogni lotto e le modifiche introdotte durante lo sviluppo di un medicinale in fase di sperimentazione⁹⁶.

La Direttiva citata prevede poi che le operazioni di produzione siano effettuate secondo istruzioni e procedure prestabilite e in base alle buone prassi di fabbricazione, nonché siano destinate risorse adeguate e sufficienti controlli durante la produzione, e che in caso di procedure deviate o di difetti di produzione

⁹² Art. 3 della Direttiva 2003/94/CE.

⁹³ Art. 4, comma 1 della Direttiva 2003/94/CE.

⁹⁴ Il comma 2 del medesimo articolo specifica che "i compiti del personale direttivo e di controllo, compresa la persona qualificata responsabile dell'applicazione della messa in opera delle buone prassi di fabbricazione sono definite in appositi mansionari. I rapporti gerarchici sono definiti in un organigramma. Organigrammi e mansionari sono approvati ai sensi delle procedure interne del fabbricante"; nonché il comma 4 specifica che "il personale riceve una formazione iniziale e permanente, di cui è verificata l'efficacia, vertente in particolare sulla teoria e la pratica della nozione di garanzia della qualità e delle buone prassi di fabbricazione ed eventualmente su specifici requisiti della fabbricazione dei medicinali in fase di sperimentazione".

⁹⁵ Art. 8 della Direttiva 2003/94/CE.

⁹⁶ Art. 9 della Direttiva 2003/94/CE.

queste vengano documentate e ne consegua una accertamento investigativo⁹⁷.

È compito altresì del fabbricante istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità, posto sotto la responsabilità di una persona adeguatamente qualificata e indipendente dalla produzione⁹⁸; in particolare il controllo della qualità eseguito sul prodotto finito, prima della distribuzione o dell'immissione in commercio o dell'utilizzazione per sperimentazione clinica, tiene conto, oltre che dei risultati delle analisi, anche di informazioni essenziali come le condizioni di produzione, i controlli nel corso del processo, l'esame dei documenti di fabbricazione, la conformità del prodotto alle specifiche e l'imballaggio definitivo⁹⁹.

E' altresì stabilito che il fabbricante di medicinali metta in opera *“un sistema che registri ed esamini i reclami e un sistema efficace di richiamo rapido, in qualunque momento, dei medicinali nella rete di distribuzione. Egli registra ed esamina ogni reclamo relativo a difetti e informa l'autorità competente di tutti i difetti che possano dar luogo a richiami o ad anormali limitazioni delle forniture e, nei limiti del possibile, indica i paesi di destinazione”*¹⁰⁰.

Per garantire un efficace sistema di garanzia della qualità il fabbricante è tenuto altresì ad effettuare ripetute auto-ispezioni al fine di *“controllare l'applicazione e il rispetto delle buone prassi di fabbricazione e proporre i necessari correttivi”*¹⁰¹.

⁹⁷ Art. 10, comma 1 della Direttiva 2003/94/CE. I commi seguenti stabiliscono che “sono presi adeguati provvedimenti tecnico-organizzativi per evitare contaminazioni incrociate e miscele. Per i medicinali in fase di sperimentazione, particolare attenzione è prestata alla manipolazione dei prodotti durante e dopo ogni operazione di mascheramento” e che “per i medicinali, ogni nuova fabbricazione o modifica importante alla produzione di un medicinale è convalidata. Fasi critiche dei processi produttivi formano regolarmente oggetto di nuova convalida”.

⁹⁸ Art. 11, comma 1 della Direttiva 2003/94/CE. Ai sensi del comma 2 tale persona può accedere a uno o più laboratori di controllo della qualità dotati di personale adeguato e di strumenti atti ad analizzare e testare le materie prime, i materiali da imballaggio e i prodotti intermedi e finali.

⁹⁹ Art. 11, comma 3 della Direttiva 2003/94/CE. Viene specificato che “i campioni di ogni lotto di medicinale finito sono conservati per almeno un anno dalla data di scadenza” e che a “meno che lo Stato membro di fabbricazione non richieda per legge un periodo più lungo, i campioni delle materie prime usate nel processo di fabbricazione, esclusi solventi, gas o acqua, sono conservati per almeno due anni dall'autorizzazione del medicinale. Tale periodo può essere abbreviato se il periodo di stabilità della materia prima, indicato nella specifica che la riguarda, è più breve. Tutti i campioni vanno tenuti a disposizione delle autorità competenti”.

¹⁰⁰ Art. 13 della Direttiva 2003/94/CE.

¹⁰¹ Art. 14 della Direttiva 2003/94/CE

4. L'autorizzazione alla produzione nell'ordinamento nazionale

All'interno dell'ordinamento giuridico nazionale, la disciplina europea in materia di autorizzazione alla fabbricazione di un medicinale è stata attuata con decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219¹⁰², che prevede che la richiesta di autorizzazione alla produzione di un medicinale sul territorio nazionale sia inoltrata all'Agenzia italiana del farmaco (Aifa)¹⁰³, quale specifica Agenzia posta a presidio di tutto il settore farmaceutico. Come noto, l'Aifa è stata istituita con decreto legge 30 settembre 2003 n. 269, convertito in legge 24 novembre 2003, n. 326, che all'art. 48, comma 2¹⁰⁴, afferma che *"il farmaco rappresenta uno strumento di tutela della salute e che i medicinali sono erogati dal Servizio Sanitario Nazionale in quanto inclusi nei livelli essenziali di assistenza, al fine di garantire l'unitarietà delle attività in materia di farmaceutica e di favorire in Italia gli investimenti in ricerca e sviluppo, è istituita, con effetto del 1 gennaio 2004, l'Agenzia italiana del farmaco, sottoposta alle funzioni di indirizzo del Ministero della salute e alla vigilanza del Ministero della Salute e del Ministero dell'economia e della finanza"*.

¹⁰² Recante l'attuazione della Direttiva 2001/83/CE (e successive Direttive di modifica) relativa ad un Codice comunitario concernente i medicinali per uso umano, nonché' alla Direttiva 2003/94/CE che stabilisce i principi e le linee direttrici delle buone prassi di fabbricazione relative ai medicinali per uso umano e ai medicinali per uso umano in fase di sperimentazione. In tema osservano MINGHETTI P. – CILURZO F. – BASSO F., Il codice comunitario relativo ai medicinali per uso umano e il suo recepimento in Italia, in *Sanità pubblica e privata*, 2007, n. 3, p. 58, osservano che "mediante la legge comunitaria del 2004, legge n. 62 del 18 aprile 2005, il Parlamento ha incaricato il Governo della reale attuazione della direttiva 2001 e successive modificazioni, utilizzando lo strumento del decreto legislativo. Il testo dello schema di decreto legislativo di recepimento è stato elaborato del Ministero della salute in collaborazione con l'AIFA".

¹⁰³ Si rinvia per tutti a BOBBIO G. - MORINO M., *Lineamenti di Diritto sanitario*, Milano, 2010, p. 69 ss.

¹⁰⁴ Come sottolineato da CASINI L., *L'agenzia italiana del farmaco: ufficio – Agenzia o Agenzia – ente pubblico?*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2014, n. 2 p. 121, che osserva che l'Agenzia è "destinata a sostituire la commissione unica del farmaco, conseguentemente soppressa, e ad assumere gran parte delle funzioni attualmente svolte dalla direzione generale dei farmaci e dispositivi medici del Ministero della salute". Prosegue l'A. sottolineando come "l'istituzione dell'Agenzia deve essere valutata positivamente, soprattutto in relazione ai rapporti con l'Agenzia europea per la valutazione dei medicinali. In effetti, l'Italia, a differenza della maggior parte dei Paesi europei, non aveva ancora istituito una apposita agenzia dei medicinali. Sotto questo profilo, dunque, la scelta di prevedere questa nuova struttura appare coerente e la forma agenzia si presenta decisamente adatta, sia per la natura dei compiti da svolgere, sia per l'esigenza di realizzare un'amministrazione "a rete" a livello nazionale e sovranazionale" e come essa "presenta almeno quattro peculiarità: ha personalità giuridica; ha una diversa configurazione degli organi di vertice; sembra avere minor autonomia organizzativa; non trova in una apposita convenzione con il ministro la fonte di disciplina dei poteri di indirizzo e controllo governativi".

Il successivo decreto del Ministero della Salute 20 settembre 2004 n. 245, ha provveduto a disciplinare l'organizzazione interna ed il funzionamento dell'Aifa, stabilendo all'art. 3 che essa ha il compito di tutelare la salute, quale diritto *“garantito dall'articolo 32 della Costituzione, per l'unitarietà del sistema farmaceutico, per l'accesso ai farmaci innovativi ed ai farmaci per le malattie rare, per l'impiego sicuro ed appropriato dei medicinali, per gli investimenti in ricerca e sviluppo nel settore farmaceutico, per il rafforzamento dei rapporti nazionali con le Agenzie degli altri Paesi e con l'Agenzia europea per la valutazione dei medicinali”*.

L'Aifa è composta dal Consiglio di amministrazione, del Direttore generale e dal Consiglio dei revisori dei conti¹⁰⁵.

Il Consiglio di amministrazione è a sua volta composto da un Presidente, designato dal Ministero della salute e da quattro componenti¹⁰⁶. Il Consiglio di amministrazione¹⁰⁷, su proposta del Direttore generale è competente per: predisporre l'elenco dei farmaci rimborsabili dal Servizio sanitario nazionale; la rimodulazione della spesa farmaceutica in caso di superamento del tetto di spesa stabilito; prevede in caso di immissione in commercio di nuovo farmaci comportanti vantaggio terapeutico aggiuntivo ad effettuare una valutazione di costo efficacia e provvede alla immissione di nuovi farmaci non comportanti vantaggio terapeutico in sede di revisione del prontuario solo se il prezzo del farmaco è inferiore o uguale al prezzo più basso dei medicinali della relativa categoria terapeutica¹⁰⁸.

¹⁰⁵ Art. 5 del D. M. 20 settembre 2004 n. 245. Va specificato che l'autonomia scientifica dell'AIFA è supportata dalla attività di due Commissioni tecnico-scientifiche composte da esperti di comprovata e documentata esperienza nel settore: Commissione Tecnico Scientifica che si occupa delle attività connesse alle domande di autorizzazione in commercio di nuovi medicinali e dal Comitato Prezzi e Rimborso che svolge l'attività negoziale connessa alla rimborsabilità dei farmaci.

¹⁰⁶ L'art. 6 del D. M. 20 settembre 2004 n. 245 specifica che due componenti sono designati dal Ministero della salute ed due dalla Conferenza Stato – Regioni.

¹⁰⁷ Le cui attribuzioni sono state modificate da ultimo dall'art. 2 del Decreto del Ministero della salute 29 marzo 2012 n. 53.

¹⁰⁸ Inoltre il Consiglio delibera il bilancio preventivo e consuntivo e il programma triennale ed annuale di attività dell'Agenzia e li trasmette al Ministro della salute; i regolamenti interni dell'Agenzia; la dotazione organica complessiva; approva i periodici rapporti informativi predisposti dal Direttore generale; verifica che i contratti e le convenzioni siano stipulati secondo

Il Consiglio è altresì competente a modificare l'assetto organizzativo dell'Aifa stessa¹⁰⁹, mentre il Direttore generale, che è anche il legale rappresentante dell'Aifa, deve possedere comprovata qualifica e documentata competenza ed esperienza sia sul piano tecnico-scientifico nel settore dei farmaci, sia in materia gestionale e manageriale¹¹⁰. Egli gestisce l'Aifa e ne dirige le varie attività; in particolare predispone i programmi annuali e triennali dell'attività, gli schemi di Regolamento interno e la dotazione organica complessiva da proporre per la deliberazione da parte del Consiglio di amministrazione; definisce gli obiettivi delle aree funzionali; adotta gli atti ed i provvedimenti amministrativi di gestione necessari per il conseguimento degli obiettivi dell'agenzia; redige i periodici rapporti di amministrazione; propone al Consiglio di amministrazione l'elenco degli esperti e dei consulenti ed infine mantiene i rapporti con le Agenzie degli altri Paesi, con l'Agenzia europea dei medicinali e con le organizzazioni internazionali.

Il Collegio dei revisori dei conti¹¹¹ è composto dal Presidente, designato dal Ministro dell'economia e delle finanze, da un componente designato dal Ministro della salute e da un componente designato dalla Conferenza Stato – Regioni, ha

gli indirizzi strategici impartiti dal Consiglio medesimo; istituisce il Centro di informazione indipendente sul farmaco; provvede alla nomina della Commissione per la promozione della ricerca e sviluppo nel settore farmaceutico; approva la lista degli esperti dell'Agenzia con comprovata competenza tecnico-scientifica e sanitaria con i relativi compensi; propone al Ministro della salute la variazione delle tariffe per l'autorizzazione all'immissione in commercio dei medicinali (art. 2 del Decreto Ministero della salute 29 marzo 2012 n. 53).

¹⁰⁹ Art. 6, comma 2 bis del Decreto Ministero della salute 20 settembre 2004 n. 245, il successivo art. 9 specifica che il presidente ed i componenti del Consiglio di amministrazione durano in carica 5 anni e sono confermati una sola volta, che non "possono svolgere attività che possano entrare in conflitto con i compiti e gli interessi dell'Agenzia o cagionare nocimento all'immagine della stessa, ovvero comprometterne il normale funzionamento o l'imparzialità" nonché che "i componenti del Consiglio di amministrazione vengono dichiarati decaduti dal Ministro della salute per il venir meno dei requisiti della nomina, nel caso in cui non partecipano per tre volte consecutivamente alle riunioni senza giustificato motivo" e nei casi di incompatibilità previsti precedentemente.

¹¹⁰ Art. 10 del Decreto Ministero della salute 20 settembre 2004 n. 245. L'art. 11 specifica che "il Direttore generale dell'Agenzia può essere revocato dall'incarico dal Ministro della salute per comprovate irregolarità nell'esercizio dell'attività svolta, per i risultati negativi della gestione o per il mancato raggiungimento degli obiettivi a lui affidati o per il mancato rispetto dei doveri informativi"; che "non può essere nominato Direttore generale e se nominato decade dal suo ufficio, l'interdetto, l'inabilitato, il fallito o chi è stato condannato ad una pena che comporta l'interdizione anche temporanea da pubblici uffici o l'incapacità di esercitare uffici direttivi e che l'incarico" e che il rapporto di lavoro del Direttore generale è esclusivo.

¹¹¹ Art. 12 del Decreto Ministero della salute 20 settembre 2004 n. 245.

una durata di cinque anni ed il suo compito è quello di svolgere un'attività di controllo sull'Aifa nonché il controllo contabile. Il Collegio dei revisori dei conti ha altresì accesso agli atti ed ai documenti dell'Aifa e possono partecipare alle sedute del Consiglio di amministrazione.

Il Ministro della Salute ha facoltà, con un provvedimento motivato, di sciogliere gli organi amministrativi dell'Aifa per manifesta incapacità di perseguire gli scopi assegnati all'Aifa stessa, anche con riferimento al mantenimento economico finanziario nel settore dell'assistenza farmaceutica ovvero in caso di manifesta impossibilità di funzionamento degli organi o per gravi motivi di interesse pubblico (in caso di scioglimento degli organi, il Presidente del Consiglio dei Ministri con decreto, su proposta del Ministero della salute, può nominare un Commissario straordinario¹¹² che assume temporaneamente, e per massimo tre mesi, i poteri del direttore generale e del Consiglio di amministrazione).

L'Aifa è sottoposta alla vigilanza del Ministero della salute e del Ministero dell'economia e delle finanze, ed è facoltà del Ministero della salute disporre ispezioni presso l'Aifa al fine di verificare l'osservanza delle disposizioni impartite nonché richiedere al Direttore generale dell'Aifa dati ed informazioni sull'attività svolta. Le deliberazioni del Consiglio di amministrazione sono trasmesse al Ministero della salute, che, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, li approva nei trenta giorni successivi alla ricezione o ne può richiedere il riesame con provvedimento motivato.

Con specifico riferimento all'autorizzazione alla produzione di un medicinale, il citato d. lgs. 219 del 2006 all'art. 50 prevede che non può essere prodotto sul territorio italiano un medicinale senza l'autorizzazione dell'Aifa che viene rilasciata a seguito di una verifica ispettiva tesa ad accertare che il richiedente dispone di personale qualificato e di mezzi tecnico – industriali.

Nello specifico, infatti, il procedimento *de quo*, è disciplinato dagli artt. 50 – 57 del d. lgs. 219 del 2006, e prende avvio con una richiesta di autorizzazione alla produzione, in cui il richiedente deve specificare: i medicinali e le forme

¹¹² Art. 16 del Decreto Ministero della salute 20 settembre 2004 n. 245.

farmaceutiche che intende produrre o importare, nonché il luogo della produzione e dei controlli; deve altresì disporre, per la produzione o l'importazione degli stessi medicinali, di locali, di una attrezzatura tecnica e strutture e possibilità di controllo adeguati e sufficienti, sia per la produzione e il controllo, sia per la conservazione dei medicinali; deve altresì essere presente almeno una "persona qualificata"¹¹³ ma la responsabilità dello stabilimento può essere suddivisa *"tra più persone, le quali dovranno essere in possesso dei requisiti necessari"*¹¹⁴.

L'autorizzazione alla produzione viene rilasciata dall'Aifa entro 90 giorni dalla data di ricevimento della domanda¹¹⁵; va però evidenziato che durante il procedimento autorizzatorio all'Aifa è attribuita la possibilità di richiedere al produttore ulteriori informazioni relativamente allo stabilimento di fabbricazione, ovvero la stessa può imporre al richiedente determinate condizioni necessarie per rendere i locali e le attrezzature idonei alla produzione: in tal caso l'Aifa assegna un termine per il relativo adempimento, e ciò fa sì che sia sospeso il termine di 90 giorni per il rilascio della suddetta autorizzazione¹¹⁶.

E' inoltre opportuno precisare che l'autorizzazione alla fabbricazione è provvedimento necessario per la produzione, preparazione, divisione,

¹¹³ Ai sensi dell'articolo 52, comma 3, "l'AIFA riconosce l'idoneità della persona qualificata che possiede i seguenti requisiti: a) e' in possesso del diploma di laurea di cui alla legge 19 novembre 1990, n. 341, o di laurea specialistica di cui al decreto del Ministro dell'università e della ricerca scientifica e tecnologica 3 novembre 1999, n. 509, o di laurea magistrale di cui al decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca 22 ottobre 2004, n. 270, in una delle seguenti discipline o in uno dei settori scientifico-disciplinari alle cui declaratorie le discipline medesime fanno riferimento: chimica e tecnologia farmaceutiche, farmacia, chimica, chimica industriale, scienze biologiche, medicina e chirurgia, medicina veterinaria; la formazione a livello universitario deve comprendere gli insegnamenti teorici e pratici delle seguenti discipline di base e il superamento dei relativi esami: fisica sperimentale, chimica generale ed inorganica, chimica organica, chimica analitica, chimica farmaceutica, compresa l'analisi dei medicinali, biochimica generale e applicata, fisiologia, microbiologia, farmacologia, tecnologia farmaceutica, tossicologia, farmacognosia; b) ha svolto attività pratica concernente analisi qualitativa di medicinali, analisi quantitativa di sostanze attive, prove e verifiche necessarie per garantire la qualità dei medicinali, per un periodo di almeno due anni in aziende autorizzate alla produzione di medicinali; nei casi di preparazione o produzione di medicinali per terapie avanzate, l'attività pratica di due anni deve essere compiuta nella stessa tipologia di produzione per la quale la persona qualificata deve svolgere le sue funzioni; in quest'ultimo caso non si applica la riduzione di cui al comma 4; c) è provvista di abilitazione all'esercizio della professione ed è iscritta all'albo professionale".

¹¹⁴ Cfr. MINGHETTI P. – CILURZO F. – BASSO F., Il codice comunitario relativo ai medicinale per uso umano e il suo recepimento in Italia, in Sanità pubblica e privata, 2007, n. 3, p. 61.

¹¹⁵ Art. 50, comma 3, del Decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219.

¹¹⁶ Art. 50, comma 4, del Decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219.

confezionamento e presentazione di medicinali¹¹⁷.

In caso di accoglimento della domanda di autorizzazione alla produzione, l'Aifa comunica all'Agencia europea per i medicinali di aver provveduto al rilascio dell'autorizzazione, ed inserisce dette informazioni nella banca dati dell'Unione europea gestita dalla stessa Agenzia, nonché *"pubblica sul proprio sito istituzionale l'elenco degli stabilimenti che risultano autorizzati alla produzione e al controllo di medicinali alla data del 30 giugno di ogni anno"*¹¹⁸.

Nel caso in cui l'Aifa invece rigetti l'istanza di autorizzazione, quest'ultima ha l'obbligo di notificare all'interessato l'esito negativo.

Una volta autorizzato un medicinale, l'Aifa è competente a vigilare sull'operato del produttore, utilizzando anche verifiche ispettive degli stabilimenti¹¹⁹, che possono essere altresì richieste dalla Commissione europea, dall'Agencia europea dei medicinali, da altro Stato membro o dal medesimo produttore: in particolare, se in seguito ad una ispezione l'Aifa accerta che il produttore osserva i principi e le linee guida relativi alla buone prassi di fabbricazione previsti dalla normativa comunitaria¹²⁰, essa rilascia allo stesso produttore un certificato di conformità alle norme di buona fabbricazione¹²¹.

Con specifico riferimento alle linee guida delle buone prassi di fabbricazione relative ai medicinali per uso umano il d.lgs. 216 del 2006, che recepisce la normativa dell'Unione, già precedentemente analizzata, contenuta nella citata Direttiva 2003/94/CE, stabilisce che per norme di buona fabbricazione debbano intendersi *"le regole tecniche relative all'assicurazione della qualità che garantiscono che i medicinali sono prodotti e controllati secondo norme di qualità adeguate all'uso cui sono destinati"*¹²². Lo stesso decreto legislativo definisce inoltre che i principi e le linee direttrici delle buone prassi di fabbricazione

¹¹⁷ Art. 54, comma 1, del Decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219.

¹¹⁸ Art. 50, comma 8, del Decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219.

¹¹⁹ Art. 53 del Decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219.

¹²⁰ Direttiva 2003/94/CE recepita in Italia dal Decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219.

¹²¹ Art. 53, comma 8, del Decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219.

¹²² Art. 59, comma 1, lettera c), del Decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219. Gli artt. 58 – 72 specificano le "Linee guida sulle norme di buona fabbricazione".

riguardano il personale¹²³, i siti e gli impianti¹²⁴, la documentazione¹²⁵, la produzione¹²⁶, il controllo di qualità¹²⁷, il subappalto¹²⁸, i reclami e i richiami del prodotto¹²⁹, le cd. auto ispezioni¹³⁰ ed infine l'etichettatura¹³¹: il medesimo decreto legislativo prevede infine che il produttore di materie prime debba possedere un certificato di conformità alle norme di buona fabbricazione rilasciato dall'autorità competente nell'ambito dell'Unione europea, anche se il possesso di detto certificato non esonera l'importatore, o il produttore, dalla responsabilità di effettuare controlli sulle materie prime e sul produttore stesso¹³².

5. L'assenza di incertezza scientifica nell'autorizzazione alla fabbricazione del medicinale

E' opportuno osservare, in via conclusiva, come nelle normative nazionali ed europee che disciplinano la fabbricazione del medicinale non esistono richiami espliciti a quel carattere di incertezza scientifica che invece caratterizza il principio di precauzione.

In tale procedimento, infatti, come evidenziato, il legislatore europeo e nazionale si focalizza sulla necessità di prevedere una serie di obblighi cui il richiedente l'autorizzazione deve ottemperare, che paiono strettamente connessi alle varie fasi della produzione industriale del medicinale.

Appare però opportuno considerare che la presenza di determinati obblighi non esclude in assoluto l'insorgere di nuovi e incerti rischi proprio perché, come sottolineato in dottrina, l'incertezza non deriva soltanto dal fatto che si ha a che fare con un accadimento futuro di cui non si può conoscere nel presente se si verificherà, *"ma dal non possedere la conoscenza o i dati empirici necessari per*

¹²³ Art. 64 del Decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219.

¹²⁴ Art. 65 del Decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219.

¹²⁵ Art. 66 del Decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219.

¹²⁶ Art. 67 del Decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219.

¹²⁷ Art. 68 del Decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219.

¹²⁸ Art. 69 del Decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219.

¹²⁹ Art. 70 del Decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219.

¹³⁰ Art. 71 del Decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219.

¹³¹ Art. 72 del Decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219.

¹³² Art. 54, comma 4, del Decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219.

*formulare un giudizio prognostico sufficientemente affidabile*¹³³.

La consapevolezza dell'esistenza di incertezza scientifica e la conseguente necessità di gestire questi nuovi ed incerti rischi giustifica, quindi, l'applicazione del principio di precauzione nell'autorizzazione alla fabbricazione di un medicinale.

Va però evidenziato che né il legislatore dell'Unione né quello nazionale prevedono, nella normativa di riferimento, l'applicazione del principio di precauzione né esplicitamente né implicitamente.

L'assenza di un riferimento al principio di precauzione sembra quasi voler presupporre che non sia possibile il verificarsi di situazioni caratterizzate da rischio incerto nella fabbricazione di un medicinale.

Non pare, invero, possibile considerare che la previsione di numerosi requisiti da assolvere in capo al richiedente l'autorizzazione possa essere infatti considerata di per sé garanzia assoluta di assenza di rischio, infatti un rischio è sempre presente e proprio perché questo rischio è un rischio non dimostrato, è un rischio incerto; al fine, quindi, di gestire questo rischio incerto diviene fondamentale anche nell'autorizzazione alla fabbricazione di un medicinale l'applicazione del principio di precauzione.

Contemplare quindi l'eventualità di incertezza scientifica da parte del legislatore europeo e nazionale all'interno della autorizzazione alla fabbricazione sembra essere l'espressione più avanzata e concreta della reale assunzione di responsabilità da parte del legislatore degli effetti che l'innovazione scientifica e tecnologica, che caratterizza i tempi più recenti, produce sulla società.

¹³³ SAVONA P., Dal pericolo al rischio: l'anticipazione dell'intervento pubblico, in *Diritto amministrativo*, 2010, n. 2, p. 377.

La necessità di completezza della fase istruttoria nel procedimento tributario*

di Christian Califano

Professore aggregato di Diritto tributario

Università Politecnica delle Marche - Ancona

ABSTRACT

The latest arrest of the Joint Chambers of the Italian Supreme Court 9 December 2015, n. 24823, according to which, the national law, as regards to the harmonized taxes, does not allege to the Tax Authority any general obligation of trial executed consultation in the absence of a specific prescription which could lead, in case of infringement, to the invalidity of the act, provides a hint about the correct clarification of the rules of the administrative investigation in the tax proceeding. The themes of the completeness of the proceeding and of the act, that the integration of the motivation and that of the consequent invalidity of the acts, have, indeed, recently formed the object of numerous decisions besides the case law of the Supreme Court, also of the Constitutional Court.

SINTESI

Il recentissimo arresto delle Sezioni Unite del 9 dicembre 2015, n. 24823, secondo cui, il diritto nazionale, per i tributi non armonizzati, non pone a carico dell'Amministrazione finanziaria alcun generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale in assenza di specifica prescrizione che possa comportare, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto, offre lo spunto per una riflessione circa il corretto inquadramento delle regole dell'istruttoria amministrativa nel procedimento tributario. I temi della completezza del procedimento e dell'atto, dell'integrazione della motivazione e delle conseguenti invalidità degli atti, hanno costituito, infatti e di recente, l'oggetto di numerose pronunce oltre che della giurisprudenza di legittimità, anche della Corte Costituzionale.

SOMMARIO: 1. La centralità dell'istruttoria tributaria nella più recente giurisprudenza costituzionale e di legittimità – 2. La fase istruttoria nel procedimento tributario. Gli elementi giustificativi e dimostrativi della pretesa tributaria – 3. Completezza del procedimento e dell'atto: il divieto di integrazione della motivazione e le invalidità procedurali.

1. La centralità dell'istruttoria tributaria nella più recente giurisprudenza costituzionale e di legittimità

Alcuni arresti della giurisprudenza costituzionale e di legittimità hanno, sotto prospettive diverse, riaperto l'interesse sulla necessità di completezza della fase istruttoria nel procedimento tributario e, conseguentemente, sulla necessaria completezza dell'atto impositivo senza che lo stesso possa essere integrato nella

successiva fase giurisdizionale.

La Corte Costituzionale, con la sentenza 16.04.2014, n. 98, decidendo in ordine alla questione di legittimità di una norma processuale (nello specifico l'art. 17 bis, comma 2, D.lgs 546/1992), ha infatti stabilito con chiarezza che l'Amministrazione finanziaria non può avanzare una pretesa che sia motivata o fondata su presupposti nuovi o diversi, oppure sia diversamente motivata, rispetto a quanto definito nella fase amministrativa e poi trasfuso nell'atto impugnato.

La Corte di Cassazione è poi, di recente, più volte intervenuta sul profilo del mutamento della pretesa erariale, richiamando il principio di immodificabilità, nel corso del processo tributario, della motivazione dell'atto impositivo, come necessario corollario dell'obbligo, per l'Amministrazione finanziaria, di far confluire nel provvedimento tutte le conoscenze acquisite dall'Ufficio durante la fase istruttoria¹. La Cassazione ha altresì chiarito che questo assetto, contraddistinto dall'introduzione della domanda giudiziale nella forma dell'impugnazione, impone che l'indagine sul rapporto sostanziale sotteso debba essere limitato ai presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione finanziaria che il contribuente abbia specificamente dedotto nel ricorso introduttivo; l'oggetto del giudizio tributario, pertanto, può essere modificato solo nei limiti consentiti dalla legge processuale, ovvero con la presentazione dei motivi aggiunti consentita, con dei limiti, dall'art. 24, D.lgs 546/1992.

In un recente arresto dell'11 novembre 2015, n. 23050, la Cassazione ha affermato la nullità dell'atto impositivo che ha contestato l'abuso di diritto, se l'atto è stato notificato prima del termine di sessanta giorni dal ricevimento, da parte del contribuente, della richiesta obbligatoria di chiarimenti. L'applicazione, *ratione temporis*, dell'art. 37-bis, comma 4, D.P.R. 600/1973 (oggi abrogato e sostituito dal nuovo art. 10-bis, comma 6, l. 212/2000, ad opera dell'art. 1 del DLgs. 128/2015 in vigore dall'1 ottobre 2015), dispone(va) infatti che, a pena di nullità, l'atto impositivo deve essere preceduto dalla notifica al contribuente di una

¹ Cass., Sez. Trib., 4.04.2014, n. 7961, in www.cortedicassazione.net.

richiesta di chiarimenti.

Tale disposizione, peraltro, era già stata oggetto pochi mesi prima della pronuncia delle Corte Costituzionale², che ne aveva dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale in quanto il principio generale antielusivo non impedisce, con riguardo alle fattispecie non riconducibili all'art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, che debba essere instaurato il previo contraddittorio fra l'amministrazione finanziaria e il contribuente, né esclude che il vizio del contraddittorio conseguente alla violazione del termine produca la nullità dell'atto impositivo; il Giudice delle leggi, inoltre, pur rilevando sussistenza di un orientamento non isolato della Cassazione, che tende a riconoscere forza espansiva alla regola contenuta nella disposizione oggetto di pronuncia, non consente di ritenere esistente un diritto in base al quale gli atti impositivi adottati in applicazione della clausola generale antielusiva si debbano considerare validi anche se emessi in violazione della regola contenuta nella stessa norma.

La Cassazione, ribadendo che il contraddittorio endoprocedimentale costituisce manifestazione di principi costituzionali ed espressione della giurisprudenza comunitaria³, ha dunque stabilito che la sanzione di nullità dell'atto impositivo avrebbe comunque dovuto essere applicata anche qualora non fosse stata espressamente prevista, in coerenza con quanto dalla stessa Corte già affermato in tema di violazione dell'art. 12, comma 7 dello Statuto⁴. Secondo il ragionamento dei giudici di legittimità, infatti, se l'atto è nullo per mancato rispetto del contraddittorio endoprocedimentale nei casi in cui la specifica disposizione (ovvero il menzionato art. 12, comma 7), non prevede espressamente la nullità come sanzione, a maggior ragione ciò vale allorquando è la stessa norma a stabilire specificatamente la nullità, come nel caso del vecchio art. 37-bis (ora del nuovo art. 10-bis dello Statuto).

² Corte Cost., 7.07.2015, n. 132 in www.cortecostituzionale.it.

³ Corte Giust., Sez. V, 3.07.2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, in <http://curia.europa.eu>.

⁴ Cass., Sez. Trib., 29.07.2013, n. 18184, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2013, 5, 1129 con nota di F. TESAURO, "In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus"; cfr. anche Cass., Sez. Trib., 5.12.2014 n. 25759 in www.cortedicassazione.net e Cass., Sez. Trib., 14.01.2015 n. 406, in *Dir. Prat. Trib.*, 2015, 4, 593, con nota di A. RENDA, "Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di diritto sostanziale nell'ambito del procedimento tributario".

Il punto di maggior rilievo della sentenza, ai fini della tematica che ci occupa, è quello secondo cui, a prescindere dagli effettivi pregiudizi subiti dal contribuente a causa del mancato rispetto del termine previsto, è la stessa carenza istruttoria da parte dell'Ufficio a costituire, di per sé, una violazione dei menzionati principi costituzionali ed europei⁵.

Il vizio invalidante che ne consegue, infatti, a prescindere dalla eventuale prova di resistenza fondata sulla (mancata) dimostrazione in concreto dell'effettivo pregiudizio subito dal contribuente⁶, non consente una eventuale sanatoria in applicazione dell'art. 21-*octies*, comma 2, l. 241/1990 (secondo cui non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato)⁷.

Da ultimo le Sezioni Unite, con la sentenza 9 dicembre 2015 n. 24823⁸, hanno stabilito che *"differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto"*. Conseguentemente, secondo la Corte, sarebbe presente nell'ordinamento tributario un sistema di "doppio binario" di tutela procedimentale per il contribuente: mentre, infatti, *"in tema di tributi armonizzati, avendo luogo la diretta*

⁵ Cfr., C. CALIFANO, Sull'invalidità dell'avviso di accertamento emanato senza contraddittorio anticipato, in *Giur. It.*, 2010, 6, 1443-1449; ID., Forma, sostanza e sanabilità nel procedimento tributario, in *Dialoghi Trib.*, 2010, 1, 31 ss.

⁶ Cass., ord. 14.01.2015, n. 527, in www.cortedicassazione.net, con cui è stata rimessa alle Sezioni Unite la questione della nullità degli atti "a tavolino" non preceduti da contraddittorio; la S.C. ha osservato che, se le ragioni opposte dal contribuente alla pretesa fiscale sono fondate, esse sono di per sé sufficienti a portare all'annullamento dell'atto impositivo, a prescindere dal vizio procedimentale di violazione del contraddittorio; se invece non lo sono, vuol dire che le stesse sono infondate e, quindi, il procedimento non avrebbe avuto un esito diverso anche se tali ragioni fossero state spiegate nel contraddittorio procedimentale.

⁷ Per una ricostruzione del regime dei vizi negli atti nel procedimento tributario, si consenta il rinvio a C. CALIFANO, Il difetto di motivazione degli atti impositivi, in *Rass. Trib.*, 2010, 5, 1212 ss.

⁸ Cass., Sez. Un., 9.12.2015, n. 24823, in www.cortedicassazione.net.

applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto", qualora, invece, tale violazione da parte dell'Amministrazione (così come esplicitamente definita dalla stessa Corte) riguardi tributi diretti non armonizzati, allora non vi sarebbe alcuna invalidità; in ogni caso, anche in applicazione delle regole del diritto europeo, rimane sul contribuente l'onere di provare in giudizio "le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, uno sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto". Le Sezioni Unite, a sostegno di tale interpretazione, postulano che, attesa anche l'eterogeneità della disciplina per le varie ipotesi di contraddittorio previste nelle norme procedurali, una diversa ricostruzione imporrebbe la "necessità di una ricostruzione, per le ipotesi non specificamente regolate, delle concrete modalità di esercizio del diritto scaturente dal principio affermato e delle conseguenze della relativa violazione".

Il principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite, che si pone in esplicita distonia con i principi di diritto europeo, impone un'analisi delle attuali regole ed orientamenti circa il corretto inquadramento delle regole dell'istruttoria amministrativa nel procedimento tributario.

2. La fase istruttoria nel procedimento tributario. Gli elementi giustificativi e dimostrativi della pretesa tributaria

L'attività istruttoria si pone nel diritto tributario come una premessa indispensabile per legittimare la sussistenza dei presupposti nella formazione dell'atto impositivo assumendo la funzione, attraverso la motivazione, di esplicitare l'esistenza dei fondamenti e delle condizioni cui è subordinata

l'emissione dell'atto⁹.

In questa prospettiva, il contribuente deve poter individuare con immediatezza i rilevi contestati e gli elementi che li fondano, soprattutto se si considera la circostanza secondo cui la legge processuale tributaria subordina l'ammissibilità del ricorso contro l'atto impositivo alla condizione che vengano in esso indicati i motivi dell'impugnazione nel breve termine decadenziale, non potendo, in via generale, il contribuente integrare o ampliare i motivi di ricorso se non mediante i motivi aggiunti¹⁰, ma con stringenti limiti¹¹.

Il contribuente deve necessariamente avere una completa conoscenza, attraverso l'atto impositivo e la sua motivazione, di tutti gli elementi su cui si fonda la pretesa tributaria; in caso contrario, gli verrebbe preclusa la possibilità di un pieno esercizio del suo diritto di difesa stante l'impossibilità, per lo stesso, di formulare una completa evidenziazione nei motivi del ricorso di tutti gli elementi atti a contrastare i fondamenti non indicati nella motivazione dell'atto impugnato.

Le risultanze istruttorie si pongono, in questa prospettiva, come un termine di relazione necessario tra l'indicazione dei presupposti di fatto e le giustificazioni giuridiche della pretesa tributaria contenute nell'atto impositivo, che ha la funzione di esprimere compiutamente i termini della pretesa impositiva. L'atto

⁹ In questi termini F. GALLO, Motivazione e prova dell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte, in *Rass. Trib.*, 2001, 4, 1089 ss., a cui si rimanda per gli ampi riferimenti di bibliografia e giurisprudenza.

¹⁰ La possibilità riconosciuta al ricorrente di integrare i motivi dedotti in sede di ricorso è ammessa solo in un caso particolare, ovvero se resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti (e quindi non conoscibili al momento della presentazione del ricorso principale), ipotesi in cui la legge processuale dispone la notifica di un atto avente gli stessi requisiti del ricorso originario e soggetto alla stessa procedura di notificazione e di deposito (cfr. gli articoli 18, 21 e 24 del D.lgs. 546/1992). Tale eventualità, pertanto, si pone come eccezione al principio generale secondo cui è da escludersi che il ricorrente, successivamente alla proposizione del ricorso e alla costituzione in giudizio, possa ampliare l'oggetto della domanda o addurre nuovi motivi a sostegno della domanda già proposta. Su tali profili si consenta il rinvio, a C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012, 199 ss.

¹¹ Sui limiti all'integrazione dei motivi di ricorso ex art. 24, comma 2, D.lgs. 546/1992, la giurisprudenza è rigorosa: si v. Cass., Sez. Trib., 25/11/2005, n. 24970; Cass., Sez. Trib., 22/09/2009, Ord. n. 23123, in *Il Fisco*, 2009, 7963, secondo cui la formulazione di una nuova domanda non può essere sanata neppure dall'accettazione del contraddittorio e la relativa inammissibilità è rilevabile d'ufficio; Cass., Sez. Trib., 3/02/2010, n. 2424, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2010, 498, con nota di M. BASILAVECCHIA, *Impossibile la sanatoria ex post dei vizi dell'atto*; in dottrina G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 314, 317 e 319.

deve motivare i fatti costitutivi della pretesa tributaria ed il suo contenuto, e ciò a prescindere dalla qualificazione teorica dell'atto di accertamento e dalla sua connotazione come provvedimento amministrativo¹², come atto liquidatorio, o come mera *provocatio ad opponendum*¹³.

La materia del contendere viene delimitata attraverso il contenuto motivazionale dell'atto impositivo ed i motivi contenuti nel ricorso del contribuente, che circoscrivono le ragioni di fatto e di diritto poste a fondamento della pretesa tributaria individuando il *thema decidendum*¹⁴, fermi restando gli altri significativi profili della motivazione come requisito di legittimità del provvedimento.

In questa logica e nella stretta correlazione che sussiste tra istruttoria (primaria) procedimentale e istruttoria (secondaria) processuale, occorre valutare se sia sufficiente che l'identificazione del diritto avvenga solo attraverso l'enunciazione del suo oggetto e del fatto costitutivo o, invece, se sia altresì necessario enunciare tutta una serie di altri elementi (c.d. fatti secondari) che, pur avendo un rilievo secondario in termini di identificazione della domanda, rivestono importanza ai fini della prova¹⁵.

In altri termini il contribuente deve percepire con chiarezza, già nell'immediatezza della notifica dell'atto impositivo, l'oggetto della domanda, le ragioni su cui essa si fonda e quali sono gli elementi e le allegazioni che rivestono importanza ai fini della dimostrazione della domanda stessa. Attraverso la motivazione verrà, dunque, esplicitato in che cosa si "sostanzia" la pretesa

¹² Per tutti, L. DEL FEDERICO, Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana, Milano, 2010, 93 e 352. L'avviso di accertamento non costituisce, secondo il più recente orientamento della Suprema Corte, un atto vincolato, quanto piuttosto un atto a contenuto variabile, in relazione al diverso fatto economico presupposto (Cass., Sez. Trib., 11.11.2015, n. 23050, cit.).

¹³ La Suprema Corte ha da ultimo affermato che "la teoria dell'accertamento tributario come *provocatio ad opponendum* può ritenersi pressoché espunta dal più recente e accorto panorama giurisprudenziale" (così Cass., Sez. Trib., 17.10.2014, n. 22003, in www.cortedicassazione.net).

¹⁴ Sul punto cfr. S. MULEO, La motivazione dell'accertamento come limite alla materia del contendere nel processo tributario, in *Rass. Trib.*, 1999, 506 ss.

¹⁵ Si riprendono, cioè, le teorie della "individuazione" e della "sostanziazione", su cui si v. G.F. RICCI, Individuazione o sostanziazione nella riforma del processo civile, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1236-1238.

erariale¹⁶.

Non sembra potersi dubitare che gli elementi ed i fatti costitutivi posti a fondamento della pretesa tributaria debbano trovare specifica evidenziazione nell'atto impositivo, non potendo essere indicati successivamente nella fase contenziosa né sulla base delle risultanze che sono emerse dall'istruttoria (ovvero nel processo verbale di constatazione¹⁷) e che non sono stati specificamente riprese nell'atto stesso, né attraverso una domanda riconvenzionale, incompatibile con la struttura impugnatoria del processo tributario¹⁸.

La giurisprudenza di legittimità ha chiarito, ormai da tempo, che la motivazione dell'atto di accertamento consente l'identificazione dei presupposti materiali e giuridici cui è correlata la pretesa tributaria¹⁹, delimitando in tal modo l'oggetto del giudizio di impugnazione avanti le Commissioni tributarie. Da ciò discende, inequivocabilmente, che l'ingresso, in corso di causa, di presupposti di fatto e di ragioni giuridiche diverse e nuove rispetto a quelle poste a base dell'atto impositivo non è ammissibile.

La Corte costituzionale si pone su questo solco, confermando quanto appena argomentato: secondo il Giudice delle leggi, infatti, l'Amministrazione finanziaria non può avanzare una pretesa che sia motivata o fondata su presupposti nuovi o diversi, oppure sia diversamente motivata, rispetto a quanto definito nella fase amministrativa e poi trasfuso nell'atto impugnato, proprio in ragione del fatto che i motivi del ricorso sono già contenuti nell'atto introduttivo del giudizio tributario²⁰.

¹⁶ C. CALIFANO, La motivazione degli atti impositivi", cit., 201-202.

¹⁷ Il processo verbale di constatazione, idoneo a sostanziare, di per sé, la pretesa del Fisco, si inserisce nell'attività istruttoria con funzione strumentale rispetto all'emanazione dell'atto di accertamento che deve contenere obbligatoriamente tutti gli elementi essenziali della pretesa tributaria. Il pvc si caratterizza, dunque, come atto preliminare ed interlocutorio, privo di autonoma rilevanza poiché atto endoprocedimentale; proprio tale caratteristica, secondo R. LUPI, La disciplina delle entrate, in AA.VV. "Trattato di Diritto Amministrativo", a cura di S. Cassese, Milano 2003, III, 2678, pone il processo verbale di constatazione in assonanza con i principi di diritto amministrativo; cfr. anche C. CALIFANO, Motivazione dell'atto di accertamento, rilievi del pvc e delimitazione dell'oggetto del giudizio, in GT, Riv. Giur. Trib., 2004, 7 664.

¹⁸ In questi termini, ex multis, Cass., Sez. Trib., 22/09/2006, n. 20516, in Mass. Giur. It., 2006; Cass., Sez. Trib., 26/03/2002, n. 4334, in Foro It., 2002, I, 1.

¹⁹ Ex multis, Cass., Sez. Trib., 20/10/2011, n. 21719, cit., 317.

²⁰ Corte Cost., 16.04.2014, n. 98, in Dir. Prat. Trib., 2014, 3, 467 ss, con nota di G. CORASANITI, Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi; cfr. anche E. BENIGNI, Il reclamo e la "mediazione" tributari al vaglio della Corte

Una interpretazione costituzionalmente adeguata dei poteri dell'Amministrazione finanziaria comporta, infatti, l'impossibilità di modificare i motivi di doglianza affinché non venga lesa il diritto di difesa del contribuente.

3. Completezza del procedimento e dell'atto: il divieto di integrazione della motivazione

Attraverso la motivazione dell'atto impositivo, deve essere conoscibile, nella sua interezza, l'*iter* logico e giuridico seguito dall'amministrazione nell'emanazione dell'atto; in questa prospettiva ed a ragione di ciò, la motivazione deve essere contestuale al provvedimento, non essendo configurabile un'integrazione *ex post* nel corso della fase giurisdizionale²¹.

Nel diritto amministrativo si è assistito, sul tema, ad approccio oscillante della giurisprudenza: un orientamento minoritario, infatti, modificando un consolidato indirizzo, ha considerato non necessaria la motivazione contestuale all'atto, potendo la stessa essere successivamente integrata; in questo modo tale indirizzo ha inteso valorizzare la pretesa sostanziale fatta valere piuttosto che la legittimità formale del provvedimento²².

La dottrina amministrativa, sul punto, ha da sempre generalmente sostenuto l'impossibilità di integrare la motivazione nel corso del giudizio²³, tant'è che, rispetto a questo isolato orientamento, il Consiglio di Stato ha poi corretto il tiro

costituzionale, in Giur. It., 2014, n. 11, 2450.

²¹ In dottrina si v. S. SARA, Integrazione della motivazione in corso di giudizio, in Foro Amm., TAR, 2010, 4, 3656; B.D. FRAUDATARIO, Motivazione postuma: l'orientamento garantista del Consiglio di Stato, in Foro Amm., CDS, 2010, 1 51; G. TROPEA, La c.d. motivazione successiva tra attività di sanatoria e giudizio amministrativo, in Dir. Amm., 2003, 531 ss.

²² Con un'inversione di tendenza rispetto alla sua precedente giurisprudenza, che ha tradizionalmente osteggiato la possibilità di integrare la motivazione nel corso del giudizio, il Consiglio di Stato, con la sentenza del 18 aprile 2001, n. 2330 in Foro Amm., 2001, 872, ha escluso il difetto di motivazione di un provvedimento negativo nel caso in cui l'amministrazione abbia prodotto, nel corso del giudizio, idonea documentazione (conforme TAR Lazio, Roma, sez. II-ter, 11 luglio 2000, n. 5808, in Foro Amm., 2001, 720); v. anche Cons. St., I, 16 gennaio 2002, n. 398, in Giorn. Dir. Amm., 2002, 641.

²³ Ex multis, si v. A. ZITO, L'integrazione in giudizio della motivazione del provvedimento: una questione ancora aperta, in Dir. Proc. Amm., 1994, 577); G. TROPEA, La c.d. motivazione successiva tra attività di sanatoria e giudizio amministrativo, cit., 531 ss.; S. SARA, Integrazione della motivazione in corso di giudizio, cit., 3658; B.D. FRAUDATARIO, Motivazione postuma: l'orientamento garantista del Consiglio di Stato, cit., 51.

affermando costantemente il divieto di integrazione postuma della motivazione²⁴.

Tale specifico profilo riveste particolare interesse nel diritto tributario ed involge delicate problematiche inerenti l'intervenuta decadenza del potere impositivo, la delimitazione del *thema decidendum* ed i motivi aggiunti in sede di ricorso giurisdizionale.

La giurisprudenza del Consiglio di Stato, dopo aver superato il menzionato e minoritario orientamento che non aveva considerato necessaria la motivazione contestuale al provvedimento²⁵, ha successivamente confermato l'indirizzo secondo cui occorre temperare il principio costantemente affermato di divieto di integrazione della motivazione, limitandolo ai casi in cui l'omissione della motivazione successivamente esternata non abbia leso il diritto di difesa dell'interessato e comunque durante la fase procedimentale fossero state percepibili le ragioni sottese all'emissione del provvedimento²⁶.

Tale ultima interpretazione pare più attenta a valorizzare la prevalenza della funzione della motivazione all'interno del più ampio istituto della trasparenza amministrativa, piuttosto che privilegiare soluzioni di tipo formale.

²⁴ Così Cons. St., Sez. VI, 3/03/2010, n. 1241, in www.giustizia-amministrativa.it; sul punto, si v. B.D. FRAUDATARIO, Motivazione postuma: l'orientamento garantista del Consiglio di Stato, cit., cit., 51. Pare comunque opportuno evidenziare che nella dottrina amministrativa sono stati distinti il fenomeno dell'integrazione della motivazione mediante la produzione di nuove difese, l'integrazione giudiziale mediante il richiamo ad altri atti del procedimento non indicati in motivazione e l'integrazione mediante convalida nel corso del giudizio (G. TROPEA, La c.d. motivazione successiva tra attività di sanatoria e giudizio amministrativo, cit., 531 ss.). Nella prospettiva suddetta il Cons. St., Sez. VI, 7/06/2012, n. 3376 (in www.giustizia-amministrativa.it) ha, da ultimo, confermato l'indirizzo secondo cui occorre temperare il principio costantemente affermato di divieto di integrazione della motivazione, limitandolo ai casi in cui l'omissione della motivazione successivamente esternata non abbia leso il diritto di difesa dell'interessato e comunque durante la fase procedimentale fossero state percepibili le ragioni sottese all'emissione del provvedimento. Con particolare riferimento al tema del potere di convalida del provvedimento amministrativo ed alla sanatoria dei vizi formali, sono stati proposti dei contemperamenti al suddetto principio di divieto di integrazione della motivazione in virtù della generalizzazione dell'istituto dei motivi aggiunti nel diritto amministrativo, di cui all'art. 21, l. 6 dicembre 1971, n. 1034 (così come modificato dall'art. 1, l. 21 luglio 2000, n. 205 e dall'art. 17, l. 11 febbraio 2005, n. 15. Su tali profili nella loro evoluzione normativa E. MICHETTI, La motivazione del provvedimento amministrativo impugnato. La convalida e l'integrazione, Milano, 2011, 45-48.

²⁵ Cons. St., 18/04/2001, n. 2330 in Foro Amm., 2001, 872; Cons. Stato, Sez. IV, 2/04/2008, n. 1498 in www.giustizia-amministrativa.it.

²⁶ Così Cons. St., Sez. VI, 3/03/2010, n. 1241; Cons. St., Sez. VI, 7/06/2012, n. 3376. I temperamenti adottati da questo indirizzo giurisprudenziale sono stati letti anche alla luce della generalizzazione dell'istituto dei motivi aggiunti nel diritto amministrativo: si v. E. MICHETTI, La motivazione del provvedimento amministrativo impugnato. La convalida e l'integrazione, cit., 45-48.

Anche la dottrina amministrativa ha messo in rilievo come la motivazione debba necessariamente preesistere al processo²⁷; parimenti la dottrina tributaria ha generalmente condiviso questa impostazione non considerando configurabile l'integrazione della motivazione nel corso della fase giurisdizionale²⁸.

Sulla necessità che gli elementi essenziali dell'atto impositivo, debbano essere presenti all'atto della sua formazione e non possano essere integrati nella successiva fase del giudizio, si è sviluppata una complessa problematica teorica.

A favore della linea interpretativa secondo cui l'atto non può essere successivamente integrato depongono due ragioni: una di carattere processuale, stante la rilevata funzione della motivazione come elemento esplicativo dei motivi su cui la pretesa tributaria si fonda; l'altra sul piano procedimentale, stante il ruolo che la motivazione assume sul risultato dell'azione amministrativa.

La motivazione attiene al contenuto dispositivo dell'atto²⁹, dovendone costituire il necessario fondamento logico, in quanto tale contenuto dispositivo rappresenta il risultato, da parte dell'Amministrazione, dell'apprezzamento e della valutazione dei dati e delle acquisizioni procedimentali.

Qualsiasi mutamento di questo assetto complessivo, di cui la motivazione costituisce espressione piena, attraverso integrazioni o modificazioni della stessa durante la fase processuale, non pare accettabile.

Così come il divieto di integrazione della motivazione nel corso del giudizio è sempre stato considerato un'acquisizione stabile nel diritto amministrativo³⁰,

²⁷ A. ROMANO TASSONE, Motivazione nel diritto amministrativo, in Dig. Disc. Pubbl., Torino, 1997, 683 ss; G. CORSO, Motivazione dell'atto amministrativo, in Enc. Dir., Aggiornamento, V, Milano, 2001, 785 ss.

²⁸ Su tali posizioni si v. quanto efficacemente affermato, con riferimento a Cass., Sez. Un., 3/10/2004, n. 19854, da M. BASILAVECCHIA, La piena conoscenza dell'atto impositivo, in Riv. Giur. Trib., 2005, 14 ss. ID, Impossibile la sanatoria ex post dei vizi dell'atto;, in GT Riv. Giur. Trib., 2010, 498; escludono l'ammissibilità dell'integrazione della motivazione durante la fase processuale ed oltre il termine di decadenza dell'azione impositiva, L. DEL FEDERICO, Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana, cit. 315, spec. nota 304; E. MARELLO, La motivazione contraddittoria come vizio dell'avviso di accertamento, in Giur. It., 2010, 967. In questo senso anche Cass., Sez. Trib., 20/10/2011, n. 21719, in GT, Riv. Giur. Trib., 2012, 4, 317, con nota di S. DONATELLI, Note in tema di esercizio del potere di autotutela sostitutiva.

²⁹ C. CALIFANO, La motivazione degli atti impositivi", cit., 259.

³⁰ Da ultimo, anche a fini ricostruttivi, si v. E. MICHETTI, La motivazione del provvedimento amministrativo impugnato. La convalida e l'integrazione, cit., 45 ss.

anche nel diritto tributario, la modificazione o l'integrazione della motivazione è sempre stata esclusa: perfino nel vigore del vecchio DPR 26/10/1972, n. 636 in tema di contenzioso tributario, sulla base dell'abrogato art. 21, non poteva provvedersi da parte dell'Amministrazione finanziaria alla rinnovazione dell'atto impugnato quando il vizio consisteva nel difetto di motivazione.

L'impossibilità, infatti, di eludere i termini decadenziali non consente all'Amministrazione finanziaria di integrare la motivazione in corso di giudizio: tale integrazione sarebbe ammissibile soltanto laddove l'amministrazione fosse ancora in termini per emendare il provvedimento impositivo carente di motivazione, potendo a ciò dare seguito mediante l'emanazione di un nuovo atto con adeguata motivazione, ma mai mediante le argomentazioni espresse nei propri scritti difensivi, se non altro per la preclusione per il contribuente di divieto di integrazione dei motivi di ricorso (salvi, come già detto, i motivi aggiunti)³¹.

Come anche precisato dalla Corte Costituzionale, i motivi di ricorso non sono integrabili nella misura in cui l'Amministrazione finanziaria non può avanzare una pretesa diversamente motivata o fondata su presupposti nuovi o diversi, rispetto a quanto definito nella fase istruttoria e poi trasfuso nell'atto impugnato³².

Secondo una interpretazione costituzionalmente orientata e nei suddetti termini, l'integrazione della motivazione è inammissibile in sede processuale, poiché consentirebbe all'amministrazione di sanare la carenze in cui è incorsa in un momento in cui il *thema decidendum* è già stato precisato. Una volta eventualmente rilevato il vizio di motivazione, infatti, è precluso al giudice ogni pronuncia sul merito del rapporto sostanziale sotteso all'atto³³.

Assunto che il processo di revisione e di integrazione dell'atto impositivo non può avvenire all'interno della fase giurisdizionale, il potere di autotutela sembra

³¹ Su tali posizioni si v., con riferimento a Cass., Sez. Un., 3/10/2004, n. 19854, M. BASILAVECCHIA, La piena conoscenza dell'atto impositivo, in Riv. Giur. Trib., 2005, 14 ss; esclude l'ammissibilità dell'integrazione della motivazione durante la fase processuale ed oltre il termine di decadenza dell'azione impositiva, L. DEL FEDERICO, Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana, cit. 315, spec. nota 304.

³² Corte Cost., 16.04.2014, n. 98, cit., 467 ss.

³³ Così F. PISTOLESI, L'accertamento senza motivazione preclude al giudice tributario ed esaminare il merito della lite, in Corr. Trib., 2008, 44, 3559.

potersi conciliare, invece, con l'annullamento, la revoca e la rinnovazione degli atti³⁴.

Fermo restando, infatti, il divieto imposto all'Amministrazione finanziaria di pregiudicare la posizione giuridica del contribuente esercitando molteplici pretese sulla base di identici elementi di valutazione, non pare possa sussistere alcun elemento ostativo per negare agli Uffici finanziari la possibilità di supportare in maniera più esauriente ed approfondita la pretesa già esercitata con la notifica dell'atto, con l'assoluto limite del rispetto dei termini decadenziali.

Il potere dell'Amministrazione finanziaria di esercitare, nel termine di decadenza, la sua funzione impositiva nelle forme e nelle modalità più confacenti agli interessi erariali, non collide, infatti, con la tutela del contribuente che, anzi, è meglio garantito attraverso una più adeguata esternazione dei motivi e delle ragioni che fondano la (stessa) pretesa.

L'Amministrazione finanziaria, in tal senso, annullando l'atto e reiterandolo, opera una rinuncia, che deve essere esplicita, agli effetti del primo – anche sotto il profilo dell'efficacia esecutoria – e punta su un nuovo atto che ritiene più idoneo a dimostrare, sulla base degli elementi valutativi già rilevati, l'esistenza del presupposto e la validità della pretesa impositiva. L'esercizio del potere impositivo, infatti, non determina la consumazione di tale potere³⁵, se posto in essere nei limiti della decadenza.

Va, tuttavia, evidenziato che l'ipotesi sopra prospettata si differenzia da quella in cui, invece, l'Amministrazione finanziaria decida di rivedere il proprio operato in presenza di elementi nuovi: tali nuove risultanze dovrebbero, infatti, condizionare non solo pretese ulteriori ma, anche, susseguenti supporti argomentativi a

³⁴ In generale, sul tema della ritrattabilità e revocabilità degli atti e delle decisioni amministrative, si v. M.S. GIANNINI, *Accertamenti amministrativi e decisioni amministrative*, in *Foro It.*, 1952, IV, 170 ss.; più di recente, A. TRAVI, voce *Decisione amministrativa*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Vol. IV, Torino, 1989, 351 ss., il quale ritiene che la decisione amministrativa è ritrattabile in quanto "non implica una definizione tendenzialmente immodificabile della controversia (così come si è erroneamente ritenuto in passato in ossequio al carattere «giustiziale» dell'atto) mentre solo alla decisione dei ricorsi amministrativi deve essere attribuito il carattere della definitività". Sul punto si v. anche S. LA ROSA, voce *Accertamento tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. Comm., Vol. I, Torino, 1987.

³⁵ Cfr. Cass., Sez. Un., 17/03/1989, n. 1333, in *Boll. Trib.*, 1989, 1495.

sostegno delle pretese già fatte valere, sempre e comunque entro i limiti di consunzione del termine decadenziale per l'accertamento³⁶.

In siffatte ipotesi, l'integrazione della motivazione, attraverso il potere di riesame, attiene al profilo sostanziale della pretesa, vertendo su una più esaustiva ed approfondita dimostrazione dell'esistenza del presupposto impositivo sulla base degli stessi elementi valutativi³⁷.

Una volta accertate le lacune della motivazione che, in quanto vizio della funzione, condurrebbero all'invalidità del provvedimento, l'amministrazione conserva il potere di riemanare l'atto carente ai fini di emendare l'insufficiente dimostrazione, sul piano sostanziale, della sussistenza del presupposto.

L'insanabilità del vizio di motivazione - quale vizio della funzione³⁸- rileva, infatti, sul piano processuale e non su quello procedimentale: nella fase del processo, infatti, nell'impossibilità di una integrazione della motivazione, l'annullamento e la reiterazione di un atto da parte dell'amministrazione comportano, inevitabilmente, la declaratoria di cessazione della materia del contendere della controversia giurisdizionale già pendente con riferimento a quello specifico atto; al contrario, sotto il profilo procedimentale, la potestà di esercitare la pretesa impositiva reiterando l'atto, incontra il solo limite del termine

³⁶ Ci si riferisce all'ipotesi di accertamento integrativo o modificativo, espressamente disciplinato da norme ad hoc quanto a presupposti e modalità. Per una disamina specifica dei rapporti tra potere di riesame in sede procedimentale ed accertamento integrativo cfr. S. MUSCARA', Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario, cit., 183-185. In relazione all'inquadramento sistematico degli accertamenti integrativi o modificativi, si v. M. BASILAVECCHIA, L'accertamento parziale: contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi, Milano, 1988, 71 ss.; in giurisprudenza sul limite all'esercizio dell'autotutela rappresentato dalla consunzione del termine decadenziale, si v. Cass., Sez. Trib., 23.02.2010, n. 4272; cfr. anche Cass., Sez. Trib., 20.11.2006, n. 24620 (tutte in www.finanze.it).

³⁷ Anche in epoca antecedente allo Statuto del contribuente, la dottrina aveva posto in risalto, con evidente riferimento critico a quella giurisprudenza che consentiva l'integrazione della motivazione nel corso del giudizio, come la mancata ed esaustiva esposizione delle ragioni della pretesa costituisse un vizio di nullità che compensava, in favore del contribuente, l'andamento "inquisitorio" dell'attività di verifica, una volta esercitato il potere impositivo con l'emanazione dell'atto. Questa ricostruzione, che valorizzava il requisito della motivazione nella sua valenza sostanziale, pare basarsi sull'esaurimento del potere impositivo e non sul suo esercizio, postulando una "nullità insanabile" dell'atto impositivo nelle ipotesi in cui la motivazione non rispetti il contenuto previsto dalla legge e che tale contenuto non indichi gli elementi probatori già acquisiti dall'amministrazione: così F. GALLO, Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma, in *Dir. Prat. Trib.*, 1989, I, 67-68.

³⁸ Sul punto, amplius, C. CALIFANO, Il difetto di motivazione degli atti impositivi, cit., 1216 ss.

decadenziale e dell'esigenza di variare la consistenza sostanziale dell'atto in assenza di nuovi elementi di valutazione. L'esercizio del potere di autotutela sostitutiva attraverso l'emissione di un secondo atto di contenuto (anche) parzialmente diverso, fa venire meno l'atto su cui il giudice deve pronunciarsi³⁹.

Queste conclusioni trovano ulteriore supporto nella più recente giurisprudenza della Cassazione, laddove la Suprema Corte individua i corretti criteri di identificazione del *thema decidendum* nei casi in cui l'Ufficio, agendo in autotutela, modifichi il contenuto motivazionale dell'atto, procurando, di riflesso sul piano processuale, un cambiamento dei motivi di impugnazione⁴⁰.

La giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto estensivamente il potere di autotutela in materia tributaria anche alle ipotesi di interventi di tipo "sostitutivo"⁴¹, distinguendo l'esercizio del potere di rinnovo da quello di integrazione dell'atto impositivo⁴².

Corollario di quanto argomentato è che, mentre l'esercizio dell'autotutela attraverso l'integrazione dell'atto impositivo presuppone l'esistenza di un atto valido, al contrario il rimedio dell'autotutela sostitutiva richiede, quale condizione necessaria, l'eliminazione del provvedimento illegittimo od infondato⁴³.

Con riferimento ai limiti del potere di riforma dell'atto, la Corte si era già precedentemente espressa chiarendo che tale potere non è limitato ai soli vizi formali, ma può estendersi a tutti gli elementi strutturali dell'atto⁴⁴ e che il potere

³⁹ Sul rapporto tra oggetto della domanda e motivazione della pretesa impositiva, si v. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 142 ss.

⁴⁰ Cass., Sez. Trib., 20/10/2011, n. 21719, in GT, Riv. Giur. Trib., 2012, 4, 317, con nota di S. DONATELLI, Note in tema di esercizio del potere di autotutela sostitutiva.

⁴¹ Cfr. M. BASILAVECCHIA, I presupposti per la sostituzione dell'atto impositivo invalido, in GT, Riv. Giur. Trib., 2004, 43.

⁴² La Cassazione specifica che la riforma di un atto può avvenire in due diverse forme, quella del c.d. "controatto", che si caratterizza per identica struttura a quello precedente, ma con dispositivo diverso (di annullamento o di revoca), oppure quella della riforma che sostituisce il primo con un contenuto diverso: cfr. Cass., Sez. Trib., 16/01/2009, n. 937, in www.finanze.it.

⁴³ Cfr. Cass., Sez. Trib., 3/08/2007, n. 17119, in Boll. Trib., 2008, 425. Sul punto cfr. V. FICARI, Avviso di accertamento sostitutivo in sede di autotutela e fra sistema normativo e diritto giurisprudenziale, in Riv. Dir. Trib., 1995, I, 1826.

⁴⁴ Cass., Sez. Trib., 23.02.2010, n. 4272, in Riv. Dir. Trib., 2010, 10, 567, con nota di S. MULEO, Atti impositivi modificativi di precedenti e derive in tema di accertamento integrativo in carenza di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

di sostituzione dell'atto impositivo⁴⁵ incontra, come visto, i soli limiti del termine decadenziale; ciò che rileva è la relazione di piena autonomia che sussiste tra atto impositivo ed atto di autotutela (sostitutivo/correttivo), nel senso che ciascun atto è, *ex se*, idoneo a costituire l'obbligazione tributaria e deve pertanto essere oggetto di autonoma impugnazione⁴⁶.

Nei casi in cui, pertanto, l'Amministrazione ridetermina, attraverso l'esercizio dell'autotutela, il contenuto di un atto impositivo impugnato⁴⁷, il *thema decidendum* già cristallizzato attraverso i motivi di ricorso e la costituzione in giudizio dell'Agenzia, non può subire alcun mutamento, nel senso che non sono modificabili i presupposti di fatto, delle ragioni di diritto scaturenti da una diversa valutazione operata dall'Ufficio durante la fase processuale.

In altri termini, non può essere né modificata, né integrata, la motivazione.

⁴⁵ Sulla valenza ambigua del termine "valutazione sostitutiva" operata dalla giurisprudenza si v. Cass. Sez. Trib., 9/09/2009, n. 21446, in www.cortedicassazione.it; in dottrina, sulla integrazione-sostituzione della motivazione cfr. A. SALVATI, Sostituzione ad opera del giudice tributario del criterio induttivo utilizzato dall'Amministrazione, in *Rass. Trib.*, 2001, 481 ss.

⁴⁶ Sui profili concernenti il potere di riesame e la tutela, si v. F. TESAURO, Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente, cit., 154 ss.

⁴⁷ Nel caso in cui il secondo atto di contenuto parzialmente diverso non venga impugnato, allora il giudice "deve limitarsi a dichiarare il sopravvenuto difetto di interesse a coltivare il ricorso", nel senso che il contenuto di quest'ultimo rimane estraneo all'oggetto del giudizio devoluto alla valutazione del collegio giudicante; il giudizio tributario, infatti, come rimarcato dalla Cassazione nella sentenza, rimane ancorato ai motivi di ricorso proposti avverso l'atto originariamente impugnato: così Cass., Sez. Trib., 20/10/2011, n. 21719, cit., 7; cfr. anche Cass., Sez. Trib., 3.08.2007, n. 17119, cit., 425.

Il principio della tassatività delle cause di nullità in materia tributaria: le azioni ed i termini di impugnazione

di Paola Coppola

Professore associato di Diritto tributario

Università degli Studi di Napoli "Federico II"

ABSTRACT

Some interesting recent judgments of legitimacy allow you to make the point about the vice of nullity of the tax acts and, especially, of that attributable to the acts signed by the executives "fallen" of the Inland Revenue as a result of the notable judgment no. 37/2015 of the Constitutional Court.

The issue has now been resolved, unfavorably, from three known judgments of 9 November 2015 by the Supreme Court (n. 22800, n. 22803 and n. 22810): these judgments have excluded that, pursuant of art. 42, paragraph 3 of Presidential Decree n. 600/73 and, therefore, concerning signing of tax assessments in relation to direct taxes, are relevant procedures declared unconstitutional by the Constitutional Court and the administrative justice through which took place the identification of certain executives of the Inland Revenue.

The interpretation is not, as will become clear, entirely acceptable in the light of the implications and effects of the principle of the obligatory nature of the causes of nullity of the tax acts, as addressed and resolved by other recent judgments of the Court of legitimacy, as well as on the basis of principles general of the integrated domestic and Community legal order.

SINTESI

Alcune interessanti recenti pronunce di legittimità permettono di fare il punto sul vizio di nullità degli atti tributari ed, in specie, di quella riferibile agli atti firmati dai dirigenti "decaduti" dell'Agenzia delle Entrate a seguito della nota sentenza n. 37/2015 della Consulta.

La questione è stata attualmente risolta, in senso sfavorevole, dalle tre note sentenze del 9 novembre 2015 dalla Corte di Cassazione (n. 22800, 22803 e 22810) che hanno escluso che nell'applicazione dell'art. 42, comma 3, del DPR n. 600/73 e, quindi, in materia di sottoscrizione degli avvisi di accertamento in materia di imposte dirette, assumano rilievo le procedure dichiarate illegittime dalla Corte Costituzionale e dalla giustizia amministrativa attraverso cui è avvenuta l'individuazione di taluni dirigenti dell'Agenzia delle Entrate.

L'interpretazione non è, come si chiarirà, pienamente condivisibile alla luce delle implicazioni e gli effetti del principio della tassatività delle cause di nullità degli atti tributari come affrontato e risolto da altre recenti sentenze della Corte di legittimità, oltre che sulla base dei principi generali dell'ordinamento giuridico integrato interno e comunitario.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Primo punto (fermo): non esiste una nozione unitaria di nullità dell'atto giuridico per la non sovrapposibilità dei vizi di nullità

dell'atto amministrativo ai vizi di nullità degli atti e dei negozi di diritto privato – 3. Secondo punto (fermo): i vizi di “nullità di diritto tributario” sono rilevabili ad istanza di parte nel ricorso introduttivo, o con motivi aggiunti ex art. 24 D.Lgs. n. 546/92 – 4. Terzo punto (non fermo): la nullità/annullabilità tributaria è quella discendente da una disposizione tributaria che ha valutato la gravità del vizio nell'ambito dell'ordinamento – 5. I vizi di nullità derivanti dal contenuto e forma della delega di firma o di funzione dell'avviso di accertamento – 6. I vizi di nullità tributaria derivanti dai principi fondamentali dell'ordinamento giuridico integrato interno e comunitario.

1. Premessa

Con la sentenza n. 22800 del 9 novembre 2015 la Corte di Cassazione ha affrontato la questione degli avvisi di accertamento firmati dai dirigenti decaduti dell'Agenzia a seguito della sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale affermando che l'art. 42, comma 3 DPR n. 600/73 che impone, a pena di nullità, che l'atto sia sottoscritto dal “capo dell'ufficio” o “da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato” non richiede che il capo dell'ufficio o il funzionario delegato debba rivestire anche una qualifica dirigenziale, ancorchè una simile qualifica sia eventualmente richiesta da altre disposizioni. Con l'occasione, la Corte ha chiarito che, in esito alla evoluzione legislativa e ordinamentale del comparto, si considerano impiegati della carriera direttiva “i funzionari della terza area” di cui al contratto delle agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005 e che in questo senso va interpretato l'art. 42, comma 3 del DPR n. 600/73 laddove richiede la sottoscrizione da parte del soggetto “capace di manifestare la volontà della amministrazione finanziaria negli atti a rilevanza esterna”. Di qui, a giudizio della Corte, l'irrilevanza, ai fini della validità degli atti, della qualifica dirigenziale da parte dei funzionari (delegati o deleganti) attribuita, sin'ora, dalla disposizione di cui all'art. 8, comma 24, del DL n. 16 del 2012, dichiarata illegittima dalla Consulta¹.

¹ Si tratta della questione risolta dalla sentenza n. 37 del 17 marzo 2015 con cui la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale per violazione degli artt. 3, 51 e 97 della Cost. del cit. art. 8, comma 24, D.L. n. 16/2012 (conv. in L. n. 44/2012), oltre che norme di proroga contenute nell'art. I, comma 14, D.L. n. 150/2013 (conv. in L. n. 15/2014) e nell'art. 1, comma 8, D.L. n. 192/2014 che, nell'autorizzare l'attribuzione di incarichi dirigenziali a funzionari delle Agenzie Fiscali, hanno fatti salvi gli incarichi già affidati ai funzionari privi della qualifica dirigenziale per non aver rivestito tale qualifica previo espletamento di un pubblico concorso. La questione è stata affrontata e risolta, in senso conforme all'illegittimità degli incarichi, anche dal Consiglio di Stato con la sentenza n. 04641/2015.

Con le citate sentenze nn. 22803 e 22810 del 9 novembre la Corte ha affrontato anche il tema dei requisiti di validità della delega di firma o di funzione nell'interpretazione di cui al cit. art. 42, commi 1 e 3, DPR n. 600/73.

Le sentenze, che hanno suscitato molto clamore ed, in verità, molti dissensi nel mondo degli operatori giuridici e tributari, hanno affrontato il tema della "non sovrapposibilità" nel diritto tributario del vizio di nullità/annullabilità regolato nell'ambito del diritto amministrativo e del diritto civile (*cd. nullità virtuale*); tema che, sempre di recente, è stato ampiamente affrontato, e sembrava esser stato risolto, anche dalla sentenza n. 18448 del 18 settembre 2015 in cui la Corte è arrivata a concludere per la nullità/annullabilità di un avviso di accertamento privo di sottoscrizione (*con firma illeggibile*) ex art. 42, comma 1, DPR n. 600/73 riconoscendo, in quel caso, che l'atto fosse viziato "per incompetenza" dell'autorità che lo aveva emanato e non per mancanza "dell'elemento formale della sottoscrizione" di cui all'art. 42, comma 3.

Per ciò che qui maggiormente rileva, nel caso affrontato in cui l'illeggibilità della firma non consentiva di verificare se il soggetto che aveva sottoscritto l'atto fosse o meno dotato del potere di emettere gli avvisi di accertamento impugnati, la Corte ha rilevato che siffatta violazione può assumere "valenza autonoma nel diritto tributario anche in assenza di una esplicita previsione di "nullità tributaria" posto che, in coerenza con altri precedenti di legittimità (ed in specie, la sentenza n. 5507 del 06/03/2013), e secondo un'ottica garantista, l'organizzazione degli uffici dell'Amministrazione finanziaria non può sottrarsi ai principi costituzionali che regolano i pubblici uffici ed, in specie, di quelli il principio di cui all'art. 97, comma 2, della Cost. che richiede che "nell'ordinamento degli uffici siano determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari". Secondo questa interpretazione, quindi, un atto firmato da "un'autorità priva di competenza", sempreché il vizio venga eccepito dal contribuente nel ricorso, deve portare il Giudice tributario ad eliminare dal mondo giuridico il provvedimento "nell'ambito della giurisdizione demandatagli come diretta conseguenza dell'analogo potere del Giudice amministrativo regolato all'art. 21-octies, L. n.

241/90 (cfr., in motivazione, Cass. 14805/11, 14786/1)".

Ciò posto, nella sentenza n. 22800 del 9 novembre u.s., la Corte ha, invece, escluso che l'avviso di accertamento sottoscritto da un funzionario "decaduto" dai ruoli dell'Agenzia possa essere considerato "nullo/annullabile" sul convincimento che la mancanza di qualifica dirigenziale non sia richiesta, a pena di nullità, dal cit. art. 42, comma 3, del DPR n. 600/73, senza premurarsi, tuttavia, di affrontare la questione alla luce della possibile violazione delle norme sulla competenza (ex art. 43, comma 1 ed art. 21-octies, L. n. 241/90) che, come si chiarirà, dovrebbe sicuramente riguardare anche il caso di atti sottoscritti da funzionari "decaduti" dai ruoli dell'Agenzia per la violazione delle procedure di nomina.

Questa la sintesi delle conclusioni. Molto utili ed interessanti le premesse attraverso le quali la Corte è arrivata a delimitare e circoscrivere la categoria dogmatica dei vizi di nullità in ambito tributario, con conseguente indicazione sulle azioni ed i termini di impugnazione del vizio da parte del contribuente. Ma andiamo con ordine.

2. Primo punto (fermo): non esiste una nozione unitaria di nullità dell'atto giuridico per la non sovrapposibilità dei vizi di nullità dell'atto amministrativo ai vizi di nullità degli atti e dei negozi di diritto privato

Nella sentenza n. 18448/2015, di soli due mesi precedente alla n. 22800 del 9 novembre, la Corte ha, innanzitutto, escluso aprioristiche preclusioni all'applicabilità nel diritto tributario della categoria dogmatica del vizio di nullità del diritto amministrativo che, com'è noto, è diversamente regolata all'art. 21-septies, L. n. 241/90 per i casi di nullità dell'atto che "*manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione od elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge*", rispetto ai casi di nullità/annullabilità che riguardano l'atto "*adottato in violazione di legge*" o "*viziato da eccesso di potere o da incompetenza*" regolati dal successivo art. 21-octies, c. 1. della cit. L. n. 241/90.

Con la riforma del 2005 apportata alla L. n. 241/90, il legislatore ha inteso,

infatti, sottoporre l'azione di accertamento della nullità dei provvedimenti amministrativi a limiti temporali di natura decadenziale per escludere la possibilità dell'imprescrittibilità dell'azione (Cons. Stato, 5 sez., 16.2.2012, n. 792) e, nel contempo, ha voluto evitare di ricondurre nella categoria della nullità (*nullità cd. "virtuale" ex art. 1418 c.c.*) "*la violazione di norme imperative*" che, pertanto, è stata confinata all'art. 21-octies, comma 1 nel vizio di annullabilità per "*violazione di legge*" denunciabile con l'azione di cui all'art. 29 c.p.a.. Ne consegue che, dopo la riforma del 2005, "la nullità" dell'atto amministrativo rimane circoscritta alle ipotesi tassative previste dall'art. 21-septies "*operando come categoria di invalidità meramente residuale rispetto a quella della illegittimità/annullabilità dell'atto*" (Cons. Stato, 4 sez., 2 aprile 2012, n. 1957).

La Corte, conformemente ad altri precedenti, proprio per il carattere innovativo del cit. art. 21-septies operante esclusivamente nell'ambito del diritto amministrativo, ha rilevato che in ambito tributario può parlarsi di nullità - nel senso dell'annullabilità - con riguardo alle sole "specifiche" norme che comminano siffatta sanzione a fronte della gravità della violazione valutata nell'ambito dell'ordinamento tributario, tra cui l'art. 42, comma 3, nel testo riformato dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 1, comma 1, lett. c), n. 1), che espressamente commina la nullità/annullabilità dell'atto "*se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del comma 2*"², non operando, in linea di principio, in ambito tributario l'art. 21-octies, L. n. 241/90 che permette di annoverare nel vizio di nullità/annullabilità ogni atto adottato "in violazione di legge" nel diritto amministrativo.

Ciò posto, l'estensione agli atti tributari come *species* di quelli amministrativi dell'invalidità radicale di nullità non sconta affatto, usando le parole della Corte, "*l'automatica applicazione della disciplina normativa del vizio di nullità propria del*

² Del pari, sono cause di nullità/annullabilità il difetto di motivazione, anche per *relationem* di cui all'art. 7, L. n. 212/2000; la mancata indicazione del responsabile del procedimento dell'Ufficio o del concessionario ex art. 7, comma 2, del cit. art. 7 della L. n. 212/2000, oltre che, allo stato, la mancata attivazione del contraddittorio nei casi previsti dalla legge, su cui, *infra*, par. 6.

diritto e del processo civile in luogo di quella propria del diritto e del processo amministrativo (ante o post riforma), né tanto meno legittima una "operazione sincretistica" volta alla applicazione agli atti tributati di una disciplina di tipo "misto", dovendo ravvisarsi un' assoluta irriducibilità (e dunque una conseguente non sovrapponibilità) dei vizi di nullità dell'atto amministrativo ai vizi di nullità degli atti e dei negozi di diritto privato".

Le ragioni di questa diversità si fanno risalire alle scelte operate dal legislatore nel regolare i rapporti di diritto pubblico rispetto a quelli di diritto privato, per cui va, innanzitutto, escluso che esista nell'ordinamento giuridico una "nozione unitaria di nullità dell'atto giuridico"; e ciò per le diverse esigenze e specifici interessi presi in considerazione dalle normative di riferimento.

Si spiega, così, in ragione della prevalenza dell'esigenza di stabilità e certezza dell'azione della Pubblica amministrazione, che nell'ambito del diritto amministrativo - diversamente che in ambito civile e processuale - l'azione tendente a rilevare i vizi di nullità è sottoposta a termini di decadenza (e non di prescrizione) ex art. 31, c. 4, D.Lgs. n. 104/2010 e che il vizio di *nullità virtuale* per "violazione a norme imperative" (ex art. 1418 e 1421 c.c.) sia stato relegato ai casi di "violazione di legge" di cui al cit. art. 21-octies, L. n. 241/90³.

Per i medesimi motivi di tutela e garanzia previsti dai diversi ordinamenti, anche la "rilevabilità d'ufficio" del vizio di nullità si atteggia diversamente in diritto amministrativo rispetto al diritto civile e processuale, risultando regolata in maniera analoga, ove venga richiesta ad istanza di parte, ma in modo diverso, ove sia rimessa al potere del Giudice.

In diritto amministrativo, la nullità è sempre rilevabile d'ufficio per la costante interpretazione che la giurisprudenza ha dato all'art. 31, comma 4, c.p.a. secondo cui il potere del Giudice è riconducibile ad una "giurisdizione oggettiva" che va esercitata a tutela dell'interesse della legge in modo svincolato dal "*thema decidendum*" definito dagli atti difensivi delle parti. In diritto civile, invece, il

³ cfr. Cons. Stato, 5 sez., 15 marzo 2010, n. 1498 che giustifica la soluzione legislativa in quanto "le norme riguardanti l'azione amministrativa, dato il loro carattere pubblicistico, sono sempre norme imperative e quindi non disponibili da parte dell'amministrazione".

Giudice non può che operare nei limiti dell'oggetto del giudizio nel rispetto del principio dispositivo e di quello della corrispondenza tra il chiesto e pronunciato, con la conseguenza che il suo potere è circoscritto ai casi in cui la nullità viene posta come motivo *di rigetto* delle pretese attorea (*e non di accoglimento*), avuto riguardo al fatto che l'atto è elemento costitutivo della domanda. Nel processo tributario, il principio della domanda e la delimitazione dell'oggetto del giudizio ai motivi di ricorso, porta a concludere che il vizio di nullità/annullabilità è rilevabile solo se ad eccepirlo, ai fini *dell'accoglimento* del motivo proposto, sia il contribuente nel ricorso introduttivo o, al più, in sede di motivi aggiunti, ex art. 24 D.Lgs. n. 546/92.

3. Secondo punto (fermo): i vizi di "nullità di diritto tributario" sono rilevabili ad istanza di parte nel ricorso introduttivo, o con motivi aggiunti ex art. 24 D.Lgs. n. 546/92

Sulla base di questa linea interpretativa, la trasposizione nel diritto e nel processo tributario del "vizio di nullità", come disciplinato da altri rami del diritto, non è, quindi, un'operazione "neutra", come dice la Corte, essendo molto diverse le conseguenze che vengono a delinarsi, sia sul piano sostanziale, che su quello processuale, dello "statuto normativo del vizio di nullità" con la conseguenza che le norme che regolano il procedimento amministrativo trovano applicazione nel sottosistema del diritto tributario, nei limiti in cui non siano derogate o non siano incompatibili con le norme che disciplinano il procedimento impositivo, con l'ulteriore condizione che il vizio venga eccepito dal contribuente attraverso i motivi di ricorso nel termine di decadenza previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 *"in difetto di proposizione del quale il provvedimento tributario, sebbene viziato da "nullità" si consolida, rendendo definitivo il rapporto sottostante, con conseguente legittimazione dell'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva dell' imposta"*⁴.

⁴ Conclusione che non appare, tuttavia, pienamente condivisibile probabilmente perché non sufficientemente illustrata, ove si consideri la sicura possibilità di eccepire la nullità degli atti tributari, nella sequenza procedimentale nell'atto successivo, ove l'atto presupposto viziato non

La non sovrapposibilità della categoria dei vizi di nullità tributaria rispetto alle nullità regolate in ambito civile e processuale dagli artt. 1418 e 1421 c.c., ed in diritto amministrativo dagli artt. 21-septies e 21-octies della L. n. 241/90 dipende, come osserva la Corte, anche dalla scelta operata dal legislatore sulla natura e forma del processo tributario caratterizzato, com'è noto, dall'introduzione della domanda per contestare i vizi formali o sostanziali dell'atto impugnabile.

L'indagine sul rapporto sostanziale demandata al Giudice è limitata, invero, ai soli motivi di contestazione che il contribuente eccepisce nel ricorso introduttivo⁵ con la conseguenza che, ove il contribuente abbia eccepito solo taluni vizi di validità dell'atto impugnato, il Giudice deve attenersi a detti motivi e non può annullare d'ufficio l'atto impugnato per vizi diversi da quelli dedotti agli atti di causa, anche se risultanti dagli stessi elementi acquisiti al giudizio⁶. L'oggetto del giudizio può essere modificato con la presentazione dei soli "motivi aggiunti" a quelli di ricorso, nel rispetto dei limiti disposti dall'art. 24 del D.Lgs. n. 546/92 e, dunque, nel solo caso di "*deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione*" (cfr. Corte Cass., Sez. 5, Sentenza n. 19337 del 22/09/2011).

4. Terzo punto (*non fermo*): la nullità/annullabilità tributaria è quella discendente da una disposizione tributaria che ha valutato la gravità del vizio nell'ambito dell'ordinamento

4.1. Si conforma a questi principi anche l'interpretazione della Corte nelle recenti sentenze del 9 novembre pronunciate con riferimento, più specifico, al vizio di nullità per difetto di sottoscrizione nel caso in cui gli avvisi firmati dai "dirigenti"

sia stato validamente notificato, ex art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 546/92.

⁵ Come è, del resto, espressamente previsto all'art. 61, comma 2, DPR n. 600/73, ai sensi del quale la nullità dell'accertamento, ai sensi del comma 3 dell'art. 42 e del comma 3 dell'art. 43, e in genere per difetto di motivazione, deve essere eccepita a pena di decadenza in primo grado.

⁶ Le "nullità di diritto tributario" sono, infatti, eccezioni in senso stretto che non possano essere rilevate di ufficio soggiacendo esse ai termini di decadenza per la proposizione della impugnazione dell'atto tributario, oltre che alle preclusioni interne alle fasi ed ai gradi del giudizio tributario (cfr. Corte Cass., Sez. 5, Sentenza n. 13087 del 08/09/2003; id., Sez. 5, Sentenza n. 10802 del 05/05/2010).

decaduti dell'Agenzia.

In queste sentenze viene ribadito che devono considerarsi nulli/annullabili solo gli atti tributari emanati in violazione di una "*specificata disposizione di legge*" che abbia espressamente comminato l'invalidità (o la preveda in via interpretativa, come dovrebbe ritenersi) una volta valutata la gravità del vizio dall'ordinamento tributario (*principio della tassatività delle cause di nullità*)⁷, e viene esclusa, del pari, l'applicabilità del principio generale per cui è annullabile "ogni atto adottato in violazione di legge" che è regolato, in diritto amministrativo, dall'art. 21-octies, comma 1, L. n. 241/90.

Viene rilevato, tuttavia, che l'avviso di accertamento, in materia di II.DD. ed IVA, "privo di sottoscrizione" è nullo/annullabile secondo la previsione dell'art. 42, comma 3, DPR n. 600/73⁸, solo in mancanza "dell'elemento formale della sottoscrizione" come può accadere, ad es., nei casi di firma illeggibile (o mancanza di firma) del Direttore dell'Ufficio o da altro funzionario impiegato della carriera direttiva da lui delegato (cfr. sentenza n. 18448/2015) o nei casi in cui risultino vizi della delega di firma o di funzione, ma non anche quando l'atto risulti firmato da soggetto (delegato o delegante) privo della qualifica di dirigente, bastando, al riguardo, l'appartenenza del sottoscrittore dell'atto, in proprio o per delega, al cd. terzo livello del comparto delle Agenzia Fiscali (così, nelle sentenze nn. 22800, 22803 e 22810 del 2015).

Il che, a bene vedere, ove pure si volesse ritenere conforme in senso letterale al disposto del comma 3 dell'art. 43 non appaga, alla luce di una serie di considerazioni.

⁷ La giurisprudenza esclude, ad es., che rientrino nei casi tassativi di nullità, i casi di mancata informazione del contribuente quando comincia la verifica (ex art. 12, comma 7, L. n. 212/2000) o il mancato rispetto del termine ordinatorio di durata della verifica, ex cit. art. 12, comma 5 (cfr. Cass. sentenza n. 24690 del 20 novembre 2014) o la mancata comunicazione dell'autorizzazione alle indagini bancarie per ulteriori periodi rispetto a quelli originari (cfr. Cass. sentenza n. 18370/2015), sebbene anche queste previsioni formali andrebbero lette ed interpretate alla luce del principio della "strumentalità della forma", in forza del quale un siffatto inadempimento formale potrebbe comportare l'invalidità ove il procedimento sarebbe stato diverso se detta prescrizione fosse stata rispettata (CGUE 3 luglio 2014, in cause riunite C-129/13 e C-130/213, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV).

⁸ Applicabile anche per gli accertamenti IVA ex art. 56 DPR n. 633/72.

4.2. Si cominci ad osservare che la conclusione collide con quanto è stato rilevato in precedenti (assai prossimi) della Corte e non appare coerente con il principio di legalità della pubblica amministrazione.

Nella sentenza n. 18448/2015, infatti, era stato rilevato che la formulazione letterale dell'art. 42, DPR n. 600/73⁹ porta ad effettuare un distinguo tra "il difetto di un elemento di perfezionamento dell'atto di accertamento" (la sottoscrizione), ed il "vizio di incompetenza" che riguarda, invece, "l'individuazione dell'autorità legittimata ad esercitare il potere di sottoscrizione" che è vizio regolato, per principio generale, dall'art. 21-octies, L. n. 241/90, ma che può rilevare anche in ambito tributario attraverso il comma 1 dell'art. 42 che richiede che gli avvisi di accertamento in rettifica o d'ufficio siano portati a conoscenza del destinatario e, dunque, vengano a giuridica esistenza, mediante la notificazione di avvisi "sottoscritti dal capo dell'Ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato".

Fondamentale è il passaggio della cit. sentenza n. 18448 in cui la Corte afferma che *"l'eventuale violazione delle norme attributive della competenza assume valenza autonoma nel diritto tributario anche in assenza di una esplicita previsione di "nullità tributaria" (id est: invalidità-annullabilità)"* dovendosi leggere in esse un'apertura, a meno di non dover rilevare una evidente contraddizione, rispetto ai punti (fermi) delle premesse sopra illustrati per cui in materia tributaria ci sarebbero solo cause tassative di nullità per la non sovrapponibilità dei vizi di nullità regolati nel diverso ambito civile-processuale o amministrativo.

Ed invece, la Corte, in linea con suoi precedenti (*riferiti ai criteri di distribuzione delle competenze tra gli uffici della Agenzia delle Dogane cfr. Corte Cass., Sez. 5, Sentenza n. 5507 del 06/03/2013*), afferma esplicitamente la rilevanza del vizio di incompetenza anche in ambito tributario in ragione del fatto che l'organizzazione degli uffici dell'Amministrazione finanziaria non può sottrarsi ai principi

⁹ Ai sensi del quale, come si è visto, l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del comma 2.

costituzionali che regolano i pubblici uffici, ed in particolare, di quelli indicati al comma 2 dell'art. 97 che prescrive che nell'ordinamento degli uffici siano esattamente individuate "le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari"¹⁰.

Il principio del "riparto di competenze", sia per materia che per territorio, è espressione, infatti, del principio di legalità dell'agire di ogni pubblica amministrazione, affinché il cittadino che deve rivolgersi agli uffici, o - analogamente deve affermarsi - nei casi in cui sia destinatario di atti emanati da pubblici uffici, conosca "con esattezza" quale sia l'ufficio competente per il suo caso, quali ne siano le attribuzioni, quali le responsabilità di colui che vi è preposto e che rappresenta, nei suoi confronti il pubblico potere (cfr., in tal senso, C. Cost. n. 14/62), con la conseguenza che l'atto adottato da un ufficio/autorità incompetente non è, continua la Corte, "semplicemente inefficace, né meramente produttivo di conseguenze sul piano sanzionatorio-disciplinare - come quando si tratta di violazione dei criteri di riparto delle attribuzioni, adottati dall'Amministrazione con norme interne (Cass. n. 14805/11)", ma è illegittimo per violazione delle norme che definiscono le attribuzioni del soggetto autore dell'atto (C. St. 5142/07, 934/10) con la conseguenza che l'accertamento del vizio di incompetenza "deve portare all'eliminazione dal mondo giuridico del provvedimento illegittimo da parte del giudice amministrativo ex art. 21-octies, ovvero, nell'ambito della giurisdizione demandatagli, da parte del giudice tributario (cfr., in motivazione, Cass. 14805/11, 14786/11)."

In sintesi, per la sentenza n. 18448 in questione, l'invalidità di un atto emanato in violazione delle norme sulla competenza è da ritenersi ricompresa nel comma 1 (e non 3) del cit. art. 42, DPR n. 600/73, fermo restando che siffatta illegittimità potrà essere fatta valere solo se eccepita dal contribuente, con specifico motivo

¹⁰ La corte ha espressamente rilevato "che nell'art. 97 della Costituzione, comma 1, non può ravvisarsi una semplice direttiva rivolta prevalentemente agli organi dell'Amministrazione, né il suo contenuto può considerarsi limitato alla riserva di legge da esso disposta. Il comma in parola va, difatti, collegato con il successivo, il quale prescrive che "nell'ordinamento degli uffici siano determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari".

di ricorso, nel termine di decadenza di cui all'art. 21 D.Lgs. n. 546/92, mancando nell'ordinamento tributario una norma che attribuisca al Giudice tributario un potere di rilevanza di ufficio della nullità analoga a quella prevista all'art. 1421 c.c. o all'art. 31, comma 4, D.Lgs. n. 104/2010 (CPA).

4.3. Ciò posto, c'è da chiedersi perché la Corte, nonostante questo lucido pronunciamento, nelle sentenze del 9 novembre u.s. abbia escluso l'invalidità (per incompetenza) degli avvisi di accertamento firmati, in proprio o per delega, dai dirigenti decaduti dell'Agenzia dopo la pronuncia della Corte Costituzionale, ritenendo di doversi esprimere escludendo il vizio di sottoscrizione laddove l'atto risulti firmato da funzionari appartenenti alla terza area del comparto, non dirigenti, anche su delega di altri funzionari, anch'essi non dirigenti (la Corte esclude la rilevanza della qualifica di dirigente sia del delegante che del delegato).

Per la sentenza n. 22800, in specie, l'art. 42, comma 3, richiederebbe la sottoscrizione al solo fine di individuare *"il soggetto capace di manifestare la volontà della amministrazione finanziaria negli atti a rilevanza esterna"*, ma non anche la qualifica di *dirigente* del sottoscrittore (in proprio o per delega), con la conseguenza che restano validi gli atti impositivi formati anteriormente alla sentenza n. 37/2015 firmati da soggetti rivestenti funzioni di "capo dell'ufficio", ovvero di funzionari della carriera direttiva appositamente delegati non dotati di qualifica dirigenziale o con qualifica attribuita per effetto della disposizione di cui art. 8, comma 24, del D.L. n. 16 del 2012 censurata dalla Corte Costituzionale¹¹.

La Corte, in definitiva, conferma che in materia tributaria sono invalidi

¹¹ In definitiva, si è confermata l'interpretazione per cui in materia di avvisi di accertamento ricorre il vizio di sottoscrizione, ai sensi dell'art. 42, comma 3, DPR n. 600/73, solo quando l'atto risulti privo della sottoscrizione per mancanza di elementi formali essenziali, e si è escluso che tale vizio ricorra qualora l'avviso risulti firmato, in proprio o per delega, da un dirigente o funzionario della carriera direttiva da lui delegato "decaduto" dai ruoli dirigenziali dopo la sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale. Tenuto conto dell'evoluzione legislativa e ordinamentale che si venuta a determinare nel settore sin dal 1973, per la Corte è, quindi, sufficiente che i sottoscrittori siano "funzionari della terza area" del comparto agenzie fiscali (secondo il quadriennio 2002-2005), e non anche "dirigenti", considerato che l'espressione "impiegato della carriera direttiva" non equivale a "dirigente" ma, dice la Corte, richiede "un quid minus" (Cass. 21 gennaio 2015, n. 959).

(nulli/annullabili) solo gli atti emanati in violazione di una "specificata" norma tributaria e non in ogni altro caso di "violazione di legge", escludendo l'applicabilità dell'art. 21-octies, L. n. 241/90 (commi 1 e 2) dopo aver espressamente rilevato, conformemente ad altri suoi precedenti, che dopo la riforma del 2005 della L. n. 241/90, tale art. 21-octies è destinato a considerare "ogni violazione di legge" nell'ambito del solo diritto amministrativo, senza affrontare, però, la questione della possibile *valenza autonoma* della violazione delle norme sulla competenza anche con riferimento ad atti formati dalle agenzie fiscali.

Da qui non può che osservarsi che, per la nostra Corte di legittimità, nonostante la clamorosa "*violazione di legge*" che si è venuta a determinare nell'ambito del comparto delle Agenzie fiscali (la nomina di "dirigenti" in assenza di regolare concorso pubblico), accertata dalla Consulta e, quindi, dalla massima autorità di controllo dell'operato del Legislatore, il fatto che gli avvisi di accertamento siano stati firmati da un "*autorità/ufficio incompetente*" non avrebbe alcuna ripercussione sulla validità dell'atto emanato e sugli effetti prodottisi in capo ai contribuenti.

Il che, a ben riflettere, appare illogico, oltre che incoerente con il sistema ed i principi dell'ordinamento, non potendosi negare il fatto che un atto firmato da un dirigente o da funzionario incaricato di funzione dirigenziali da un capo ufficio "decaduto" dai ruoli, resta pur sempre un atto sottoscritto, in proprio o per delega, da un soggetto la cui "competenza" non è stata riconosciuta nel rispetto della legge (a mezzo pubblico concorso), di cui non è stata accertata, quindi, l'idoneità a ricoprire i ruoli apicali del comparto e, per l'effetto, di cui non sono state verificate le capacità tecniche per predisporre atti, assai complessi, come sono gli avvisi di accertamento in materia di imposte dirette ed IVA.

La mancanza di "competenza" del soggetto che sottoscrive l'avviso non dovrebbe essere "irrilevante" in materia tributaria e, soprattutto, non potrebbe esserlo con riferimento agli avvisi di accertamento in materia di II.DD. ed IVA che, come è stato precisato nelle stesse sentenze del 9 novembre, sono atti che costituiscono la più complessa espressione di potere impositivo, visto che

incidono, "con particolare profondità, nella realtà economica e sociale, discostandosi e contestando le affermazioni del contribuente. Le qualità professionali di chi emana l'atto costituiscono un'essenziale garanzia per il contribuente (si veda da ultimo la articolata motivazione di Cass. 5 settembre 2014, n. 18758)".

Si aggiunga che, per atti interni all'organizzazione delle Agenzia fiscali¹², il capo dell'ufficio può anche non essere un dirigente, ma solo in casi temporanei ed eccezionali, atteso che, ai sensi dell'art. 20 DPR n. 266/1987, i funzionari della "nona qualifica funzionale", ora del "terzo livello" del comparto, possono solo *"sostituire il dirigente in caso di assenza o di impedimento del dirigente stesso"* o possono *"reggere l'ufficio"* in attesa del dirigente titolare impedito. Si tratta, quindi, solo di casi eccezionali e temporanei che inducono a considerare che non sia affatto irrilevante la circostanza che il capo dell'ufficio possa non essere un dirigente legittimamente nominato.

Se ciò è vero, non è comprensibile il motivo per cui la Corte abbia ritenuto di escludere di valutare il vizio di sottoscrizione di cui all'art. 42 del DPR n. 600/73 alla luce della possibile "violazione delle norme sulla competenza" e, dunque, della possibile mancanza di legittimazione del soggetto a (formare) e sottoscrivere l'atto (comma 1), limitandosi a valutare il solo elemento formale della presenza della sottoscrizione, al fine del perfezionamento dell'avviso (comma 3).

Ciò che è certo è che, dopo la pronuncia della Consulta n. 37/2015, si venuta a determinare una grave "violazione di legge" nell'agire della amministrazione finanziaria per il mantenimento in essere, grazie ad una serie di proroghe normative, di posizioni e ruoli dei funzionari che, non avendo partecipato a concorsi pubblici, hanno sottoscritto gli avvisi di accertamento senza che fosse stata accertata, dapprima, la loro competenza e, quindi, il loro potere/legittimazione all'emanazione dell'atto ed alla conseguente

¹² Cfr. Statuto dell'Agenzia del 21 marzo 2011 che è richiamato dal D.Lgs. n. 300/1999, istitutivo delle Agenzie fiscali, nonché il Regolamento di amministrazione in cui è espressamente previsto (art. 5, comma 5) che le direzioni provinciali sono "uffici di livello dirigenziale".

sottoscrizione¹³.

Per cui, a parte ogni considerazione critica sul motivo per cui sembra essersi "tollerata" una violazione così grave nel comparto dell'amministrazione dell'Agenzia delle entrate in stridente contrasto con ciò che avviene in altri settori pubblici (si pensi, tra tutti, alle Università ed ai concorsi pubblici per diventare docenti) e privati, appare non condivisibile il motivo per cui la Corte, occupandosi della vicenda - e pur volendo condividere l'interpretazione per cui il comma 3 dell'art. 42 del DPR n. 600/73 non richieda, a pena di nullità/annullabilità, la nomina di dirigente come elemento formale ed essenziale dell'atto - non abbia ritenuto di confermare, sulla scia dei suoi precedenti, la sanzione della nullità/annullabilità dell'atto sottoscritto o firmato da un dirigente o impiegato della carriera direttiva "decaduto" dai ruoli dell'Agenzia nel diverso "vizio di incompetenza" che, invece, avrebbe dovuto orientare l'interpretazione sull'assunto dell'ineludibile esigenza dell'individuazione delle esatte "sfere di competenza e relative responsabilità" dei funzionari preposti ad impegnare l'Agenzia con atti aventi rilevanza esterna, analogamente a ciò che deve avvenire in ogni altro comparto della pubblica amministrazione, nel rispetto dei commi 1 e 2 dell'art. 97 della Costituzione.

Come aveva già considerato nei suoi precedenti, un atto adottato "da ufficio/autorità incompetente" non può considerarsi semplicemente "inefficace", né può essere considerato produttivo di sole conseguenze disciplinari, come potrebbe accadere per atti emessi in violazione dei criteri di riparto di attribuzioni in ragione di norme interne all'amministrazione, ma è atto nullo/annullabile per la gravità del vizio che viene a determinarsi in danno del destinatario/contribuente rispetto ai criteri di buon andamento ed efficienza dell'agire pubblico, con conseguente dovere del Giudice di eliminare dal mondo giuridico il provvedimento nell'ambito della giurisdizione demandatagli, *"come diretta conseguenza*

¹³ Molte commissioni di merito hanno preso posizione sulla questione rilevando il vizio di incompetenza ed hanno, per l'effetto, rilevato l'annullabilità degli avvisi. Si segnalano, per le ampie motivazioni e lucide conclusioni, le sentenze della CTP di Campobasso, n. 1058/20145 e della CTR di Milano, n. 3446/2015.

dell'analogo potere del Giudice amministrativo regolato all'art. 21-octies, L. n. 241/90". Fermo restando che siffatto vizio di annullabilità dell'atto deve essere stato eccepito dal contribuente in sede di ricorso o con i motivi aggiunti, nel rispetto dei tempi e delle condizioni di cui all'art. 24 del D.Lgs. n. 546/92, non potendo essere rilevato d'ufficio.

Senza dire poi che il fatto che la Corte abbia espressamente "sanato" gli atti firmati da funzionari decaduti dai ruoli dell'Agenzia, prima della sentenza n. 37/2015 della Consulta, appare in contrasto con il principio generale per cui una dichiarazione di incostituzionalità di una norma di legge comporta "l'annullabilità" dell'atto amministrativo emanato in applicazione della legge incostituzionale, in ragione del fatto che tale pronuncia incide, con efficacia *erga omnes*, sull'efficacia della norma nel tempo, andando a determinare la cessazione dell'efficacia della norma censurata con effetto retroattivo, ad esclusione dei soli rapporti cd. esauriti (*ex pluribus*, Consiglio di Stato, n. 1429/2012).

E non solo. Il vizio dell'atto amministrativo fondato su norme incostituzionali, fatti sempre salvi i rapporti esauriti (come per un atto non impugnato nei termini, o per intervenuto giudicato), non dovrebbe incontrare il limite derivante dal non essere stato denunciato nei termini, né quello di un diverso apprezzamento espresso sullo stesso vizio in altri gradi del giudizio, come pure è stato tante volte affermato in sede giurisprudenziale.

Il che avrebbe dovuto portare la Corte, anche in occasione del caso dei dirigenti decaduti sottoposto al suo giudizio, a rilevare che il vizio dell'annullabilità dell'atto tributario sopravvenuto alla proposizione dell'originario ricorso per effetto di una nuova legge oppure, come qui si è verificato, per una sopravvenuta sentenza della Corte Costituzionale (o della Corte Europea), può essere fatto sempre valere, sia nel giudizio di primo grado, che nel giudizio di impugnazione con il motivo aggiunto (ex art. 24 D.lgs. n. 546/92) purché, lo *ius superveniens* (al quale è sicuramente equiparabile la sentenza di illegittimità costituzionale) sia applicabile al giudizio in corso, incida sulla situazione di fatto allegata in primo grado e non determini un ampliamento dei fatti di causa.

5. I vizi di nullità derivanti dal contenuto e forma della delega di firma o di funzione dell'avviso di accertamento

Occorre, a questo punto, accennare al fatto che nelle recenti sentenze del 9 novembre u.s., benché non possa affermarsi che si è arrivati ad una soluzione appagante sulla questione degli avvisi di accertamento firmati dai dirigenti decaduti, sono state fornite, in ogni caso, utili indicazioni sui contenuti e sulla forma della delega di firma o di funzione del Direttore dell'Agenzia, nei casi degli avvisi di accertamento firmati dai delegati.

Nella sentenza n. 22803/2015 è stato, innanzitutto, ben chiarito che la delega di firma o di funzione possa essere conferita con atto proprio, o con ordine di servizio, purché vengano indicate le ragioni della delega (ossia le cause che ne hanno resa necessaria l'adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia, ecc.), il termine di validità ed il nominativo del soggetto delegato.

Non è sufficiente, quindi, che la delega di firma o di funzione rechi la sola indicazione della qualifica professionale del delegato (capo team, capo settore, ecc.), senza il riferimento nominativo alle generalità di chi effettivamente rivesta la qualifica richiesta. Con la conseguenza che sono illegittime le deleghe impersonali, anche "*ratione officii*", prive di indicazione nominativa del soggetto delegato e, pertanto, sono annullabili gli avvisi di accertamento privi dei contenuti della delega, sempreché il contribuente eccepisca il motivo in sede di ricorso o nei motivi aggiunti.

L'altro importante principio che, ormai, dovrebbe considerarsi pacificamente statuito, confermato nella cit. sentenza n. 22803 e nella sentenza n. 22810 del 9 novembre, è che, ove il contribuente contesti - anche in forma generica - la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento ad emanare l'atto (art. 42, commi 3 e 1, DPR n. 600/1972), è onere della Amministrazione, e non del contribuente, che ha immediato e facile accesso ai propri dati, fornire la prova del possesso dei requisiti soggettivi indicati dalla legge, sia del delegante che del delegato, nonché della esistenza della delega in capo al delegato, come già da tempo riconosciuto in sede di legittimità (Cass.

sentenza n. 14942/2013), sebbene ancora oggi contestato dall'Agenzia e da taluna giurisprudenza di merito¹⁴. In caso di mancanza di prova da parte dell'Agenzia, anche durante il processo, il Giudice non potrà, quindi, che annullare l'atto emanato.

6. I vizi di nullità tributaria derivanti dai principi fondamentali dell'ordinamento giuridico integrato interno e comunitario

Un' ultima importante considerazione che non può essere trascurata.

Se è vero che il sistema delle cause di nullità in diritto tributario è ispirato al principio della tassatività, è innegabile che nei casi in cui la nullità discenda dall'operare di principi generali o da fonti sovranazionali, il Giudice nazionale sarà tenuto, sempre, a rilevarla, ove pure non dovesse trattarsi di casi di nullità espressamente previsti dall'ordinamento interno¹⁵.

Ebbene, il ragionamento porta immediatamente a riflettere ai casi di nullità degli avvisi di accertamento adottati in violazione del principio di legalità dell'azione dell'amministrazione di cui all'art. 97 della Cost. e quindi delle regole del giusto procedimento, codificati nello Statuto attraverso i principi costituzionali, o dei principi discendenti da fonti sovranazionali che, del resto, dovrebbero annoverare anche la violazione della norme sulla competenza dei funzionari incaricati di sottoscrivere gli avvisi di accertamento decaduti *post* intervento della Consulta, come si è innanzi osservato.

Tra questi principi non può non considerarsi la violazione dell'obbligo del contraddittorio che, ad oggi, è espressamente prevista, a pena di nullità, nel diritto interno in pochi e sparuti casi¹⁶, nonostante l'apertura che si è registrata, grazie

¹⁴ Si tratta di conclusione basata sul cd. principio della vicinanza della prova in virtù del quale l'onere probatorio, in deroga alla norma di cui all'art. 2697 c.c., viene posto a carico della parte prossima alla fonte di prova in questo caso, l'Agenzia. Deve ritenersi, quindi, definitivamente superata la tesi opposta espressa, ad es., dalla sentenza della cassazione n. 11283/2010 secondo la quale l'onere della prova sarebbe stato a carico della parte che contesti la qualifica del funzionario che emana l'atto sfavorevole.

¹⁵ In virtù del noto principio del primato del diritto comunitario sul diritto interno che obbliga il Giudice ad applicare le fonti europee, comprese le sentenze della CUGE, nell'ordinamento nazionale, anche in assenza o in conflitto con le norme domestiche.

¹⁶ Così, com'è noto, il contraddittorio è previsto, a pena di nullità, nel caso di accertamenti effettuati

all'interpretazione fornita in sede di legittimità, dall'intervento della Suprema Corte a SS.UU. (mi riferisco alle note SS.UU. n. 18184/2013 e n. 19667/2014) che, com'è noto, hanno statuito l'immanenza del principio nell'ordinamento giuridico integrato tutte le volte in cui, grazie alla partecipazione del contribuente, *il risultato finale* adottato con l'atto emanato sarebbe potuto essere "diverso"¹⁷.

Ebbene, anche su questo delicato tema deve registrarsi, oggi, l'improvviso e non condivisibile "cambio di rotta" da parte delle SS.UU. che, tornando ad affrontare la questione nel caso di verifiche "a tavolino", sottoposto alla loro attenzione e soluzione con l'ordinanza n. 575/2015, è arrivata a negare quanto in precedenza statuito, con la recente sentenza del 9 dicembre 2015, la n. 24823, ed ad affermare il principio per cui il contraddittorio sarebbe richiesto, a pena di nullità, solo quando l'accertamento segue gli accessi ispezioni e verifiche effettuati ex art. 12, c. 7, L. n. 212/2000 e non in tutti i casi in cui la "decisione partecipata" con il contribuente e l'acquisizione da parte dell'Ufficio di elementi e dati non conosciuti al momento del controllo, avrebbe determinato un risultato finale - diverso e più favorevole - per il contribuente.

Non è qui il caso di affrontare la vicenda che, da tempo, è oggetto di ampie dispute dottrinali e giurisprudenziali¹⁸.

Qui corre solo obbligo rilevare, nell'attesa che il legislatore ponga fine alla questione, come è stato auspicato dalla Corte¹⁹ e si preoccupi di inserire, nel *corpus* normativo tributario, tra le "cause tassative di nullità" la violazione

a seguito di accessi, ispezioni e verifiche all'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000; e così ancora nei casi di accertamenti effettuati su dati statistici di settore secondo consolidata giurisprudenza di legittimità (v. Cass. 13741/13, 12428/12, 13594/10, 4148/09, 26459/08, 19829/08, 9625/07, 6758/07, 18038/05, 26388/05); nonché in caso di accertamenti elusivi (come confermato dalla sentenza della Corte cost. n. 132/2015).

¹⁷ Da notare che nella sentenza n. 19667/2014 la Corte, nell'affermare l'immanenza del principio dell'obbligo del contraddittorio e la sua rilevanza assoluta nel procedimento tributario, parla addirittura di caso di nullità virtuale con la conseguente possibile rilevabilità del vizio ex officio, e non soltanto ad istanza di parte.

¹⁸ Sul tema, ci si permette di rinviare al mio, Riflessioni sull'obbligo generalizzato d'una decisione partecipata ai fini della legittimità della pretesa tributaria e dell'azionabilità del diritto di difesa, in Riv. dit. trib., 2014, n. 10, pag. 1042 ss., dove si è proceduto ad una ampia disamina delle posizioni di dottrinali e giurisprudenziali sull'argomento.

¹⁹ Come si legge nella sentenza a SS.UU. n. 24823 del 2015, con non poca sorpresa, in verità, ove si rifletta sul fatto che il potere giudiziario è, e non potrebbe che essere, autonomo e distinto dal potere legislativo.

dell'obbligo del contraddittorio in tutti i procedimenti che portano all'emanazione di atti pregiudizievoli nei confronti dei contribuenti formati sulla base di dati ed elementi non conosciuti dal destinatario e/o sui quali la parte non ha potuto fornire in tempo utili giustificazioni od osservazioni, sempreché risulti, con onere a carico della parte, che la partecipazione del contribuente avrebbe portato ad un risultato finale, diverso e più favorevole, nei confronti del contribuente²⁰, che è semplicemente irragionevole, anacronistico ed irrealistico pensare che "le cause di nullità" dipendenti da principi comunitari o da principi fondamentali non siano immediatamente applicabili nell'ordinamento, pur in assenza di una espressa previsione normativa interna, ad opera del Giudice nazionale, che è sempre tenuto ad applicarli o a fornire un'interpretazione ad essi conforme, a nulla rilevando le lacune o le diverse previsioni interne²¹.

A meno di non dover concludere che il cittadino-contribuente sia destinato a soccombere non soltanto di fronte ad una "violazione di legge" non espressamente prevista e sanzionata come esplicita violazione "di legge tributaria", ma pure di fronte ai principi generali stabiliti dall'ordinamento integrato, interno e comunitario, come se questi ultimi potessero valere soltanto nei confronti di taluni cittadini europei e non nei confronti di tutti, compresi i contribuenti italiani.

²⁰ E ciò, a ben vedere, a prescindere dal fatto che si tratti o meno di tributi armonizzati e/o dalla modalità di controllo prescelta dagli uffici, come si legge, con non poche perplessità, nell'ultima sentenza a SS.UU. n. 24823/2015, vista l'impossibilità tecnica di ragionare in modo difforme nel comparto IVA rispetto alle II.DD. nell'accertamento, ad es., dei redditi d'impresa o di lavoro autonomo.

²¹ Non a caso sulla invalidità degli atti tributari affetti da nullità virtuale si è espressa la Suprema Corte, a SS.UU., proprio riferendosi alla violazione dell'obbligo del contraddittorio quale violazione dei "principi fondamentali" di rilevanza costituzionale contemplati nello Statuto del contribuente: così, in particolare, la sentenza n. 19667 del 18/09/2014.

“Equilibri finanziari” e “squilibri costituzionali”: alcune (aggiuntive) riflessioni a margine della sentenza n. 10/2015 della Corte costituzionale

di Laura Letizia

ABSTRACT

In the well known sentence no. 10/2015, the Court declared unconstitutional the “Robin Tax” with effect from the day following its publication in the Official Gazette.

We will focus on two specific “steps” which, incidentally, show unusual content and procedural flaws: the first for the meaning assigned to the “budget equilibrium” term; the second for the self-attribution, through interpretation, of the power to limit the temporal effects of its case. Additionally, some other considerations are expressed on constitutional relevant values out of which appears the prominence of balanced budgeting in a pure technical-accounting view without any reference to the “unequal balance” criteria between fundamental competing rights.

SINTESI

Nell’ormai “nota” sentenza n. 10/2015 la Corte ha dichiarato costituzionalmente illegittima la “Robin Tax” con effetto a decorrere dal giorno seguente alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. Di essa se ne tenta l’approfondimento riguardo a due “passaggi” che, incidentalmente, mostrano due profili inconsueti: uno sostanziale per il valore assegnato all’equilibrio di bilancio nel senso del pareggio tecnico-contabile, uno processuale per l’auto-attribuzione in via interpretativa del potere di limitare l’efficacia temporale delle pronunce. Qualche altra considerazione è, poi, rivolta al sindacato di ragionevolezza che la stessa ha utilizzato per valutare comparativamente gli “interessi” in contrasto e da cui è emerso il mancato riferimento al criterio del “bilanciamento ineguale”.

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive sulla “vicenda” relativa alla sentenza n. 10/2015 della Corte costituzionale e sulla sua prosecuzione giurisprudenziale – 2. Le disposizioni della “Robin Tax” e la natura del prelievo – 3. La questione di legittimità costituzionale e la decisione della Consulta: qualche aspetto da evidenziare – 4. Considerazioni conclusive: profili problematici su un bilanciamento (inammissibile) tra l’equilibrio finanziario e la tutela dei diritti del contribuente.

1. Considerazioni introduttive sulla “vicenda” relativa alla sentenza n. 10/2015 della Corte costituzionale e sulla sua prosecuzione giurisprudenziale

Le osservazioni di queste pagine sono dedicate alla sentenza n. 10/2015 con cui la Corte costituzionale ha dichiarato illegittima la c.d. “Robin Tax” introdotta

dall'art. 81, c. 16, 17 e 18, del d.l. n. 112/2008, con effetto a decorrere dal giorno successivo alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale¹.

La decisione è ormai "nota" e di essa, pertanto, non se ne intende riproporre la dettagliata ricostruzione né tantomeno indugiare su aspetti che hanno animato e continuano ad animare il dibattito dottrinale, quanto approfondire due "passaggi" che, sia pur incidentalmente, hanno mostrato originali contorni sia sostanziali sia processuali.

¹ La questione ha preso origine dal ricorso di una società svolgente attività di gestione di una rete di distributori di carburanti avverso il silenzio-rifiuto dell'Agenzia delle Entrate all'istanza di un rimborso per l'anno d'imposta 2008, quale "addizionale" Ires, ai sensi della norma indicata nel testo, oltre agli interessi legali. La ricorrente deduceva, tra l'altro, di aver cautelativamente proceduto a versare la somma per evitare le sanzioni derivanti dall'omesso versamento ritenendo, però, ciò un indebito in quanto la disposizione sarebbe stata viziata da illegittimità costituzionale; chiedeva, pertanto, la remissione degli atti alla Consulta oppure, in via subordinata, il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia per violazione di norme del Trattato. La CTP di Reggio Emilia, adita per la causa, con ord. del 26 marzo 2011, sollevava questione di legittimità costituzionale della norma, come modificata dall'art. 1, c. 1, l. n. 133/2008, in riferimento agli artt. 3, 23, 41, 53, 77 e 117 Cost., sospendendo il giudizio. Il Giudice delle leggi con la sent. n. 10 cit., ne dichiarava l'illegittimità con la decorrenza su precisata ma ad avviso dell'Amministrazione finanziaria in tal modo ne statuiva la rimozione pro futuro con eccezione al principio generale della retroattività delle pronunce rese con il solo limite dei "rapporti esauriti" (circ. n. 18/E del 28 aprile 2015). Ancora, con ord. n. 28/67/2014, interveniva sulla "Robin Tax" la CTP Lombardia, sez. di Brescia, rimettendo una causa alla Consulta per valutarne taluni profili di manifesta irragionevolezza, oltre alla lesione del principio di capacità contributiva. Questa questione, a sua volta, era sorta in seguito all'impugnazione da parte dell'Agenzia delle Entrate della sent. n. 46/7/2012 emessa, appunto, dalla detta Commissione, con cui, accogliendo le argomentazioni del ricorrente, aveva deciso per il rimborso della "Robin Tax" sborsata su una parte dei ricavi avulsa dalla vendita di prodotti petroliferi. Al Collegio, peraltro, appariva singolare che la CTP emiliana con sent. n. 141/2012 avesse respinto il ricorso di un'altra società sulla domanda di rimborso della maggiorazione dell'aliquota Ires eccependone il contrasto con svariate norme e principi costituzionali. In questo caso, infatti, aveva ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, precisando la piena legittimità del Governo di ricorrere «alla decretazione d'urgenza, atteso che il d.l. n. 112/2008 era stato emanato per ragioni di necessità e di urgenza, nell'ambito della manovra economica governativa, diretta a fronteggiare una gravissima crisi economica; che è conforme all'art. 53 Cost. tassare in modo più oneroso, rispetto agli altri cittadini e soggetti economici, i profitti elevatissimi e superiori alla norma conseguiti dai petrolieri e dagli altri soggetti specificati nell'art. 81 del decreto; che non è violato neanche l'art. 41 Cost., in quanto l'iniziativa economica privata non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale e lo Stato può, con le sue leggi, indirizzarla e coordinarla ai fini sociali; a tal fine rappresenta un rilevante fine sociale, e corrisponde all'interesse pubblico e generale, tassare i profitti petroliferi ben superiori alla norma, per il gioco delle scorte giacenti da tempo nei depositi, per ricavarne gettito tributario idoneo a fronteggiare una gravissima situazione economica, finanziaria e sociale. I profitti superiori al normale delle imprese del settore petrolifero e del gas sono stati giustamente e legittimamente, sotto il profilo etico, giuridico e costituzionale, sottoposti al tributo e alla maggiorazione in oggetto dell'Ires». Sull'ord. n. 28/67/2014 v., in specie, A. Marcheselli - A. Tommasini, Nuovi dubbi di legittimità sulla Robin Tax per l'energia, in *Il Sole 24Ore*, 24 febbraio 2014; F. Comellini, Robin Tax: atto secondo, il giudice a Berlino, in *www.formiche.net*, 25 febbraio 2014; E. De Mita, Robin Tax discriminatoria, in *Il Sole 24Ore*, 25 maggio 2014.

Più segnatamente, i primi si sono manifestati per il valore assegnato al principio costituzionale dell'equilibrio di bilancio (nel senso del pareggio); i secondi, per essersi la Consulta auto-assegnata in via interpretativa il potere di limitare l'efficacia temporale delle proprie decisioni sì da evitare di determinare con una pronuncia non contenitiva degli effetti conseguenti ad un regime impositivo differenziato uno squilibrio finanziario nel bilancio dell'esercizio in corso.

Si compiono, poi, ulteriori considerazioni sul sindacato di ragionevolezza operato dal Giudice delle leggi nella valutazione comparativa degli interessi costituzionalmente rilevanti da cui è emersa la preminenza di quello posto a custodia del pareggio di bilancio in senso tecnico-contabile piuttosto che l'equilibrio dinamico di cui al novellato art. 81, c. 1, Cost..

In particolare si esamina - per un verso - il contemperamento compiuto tra i principi costituzionali del detto equilibrio e quelli di eguaglianza e capacità contributiva e - per un altro - la valutazione del primo in rapporto all'impatto sugli artt. 2 e 3 Cost. quale criteri per assumere l'irretroattività degli effetti prodotti da una pronuncia di accoglimento che, peraltro, in ragione dell'atipica efficacia temporale, rappresenta la sua connotazione più inusuale scontrandosi con l'idea della pregiudizialità sottesa al meccanismo del giudizio incidentale con conseguente assunto che l'incostituzionalità determina effetti (quantomeno) nel giudizio principale.

La Corte, in sostanza, ha ritenuto che se il rimborso della maggiorazione dell'aliquota Ires introdotta dalla c.d. "Robin Tax" (di cui si tratterà di qui a poco), fosse stata concessa al ricorrente-contribuente, si sarebbe prodotto uno "squilibrio finanziario" nel bilancio statale nei termini anzidetti e ciò ha rappresentato la premessa per decidere di limitarne gli effetti retroattivi. La restituzione delle somme incassate dall'Erario attraverso il prelievo addizionale sui soggetti incisi avrebbe determinato, infatti, un «*danno finanziario*» idoneo a pregiudicare seriamente altre esigenze costituzionali; più precisamente: «[...] *l'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale* [...], avrebbe creato «*uno squilibrio* [...]

di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, anche per non venire meno al rispetto dei parametri cui l'Italia si è obbligata in sede di Unione europea e internazionale (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.) e, in particolare, delle previsioni annuali e pluriennali indicate nelle leggi di stabilità in cui tale entrata è stata considerata a regime. Pertanto, le conseguenze complessive della rimozione con effetto retroattivo della normativa impugnata finirebbero per richiedere, in un periodo di perdurante crisi economica e finanziaria che pesa sulle fasce più deboli, una irragionevole redistribuzione della ricchezza a vantaggio di quegli operatori economici che possono avere invece beneficiato di una congiuntura favorevole. Si determinerebbe così un irrimediabile pregiudizio delle esigenze di solidarietà sociale con grave violazione degli artt. 2 e 3 Cost.».

La Consulta, pertanto, ha ignorato il criterio del "bilanciamento ineguale"² tra diritti e risorse e, al termine di un confronto tra differenti valori costituzionali, ha reputato prevalente, appunto, l'equilibrio finanziario rispetto ad altri riguardanti il nucleo fondamentale dei diritti, ponendosi in contrasto non solo con i suoi precedenti arresti ma anche con due successive sentenze d'incostituzionalità: la nn. 70/2015 sul blocco della rivalutazione delle pensioni e la 178/2015 sul blocco della contrattazione collettiva per il pubblico impiego ove l'influenza data alle

² Come espresso da M. Luciani, L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità, in Aa.Vv., Il principio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012, Atti seminario, Palazzo della Consulta, Roma, 22 novembre 2013, Milano, 2014. L'A., occupandosi del "bilanciamento" che coinvolge l'art. 81 Cost., adopera l'aggettivo "inequale" nell'ambito del quale le esigenze finanziarie cedono sempre innanzi alla tutela della salvaguardia dei diritti fondamentali a meno che si dimostri che il loro sacrificio implichi, parallelamente, il sacrificio di altri diritti; in tale ultimo caso occorre una riflessione sull'utilità della modulazione degli effetti temporali delle decisioni di accoglimento, oltre che sull'opportunità del rinvio alla discrezionalità legislativa. In senso opposto A. Anzon Demming, Elogio della sentenza n. 10 del 2015, intervento al seminario organizzato da Quaderni costituzionali il 18 marzo 2015, in forumcostituzionale.it, che - dando un'opinione favorevole sulla regolazione degli effetti temporali della decisione resa dalla Consulta - così si è espressa: «[...] penso che la sentenza sia destinata a rappresentare una pietra miliare nella giurisprudenza costituzionale, perché offre alla stessa Corte uno strumento idoneo a conciliare il compito di restaurare la legalità costituzionale violata con lo scopo di non provocare conseguenze negative ancora maggiori nei confronti di altri interessi e valori pure protetti dalla Costituzione, e finisce così, in definitiva anche per rendere più agevole la sua opera di eliminazione di norme lesive della Costituzione». Anzi: «[...] il rilievo accordato a principi costituzionali oggettivi quali protagonisti del bilanciamento rispetto all'esigenza di garanzia di un diritto patrimoniale individuale dedotto nel giudizio principale, convergono nel produrre un effetto di esaltazione del ruolo della Corte come giudice della legalità costituzionale in senso oggettivo a garanzia dell'intero ordinamento».

conseguenze finanziarie sugli equilibri di bilancio non è stata evocata.

Invero, ha precisato il Presidente della Corte, A. Criscuolo, commentando la prima pronuncia da ultimo indicata, tra i compiti assegnati all'Istituzione «*non rientra quello di garantire il rispetto dell'art. 81 Cost.*»; inoltre, la decisione sulla "Robin Tax" ha riguardato «*un caso di specie, al di là del quale l'effetto retroattivo delle sentenze costituzionali resta fermo. Se di norma, infatti, le sentenze della Corte sono sempre a valore retroattivo, questa, per esplicita decisione dei giudici, ha dispiegato i propri effetti solo a partire dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale*»³, in quanto diversamente «*ci sarebbe stato un effetto di grande entità sul bilancio dello Stato. Ma questo non vuol dire affatto che le sentenze della Corte non continueranno ad avere effetto retroattivo, perchè quella sulla Robin Tax non è stata una pronuncia di carattere generale*»⁴.

Su tali antefatti è, poi, intervenuta la terza sezione della CTP di Reggio Emilia con la sent. n. 217/3/15 del 14 maggio u.s. decidendo, in seguito alla riassunzione del processo, di concedere il rimborso richiesto dal ricorrente-contribuente, chiudendo al momento l'incresciosa vicenda della maggiorazione d'imposta.

Per i giudici tributari, sinteticamente, nella sent. n. 10 è emersa una rilevante discrasia tra il dispositivo e la motivazione per cui, partendo da tanto, applicano il primo e ignorano la seconda altresì sottolineando che il predetto non indica alcuna limitazione temporale degli effetti della decisione ma anzi parafrasa e conferma l'art. 136 Cost. manifestando di ricollegarsi alla fisiologia del tipo di pronuncia. Ergo, al ricorrente-contribuente va riconosciuto il diritto alla restituzione di quanto versato a titolo di "addizionale"⁵ con estensione a tutte le fattispecie pendenti anche perché non ravvisano alcuna ragione esplicita per applicare al caso di specie la norma illegittima trattandosi di una regola consustanziale ad un giudizio

³ Intervista a La Repubblica, 23 maggio 2015.

⁴ V. Conferenza stampa a margine della "Relazione annuale sul ruolo e l'attività della Corte costituzionale", 12 marzo 2015.

⁵ Il termine "addizionale" quando espresso nel corso del testo è virgolettato perché non esatto sebbene così indicato dal Legislatore. La "Robin Tax" in quanto maggiorazione dell'aliquota ordinaria dell'Ires presupponeva applicazione di tutte le disposizioni relative all'imposta e, dunque, in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, contenzioso e sanzioni previste ai fini delle imposte sui redditi. Cfr. Agenzia delle Entrate, circ. n. 35/E del 18 giugno 2010.

di costituzionalità incidentale⁶.

Per quanto attiene, poi, al rimborso della maggiorazione di che trattasi va applicata la regola ordinaria del termine di due anni dalla scadenza del versamento

⁶ In definitiva, la conclusione è stata di dare al dispositivo una sorta d'interpretazione costituzionalmente orientata. Infatti, può leggersi in sentenza: «[...] per espressa previsione dell'art. 1 della l. cost. n. 1 del 1948, l'applicazione della decisione di accoglimento al giudizio a quo è consustanziale al tipo di giudizio di costituzionalità voluto dal nostro ordinamento costituzionale: cancellare questa consustanzialità significa modificare il tipo di giudizio di legittimità di cui sopra bypassando il necessario intervento del legislatore costituzionale». Nel caso in esame, la CTP si è, dunque, allontanata dal canone ermeneutico del "principio di totalità" per il quale la parte motivata, svolgendo un ruolo indefettibile per la cognizione del decusum, richiede che il dispositivo vada interpretato alla luce della motivazione. Posto, dunque, il problema di come conciliare la letteralità del dispositivo con la motivazione, ravvisandone la discordanza, i giudici hanno risolto a favore del primo disapplicando la decisione della Corte. In tal senso A. Morelli, Principio di totalità e illegittimità della motivazione: il seguito giurisprudenziale della sentenza della Corte costituzionale sulla Robin Tax (a proposito di Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 12 maggio 2015, n. 217/3/15), in consultaonline, fasc. II, 2015. A supporto delle sue conclusioni, il collegio ha richiamato (oltre agli artt. 136 Cost. e 30, l. n. 87/1953), la detta l. cost. n. 1/948 che, all'art. I, dispone: «La questione d'illegittimità costituzionale di una legge o di un atto avente forza di legge della Repubblica, rilevata d'ufficio o sollevata da una delle parti nel corso di un giudizio e non ritenuta dal giudice manifestamente infondata è rimessa alla Corte costituzionale per la sua decisione». Le argomentazioni della CTP erano di replica all'Agenzia delle Entrate che, nelle more, aveva prodotto memoria deducendo che: «in virtù di un potere per legge riservatole la Consulta ha statuito, perciò, la rimozione pro futuro della disposizione costituzionalmente illegittima, prevedendo un'eccezione al principio generale della retroattività delle pronunce dalla stessa rese con il solo limite dei rapporti esauriti ampiamente giustificata nella parte motiva della sentenza», a ciò conseguendo il necessario rigetto del ricorso. A siffatti rilievi, i giudici tributari hanno sottolineato che non esiste, nel nostro sistema costituzionale, a differenza di altri, anche legislativi ordinari, europei, una norma che consenta esplicitamente alla Corte di poter ritoccare temporalmente l'efficacia di incostituzionalità di una norma, per cui: «[...] ordina all'Agenzia delle Entrate di eseguire il richiesto rimborso di € [...], indebitamente versati dalla ricorrente più interessi legali dal versamento al saldo». In argomento, in particolare, D. Stevanato, Robin Tax. La Corte fa le pentole ma non i coperchi, in *giustiziafiscale.com*, 14 maggio 2015, che ha valutato positivamente la ricostruzione giuridica della CTP, segnalando come la presenza di un "potere" decisionale diffuso, quello che risiede presso i singoli giudici, spesso si dimostri un importante elemento democratico e di sindacato, secondo una logica rovesciata, in cui sono i giudici delle corti inferiori a dover prendere le "distanze" e correggere gli "infortuni" delle superiori. Contra E. De Mita, La retroattività "contesa" delle sentenze, in *Il Sole 24ORE* del 24 maggio 2015, che ha considerato la decisione "sorprendente" sottolineando che gli argomenti della CTP sono sproporzionati per difetto rispetto alle argomentazioni che danno sostanza alla decisione. «In assenza di un vero e proprio contrasto tra dispositivo e motivazione è da ritenere la statuizione contenuta in una di tali parti del provvedimento che va interpretato in base all'unica statuizione che essa contiene. Nel caso della sentenza 10/2015 la formulazione letterale del dispositivo si concilia perfettamente con la motivazione. Insomma il dispositivo non può essere interpretato come parte a se stessa. Il contenuto del dispositivo può essere integrato dalla motivazione che sta sullo stesso piano del dispositivo». In senso conforme E. Della Valle, Incostituzionalità della Robin Tax solo pro futuro ed esclusione delle sanzioni, in *Il fisco*, 2015, p. 2433 ss., che rilevando, appunto, la mancata «divergenza tra motivazione e dispositivo», ha precisato che «non di vero contrasto deve parlarsi, bensì di un dispositivo che va letto in uno alla motivazione. Nessun dubbio, in tal senso, che la Consulta volesse quantomeno inibire una retroattività della propria pronuncia tale da provocare l'accoglimento delle istanze di rimborso della RHT».

oppure, in alternativa, seguendo le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate⁷, le eccedenze d'imposta degli anni precedenti, in quanto non dovute, possono essere compensate orizzontalmente ovvero cedute alla consolidante (con possibili rettifiche e sanzioni a carico del contribuente rispetto alla richiesta di rimborso). Dovrebbero includersi in dette considerazioni anche tutti i procedimenti scaturiti in seguito ad istanze di rimborso non concesse dall'Amministrazione finanziaria ed, infine, se vi è una sentenza sfavorevole e non impugnata, il rapporto è da intendersi esaurito.

Introdotta la questione, si procede ora ad una prima analisi del "necessario bilanciamento" con cui la Corte ha ritenuto di procedere tra un *creativo principio* inerente la retroattività degli effetti delle sentenze di accoglimento e le esigenze di non violare l'equilibrio di bilancio costituzionalmente sancito, oltre agli obblighi comunitari e internazionali assunti dal nostro Paese, da cui è conseguita la scelta di "manipolare" in senso contenitivo gli effetti temporali della declaratoria d'illegittimità della "Robin Tax".

Nella parte motiva la sentenza reca l'espressa indicazione della differita decorrenza dei detti effetti concludendosi - come anticipato - in tal modo: «*gli effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale devono, nella specie e per ragioni di stretta necessità, decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione [...] nella Gazzetta Ufficiale*»; nel dispositivo, invece, è sancita: «*l'illegittimità costituzionale dell'art. 81, commi 16, 17 e 18 [...] a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione della sentenza nella Gazzetta Ufficiale*»⁸.

Dunque, gli "effetti" non intervengono direttamente nel giudizio in questione in cui la domanda proposta aveva ad oggetto un'istanza di rimborso del tributo controverso e corrisposto dai soggetti passivi in applicazione di una norma reputata incostituzionale. Tuttavia, in base alla considerazione che la retroattività più che essere un principio (tale, caso mai, è il suo contrario) è una regola di

⁷ Circ. n. 18/E del 28 aprile 2015.

⁸ Sulla delimitazione degli effetti temporali delle sanzioni tributarie si rinvia nuovamente ad E. Della Valle, Incostituzionalità della Robin Tax solo pro futuro ed esclusione delle sanzioni, cit.

tecnica processuale desumibile dagli artt. 136 Cost. e 30, l. n. 87/1953⁹, appare discutibile che il tutto rientri nel "bilanciamento"¹⁰ tra principi e diritti del contribuente al fine di tenere in debita considerazione l'impatto che una sentenza di accoglimento avrebbe determinato sull'equilibrio di bilancio. E ciò, soprattutto, quando il Giudice delle leggi ha precisato che l'efficacia retroattiva delle sue pronunce d'illegittimità è *principio generale* e, pertanto, vale anche per i rapporti ancora in pendenza pur non essendo privo di limiti dovuti da una (eventuale) graduazione degli effetti temporali.

Il risultato dell'utilizzo di questa regola nella pronuncia è stato, però, finalizzato a *caducare*, non a *limitare*, gli effetti giuridici nel processo principale, tranciando il nesso che rende l'"incidente" di legittimità costituzionale una fase pregiudiziale finalizzata a decidere la controversia da cui trae origine in presenza di un vizio di legittimità *ab origine* della disposizione impugnata.

Invero, un certo "disagio" della Corte sulle conseguenze dell'innovatività introdotta dalla sua decisione si evince allorché ha precisato che, in virtù della declaratoria di illegittimità, gli interessi del ricorrente ricevevano, comunque, «*parziale soddisfazione*» dalla rimozione *pro futuro* della disposizione incostituzionale¹¹ e che la regolazione degli effetti temporali dovevano essere

⁹ Cfr. A. Pugiotto, Un inedito epitaffio per la pregiudizialità costituzionale, in Forum Quad. cost., n. 4/2015, che si mostra molto critico sulla correttezza del "bilanciamento" compiuto nel caso di specie considerando che: «l'obbligo di disapplicare la norma dichiarata illegittima dalla Corte in tutti i giudizi pendenti non sarebbe un principio, bensì una regola e, in quanto tale, non sottoponibile a operazioni di bilanciamento». Per R. Bin, Quando i precedenti degradano a citazioni e le regole evaporano in principi, ibidem, la retroattività delle sentenze è un'espressione usata nei manuali di diritto costituzionale per sottolineare una delle caratteristiche delle decisioni di annullamento e non vi è alcuna "retroattività" discendente dall'effetto dell'annullamento di un atto ma, invece, una precisa norma che vieta ai soggetti dell'applicazione del diritto di applicare la legge una volta dichiarata illegittima. Non si tratta assolutamente di un principio di cui la Corte possa o debba tener conto ma: «di una regola della cui applicazione non si deve preoccupare, perché si rivolge - appunto - ai giudici e alla amministrazione pubblica».

¹⁰ Sull'oggetto del "bilanciamento" in generale, v. A. Morrone, Bilanciamento (giustizia costituzionale), in Enc. dir., Annali, vol. II, tomo II, Milano, 2008, pp. 187 ss.; con specifico riguardo alla decisione in esame, invece, R. Romboli, L'"obbligo" per il giudice di applicare nel processo a quo la norma dichiarata incostituzionale ab origine: natura incidentale del giudizio costituzionale e tutela dei diritti, in www.giurcost.org, 6 aprile 2015, e, molto prima, Il principio generale di equilibrio finanziario nell'attività di bilanciamento dei valori costituzionali operata dalla Corte, in Aa.Vv., Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81 u.c., della Costituzione, Milano, 1993, pp. 98 ss..

¹¹ Su tale aspetto e guardando ad un diverso ordinamento, qualche affinità può rintracciarsi

vagliati alla luce del «*principio di stretta proporzionalità*» e, pertanto, subordinati alla compresenza dell'urgente necessità di tutelare uno o più principi costituzionali i quali, altrimenti, sarebbero stati compromessi in modo irrimediabile da una sentenza di mero accoglimento oltre che della necessità di circoscrivere la compressione degli effetti retroattivi allo "stretto necessario" per contemperare i valori esaminati¹².

Da qualunque angolazione s'intenda assumere la questione, il risultato è, però, che la Consulta, pur dichiarando l'incostituzionalità della "Robin Tax", ne ha escluso la ripetibilità da parte di ogni contribuente promuovendone la caducazione non retroattiva e tanto pur se ciascuno avesse assolto alla relativa obbligazione (oltre che, ovviamente, per il ricorrente innanzi la CTP). E ciò in quanto il "costo"

nell'ormai lontana decisione n. 45/1989 del Tribunal constitucional spagnolo che aveva giudicato un ricorso in via incidentale su alcune norme disciplinanti la (sua) Irpef introdotte dalla l. n. 44/1978, poi modificata dalla l. n. 48/1983. Tra esse, ha dichiarato incostituzionale pro futuro l'art. 4, c. 2, poiché l'efficacia pro preterito avrebbe posto in essere una situazione più irragionevole di quella che s'intendeva rimuovere. In argomento E. García de Enterría Martínez-Carande, Un paso importante para el desarrollo de nuestra jurisprudencia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las leyes constitucionales, in *Revista española de derecho administrativo*, n. 81/1989, p. 5 ss.; R. Alonso García, El Tribunal constitucional y la eficacia temporal de sus sentencias anulatorias, in *Revista de Administración Pública*, n. 119/1989; p. 255 ss.. Più in generale, sugli effetti prodotti da disposizioni tributarie incostituzionali G. Ruiz Zapatero, Los efectos de las leyes tributarias inconstitucionales, in *Revista de administración pública*, n. 169/2006, p. 99 ss..

¹² Parte della dottrina ha ravvisato, pertanto, un'inedita doppia pronuncia: di accoglimento per il futuro e di rigetto per i casi pendenti, incluso il giudizio a quo e quella accertata è stata l'incostituzionalità della norma impugnata sin dall'entrata in vigore, la cui rimozione, invero, non potrebbe ammettere alcuna variazione cronologica. La motivata efficacia ex nunc appare, pertanto, incompatibile con il dispositivo di accoglimento poiché la Corte ha escluso un vizio di costituzionalità nel giudizio principale. Di conseguenza, sul fondamento della corrispondenza tra "chiesto" e "pronunciato", il dispositivo avrebbe dovuto essere di rigetto per infondatezza. Su questa premessa, è di rigetto per i rapporti pendenti (compreso il principale) e di accoglimento per i futuri. «Così formulato, oltre che più coerente con la sua motivazione, il P.Q.M. avrebbe avuto anche il merito di fotografare il carattere del tutto inedito della pronuncia assunta dalla Corte costituzionale. Nemmeno altrove, infatti, si ritrovano precedenti simili». Così A. Pugiotto, cit., ma anche M. Bignami, Cenni sugli effetti temporali della dichiarazione di incostituzionalità in un'innovativa pronuncia della Corte costituzionale, in questionegiustizia.it, 18 febbraio 2015. Contra A. Anzon Demming, La Corte costituzionale "esce allo scoperto" e limita l'efficacia retroattiva delle proprie pronunzie di accoglimento, in *Riv. AIC*, n. 2/2015, la quale ha segnalato che: «la sentenza è destinata a rappresentare una pietra miliare nella sua giurisprudenza e a segnarne profondamente i futuri sviluppi. Ciò non solo e non tanto perché incide sugli effetti temporali della dichiarazione di illegittimità costituzionale ma soprattutto perché prospetta una sorta di "dottrina" del governo di tali effetti, affrontando funditus un problema già più volte emerso negli anni passati e ancora irrisolto e disegnandone con completezza e rigore di argomentazioni, decisione e lucidità esemplare una soluzione che, per la sua stessa impostazione di carattere generale, è destinata ad esplicare la sua forza persuasiva ben oltre il caso di specie».

della restituzione dell'indebito tributario avrebbe potuto provocare, simmetricamente alla norma contrastante con i principi costituzionali di uguaglianza e capacità contributiva, anche la violazione dell'equilibrio di bilancio, un aspetto reputato "irragionevole" dal giudice tributario che ha disapplicato la parte della sent. n. 10 riferibile al ricorso presentatogli¹³.

2. Le disposizioni sulla "Robin Tax" e la natura del prelievo

La "Robin Tax", introdotta dall'art. 81 del d.l. n. 112/2008, più segnatamente, nei commi dal 16 al 18, ed inserita nel Capo I tra le "Misure fiscali" del Titolo IV alla rubrica "Settori petrolifero e del gas", prevedeva un aumento dell'aliquota complessiva Ires per i soggetti non facenti parte di un consolidato nazionale al 33 per cento (27,5 per cento, aliquota ordinaria; più 5,5 per cento). Per i soggetti facenti parte di un consolidato nazionale, invece, la maggiorazione si applicava alla quota parte del reddito imponibile positivo del gruppo, riconducibile alle attività sottoposte all'inasprimento fiscale, determinata in base al «*peso relativo dei redditi positivi apportati da tali soggetti rispetto al totale dei redditi positivi apportati allo stesso gruppo fiscale*»¹⁴. In caso di opzione per la trasparenza fiscale, ancora, vi era un autonomo assoggettamento del reddito imponibile alla stessa (di cui al c. 16)¹⁵.

¹³ Su questo aspetto F. Auletta, La Robin Tax, la Corte costituzionale e il processo civile: omnis actor post iudicium tristis, in *judicium.it*, 21 marzo 2015, il quale - ritenendolo intollerabile in un sistema d'incidentalità - ha contestato la decisione per l'esclusione della (naturale) retroattività degli effetti, sostenendo che il novellato art. 81 Cost. ha prodotto: «un imprevedibile quanto devastante impatto sulla tutela giurisdizionale dei diritti». La sentenza, infatti, rivelerebbe insensibilità per i profili specifici del processo e delle tecniche di tutela delle situazioni soggettive nei confronti delle parti del giudizio, trattate alla pari di tutti gli altri cittadini, finendo per univocamente escludere la tutela del diritto alla ripetizione dell'indebito (anche) per quel contribuente che aveva agito in giudizio *ex hoc, propter hoc*; per costui, l'equilibrio del bilancio non ha costituito semplicemente ingrediente del giudizio sulla legge d'imposta, il contrappeso nel bilanciamento con valori diversi, quanto: «la sanzione della sua supremazia indiscriminata sopra ogni altro, primo fra questi il valore del diritto di azione e di quel che ne segue», altro che «scongiorare che l'affermazione di un principio costituzionale determini il sacrificio di un altro». Nello stesso senso M. D'Amico, La Corte e l'applicazione (nel giudizio a quo) della legge dichiarata incostituzionale, in *forumcostituzionale.it*, 3 aprile 2015.

¹⁴ In tema v. A. Mastroberti, *Manovra d'estate* (d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito) - Addizionale Ires per le imprese in regime di consolidato ed extra-deduzione degli interessi passivi, in *Il Fisco*, n. 4/2009.

¹⁵ Al c. 19, peraltro, la norma prevedeva l'obbligo di valutare le rimanenze finali di merci con il

L'“addizionale” è stata incrementata, poi, di un ulteriore 1 per cento (periodi d'imposta 2011, 2012 e 2013)¹⁶, giungendo, complessivamente, ad un aumento del 10,5 per cento¹⁷ per dover ritornare al 6,5 per cento (dal 2014).

La *ratio* ispiratrice della norma in merito alla ricostruzione delle sue finalità tributarie è rintracciabile in diversi fattori: la volontà del Legislatore di sottoporre a maggiore imposizione i guadagni “congiunturali” identificati nei “profitti” delle imprese operanti in dati settori con caratterizzazione “economico-aziendale” in guisa di “extra-profitti”¹⁸ ascrivibili a “speculazioni” tramite arbitraggio sui prezzi (di acquisto e) vendita di prodotti indicati, oltre alla necessità di predisporre strumenti per impedire traslazioni del maggior onere fiscale sui consumatori finali.

In sostanza, l'inasprimento tributario declinato a fini perequativi intendeva sottrarre ai produttori e venditori di energia derivante da fonti fossili (e, poi, anche rinnovabili), i margini di profitto e guadagno *extra* iniquamente introitati in ragione della peculiare situazione economica congiunturale attraverso condotte di mercato speculative e, consistenti, in particolare, nell'approfittare delle oscillazioni al rialzo delle quotazioni delle *commodities* per aumentare i prezzi dei prodotti derivati e, poi, non diminuirli proporzionalmente al ribasso delle materie prime.

Il prelievo intendeva colpire, invero, tanto i *windfall profits* dovuti alla rivalutazione delle scorte nell'ipotesi di aumento del prezzo (in specie) del petrolio, quanto gli *excess profits*, ossia quelli superiori alla misura “normale” in un regime di libera concorrenza ed il relativo gettito avrebbe dovuto alimentare - congiuntamente ad altre fonti - un fondo sociale per l'acquisto di generi alimentari

metodo del first in first out e, dunque, criteri più penalizzanti rispetto a quelli in precedenza previsti. V. art. 92-bis Tuir.

¹⁶ Art. 56, c. 3, “Legge Sviluppo”.

¹⁷ V. “Manovra di Ferragosto” del 2011, di cui al d.l. n. 138, conv. in l. n. 148/2011.

¹⁸ Sull'irrazionalità della norma e sulla sua intrinseca contraddizione in relazione a quest'aspetto si era già espresso D. Stevanato, Perché la “Robin Tax” sui petrolieri è incostituzionale, in *Dialoghi tributari*, n. 4/2011, p. 397 ss., che con opportuno anticipo ha sottolineato come la maggiorazione dell'imposta in questione si applicava all'intero profitto conseguito dalle imprese (operanti nei settori individuati dal Legislatore) in ragione, peraltro, di un parametro dimensionale dell'impresa, ovvero avere un fatturato superiore ai milioni di euro suddetti, attuando in tal modo «una discriminazione qualitativa dei redditi».

ed il pagamento di bollette per i meno abbienti.

Per tali ragioni il suo ideatore, l'allora Ministro dell'Economia, G. Tremonti, l'aveva definita "Robin Hood Tax" attribuendole finalità etiche e definendola, peraltro, "bellissima"¹⁹.

Più segnatamente, l'art. 81, c. 16, del d.l. n. 112 cit., individuandone l'ambito oggettivo di applicazione, disponeva che l'aliquota maggiorata dell'Ires (art. 77, d.P.R. n. 917/1986), si applicava ai soggetti che - operando nei settori della ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi, della raffinazione del petrolio, della produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, gas di petrolio liquefatto e naturale, della produzione o commercializzazione di energia elettrica²⁰ - conseguivano, nel periodo d'imposta precedente a quello di riferimento, un volume di ricavi superiore a venticinque milioni di euro.

Nei c. 16-*bis* e *ter*, ancora, si prevedeva che i soggetti passivi esercitanti l'opzione per la tassazione di gruppo o, in qualità di partecipati, quella per la trasparenza fiscale²¹, dovevano assoggettare autonomamente il reddito imponibile all'"addizionale", mentre nel c. 18 si poneva a carico dei soggetti passivi il divieto di traslazione sui prezzi al consumo affidando all'Autorità per l'energia elettrica, il gas ed il sistema idrico, il compito di vigilare e presentare al Parlamento, entro il 31 dicembre di ogni anno, una relazione sugli effetti della maggiorazione di che trattasi.

L'impianto normativo rapidamente descritto è stato, poi, modificato, come in parte accennato, già nel corso del 2009 dalla l. n. 99²² e, sino al 2013, dai dd.ll. nn.

¹⁹ Conferenza stampa del Ministro al vertice G-8 di Osaka del 13 giugno 2008. L'espressione riecheggiava quella del suo predecessore, T. Padoa Schioppa, che precisava anche che le tasse sono una cosa civilissima.

²⁰ Sono stati esclusi, invece, ex art. 82, c. 16 (come sostituito, in sede di conversione, dalla l. n. 133/2008), i produttori di energia elettrica mediante l'impiego prevalente di biomasse e di fonte solare-fotovoltaica o eolica. Per valutare i presupposti oggettivi d'intervento della maggiorazione in argomento è, poi, intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la circ. n. 35/E cit.. In argomento F. Bontempo, L'Agenzia delle Entrate chiarisce le modalità di applicazione dell'addizionale IRES «Robin tax», in Corr. trib., n. 32/2010, p. 2621 ss..

²¹ Artt. 117 e 115 Tuir.

²² "Disposizioni per lo sviluppo e l'internazionalizzazione delle imprese, nonché in materia di energia".

138 cit.²³, 69²⁴ e 101²⁵.

Più nello specifico, l'art. 27, c. 15, del primo intervento ora indicato aumentava la "Robin Tax" al 6,5 per cento per finanziare contributi a favore dell'editoria (portando l'aliquota dell'imposta al 34 per cento).

L'art. 7 del d.l. n. 138 (come convertito) ne ampliava l'ambito applicativo ai settori della trasmissione, dispacciamento e distribuzione di energia elettrica (lett. c.), nonché del trasporto o distribuzione del gas naturale (lett. c-bis), eliminando la clausola di esclusione dal prelievo per i produttori di energia "verde" con ulteriore indicazione che i requisiti del volume di ricavi e del reddito imponibile delle imprese dell'ambito dovevano essere superiori, rispettivamente, a euro 10 milioni ed a euro 1 milione, con aumento dell'aliquota in questione di 4 punti percentuali (nel complesso al 38 per cento) e il divieto di traslazione per i tre periodi d'imposta successivi al 31 dicembre 2010.

L'art. 5, c. 1, del "Decreto del Fare", con decorrenza dall'esercizio 2014, introduceva un'applicazione aggiuntiva ai casi in cui congiuntamente le imprese presentassero un volume di ricavi e un reddito imponibile superiori, rispettivamente, ad euro 3 milioni ed euro 300 mila.

Tutto ciò, però - nonostante i propositi di *earmarking*, ossia la destinazione esplicita dei proventi della maggiorazione dell'imposta ad un obiettivo ben definito per ottenere il doppio vantaggio di dare un "colpo" alla speculazione e un sostegno ai redditi bassi²⁶ - non ha impedito, sin dall'origine, molteplici osservazioni critiche riguardo al mancato rispetto di basilari precetti costituzionali, quali l'uguaglianza, la ragionevolezza e la capacità contributiva, autorevolmente esposte dalla dottrina tributaria²⁷.

²³ "Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo".

²⁴ "Disposizioni urgenti per il rilancio dell'economia", conv., con modif., dall'art. 1, c. 1, l. n. 98/2013.

²⁵ "Disposizioni urgenti per il perseguimento di obiettivi di razionalizzazione nelle pubbliche amministrazioni", conv., con modif., dall'art. 1, c. 1, l. n. 125/2013. Il d.l., per quanto qui a fini ricostruttivi è d'interesse, era ad integrazione del c. 18, art. 81, d.l. n. 112/2008 in materia di vigilanza dell'Autorità sul "divieto di traslazione".

²⁶ In tal senso A. Galeotti - A. Sileo, La mesta parabola della Robin Tax, in *lavoce.info*, 15 settembre 2009.

²⁷ Cfr. G. Marongiu, Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles"?, in *Rass. trib.*, n. 5/2008, p. 1335 ss., nonché La c.d. "Robin Tax" al vaglio della Corte costituzionale, in *Dir. prat. trib.*,

Se ne è rimarcato, in particolare, la natura discriminatoria²⁸ e il negativo requisito settoriale inficiante, attraverso il prelievo supplementare, i principi volti alla parità di trattamento e a una tassazione informata alla capacità contributiva finendo con l'essere indice di un sistema di regole "instabili" e, soprattutto, sottoposto ad esigenze di entrata dettate dalla "crisi".

Altri rilievi hanno riguardato, poi, gli effetti economici in relazione al delicato rapporto con gli investimenti nel settore e con le scelte dei consumatori sui quali, peraltro, non avrebbe dovuto essere traslato l'aggravio impositivo²⁹.

Ulteriori incongruenze, infine, sono state segnalate sul mancato coordinamento del regime riservato, sul versante Irpef, ai dividendi ed ai *capital gain* relativi alle partecipazioni qualificate o in regime d'impresa, possedute dalle società interessate dall' "addizionale", dato che il prelievo applicato a monte, che in determinati esercizi poteva giungere sino al 38 per cento, avrebbe reso inadeguata la misura del 49,72 per cento della quota imponibile di dette componenti positive di reddito.

Per le regolazioni via via introdotte sulla maggiorazione in argomento, di cui si

2011, II, p. 1885 ss.; D. Stevanato, La "Robin Hood Tax" e i limiti alla discrezionalità del legislatore, in Riv. giur. trib., 2008, p. 861 ss.; Id., La "Robin Tax" alla prova del giudizio di costituzionalità, in Corr. trib., n. 20/2011, p. 1674 ss., ed anche Perché la Robin Tax sui petrolieri è incostituzionale, in Dialoghi tributari, n. 4/2011; L. Salvini, Robin e l'eterogenesi dei fini, nel Merito.com, 26 giugno 2008; E. De Mita, Con la Robin Tax discriminazioni da valutare, in Il Sole 24Ore, 6 luglio 2009; Id., Con la Robin Tax un'addizionale irragionevole, ibidem, 28 aprile 2013; Id., Robin Tax discriminatoria, ibidem, 25 maggio 2014; F. Tundo, "Robin Tax": come conciliare la formulazione della norma con le finalità del legislatore?, in Corr. trib., n. 40/2011, p. 3269 ss.. Di recente, G. Fransoni, L'efficacia nel tempo della declaratoria di incostituzionalità della Robin Hood Tax, in Corr. trib., n. 13/2015, p. 1979 ss.; M. Basilavecchia, Graduale abolizione della "Robin Hood tax" in Corr. trib., 2015, p. 1979 ss.; P. Boria, L'illegittimità costituzionale della Robin Hood Tax. E l'enunciazione di alcuni principi informativi del sistema di finanza pubblica, in GT- Riv. giur. trib., 2015, p. 388 ss..

²⁸ Cfr. G.L. Bizioli, Eguaglianza tributaria e discriminazione soggettiva dei redditi. A margine della sentenza n. 10 del 2015, in forumcostituzionale.it, 18 giugno 2015, il quale ha affermato che la Corte si è spinta « fino a ritenere costituzionalmente giustificata la discriminazione soggettiva all'interno della medesima fonte reddituale, quella dei redditi d'impresa. Non più, e non solo, una discriminazione diretta a far emergere la diversa forza economica intrinseca alle diverse fonti produttive di reddito, in particolare dei redditi d'impresa e quelli di lavoro, bensì la diversa forza economica delle differenti categorie economiche in relazione alla medesima fonte produttiva».

²⁹ Per un'analisi economica di questi aspetti si rinvia a M.C. Guerra - S. Giannini, Robin Hood è rimasto a Sherwood, in affariitaliani.it, 8 luglio 2008; F. Galimberti, La "Robin Hood Tax" non centra il bersaglio, in Il Sole 24Ore, 30 settembre 2011; Aa.Vv., Analisi giuridica ed economica della c.d. Robin Hood Tax, genesi, attualità, prospettive. Relazione finale di sintesi, in fondazionebrunovisentini.eu, 19 febbraio 2013; C. Scarpa, La Corte toglie le frecce a Robin Hood, in lavoce.info, 13 febbraio 2015.

è rapidamente detto, nonché per l'azione di controllo sempre più incisiva assegnata all'AEEG, è iniziato un articolato contenzioso con i vari operatori inizialmente a carattere amministrativo, successivamente tributario e, in ultimo, appunto, costituzionale.

I ricorrenti hanno lamentato profili di illegittimità *lato sensu* procedurale dal momento che non sarebbero sussistiti i presupposti di necessità e urgenza per introdurre con decreto-legge le norme, nonché sostanziale poiché le stesse avrebbero violato i principi della libertà d'iniziativa economica, del libero mercato e quelli posti a tutela della concorrenza³⁰.

La "perequazione tariffaria", ancora, non avrebbe avuto effetti sulla capacità contributiva concreta dei soggetti incisi dall'aumento dell'Ires ma su una capacità media e astrattamente ipotizzata. In aggiunta, è stato evidenziato che le disposizioni presentavano profili contrastanti con la disciplina UE con possibile configurazione di un aiuto di Stato indiretto per le imprese non incise dall'inasprimento fiscale nonché, come modificate, accentuanti i profili d'incostituzionalità rispetto ai parametri posti dagli artt. 3 e 53 Cost. innalzando la percentuale della maggiorazione e, per tale via ampliando l'area dei soggetti incisi, oltre a divenire una misura "stabile".

Infine, innanzi ai giudici tributari è stata richiesta la restituzione del *quantum* versato a suo titolo per illegittimità costituzionale, dichiarata fondata da un'ordinanza della CTP di Reggio Emilia del marzo 2011³¹ che ha, appunto, rimesso la decisione alla Consulta.

Era, dunque, solo una questione di tempo; con il silenzio-rifiuto ad un'istanza di rimborso presentata da un'impresa del settore petrolifero all'Agenzia delle Entrate si è potuto finalmente incardinare un giudizio per sottoporre il "problema" della "Robin Tax" al vaglio della Corte.

³⁰ Profili su cui si è pronunciato medio tempore con la sent. n. 5152/2011 il Consiglio di Stato. Per un commento, L. Bragoli, La "vecchia" e la "nuova" Robin Tax: una strada da abbandonare, in *altalex*, 10 gennaio 2012.

³¹ V. nota 1.

3. La questione di legittimità costituzionale e la decisione della Consulta: qualche aspetto da evidenziare

La Consulta, pronunciandosi sulla questione di legittimità sollevata dal collegio tributario emiliano con riferimento alla "Robin Tax", ne ha affermato l'incostituzionalità per violazione, tra i molti parametri invocati, come si è detto, degli artt. 3 e 53 Cost. sotto diversi profili che ne hanno, sinteticamente, investito la ragionevolezza e la proporzionalità per l'incongruità dei mezzi approntati dal Legislatore rispetto allo scopo perseguito, in sé e per sé legittimo, ed individuati nella base imponibile rapportata all'intero reddito d'impresa, nella mancata delimitazione temporale dell'ambito applicativo in carenza di meccanismi atti a verificare il perdurare della congiuntura economica, nell'assenza di strumenti di accertamento idonei ad assicurare che il maggiore onere fiscale non si sarebbe riversato sui consumatori attraverso l'aumento dei prezzi dei beni incisi.

Più precisamente e con riferimento alla *ratio* giustificatrice della norma controversa, i presupposti che teoricamente l'avevano legittimata non si raccordavano coerentemente con la struttura dell'aliquota incrementata poiché non ossequiosa dei principi costituzionali anzidetti, assumendo i connotati di una misura sproporzionata, arbitrariamente discriminatoria e realizzante un'ingiustificata disparità di trattamento tra le imprese dei settori interessati e le altre nonché, nell'ambito delle prime, tra quelle con un volume di ricavi maggiore o minore ad un dato volume di reddito. La detta disparità, peraltro, vi era anche tra i produttori e i distributori di greggio³²: solo ai primi era stato concesso, infatti, di traslare su altri l'onere economico della "Robin Tax" che, tra l'altro, colpiva l'intero reddito d'impresa in assenza di un meccanismo in grado di sottoporre a tassazione separata e più incisiva la sola parte suppletiva connessa alla posizione "privilegiata" dell'attività esercitata al perdurare di una particolare fase congiunturale.

Seguendo quest'impostazione, però, pare che la Corte reputi legittima un'imposta che colpisce sovra-profitti congiunturali fino a quando vi sia una

³² Art. 81, c. 18, d.l. n. 112 cit..

“crisi” ed, ancora, che il Legislatore possa introdurre aliquote differenziate in relazione ai differenti settori imprenditoriali. Invero, essa avrebbe potuto dichiarare incostituzionale la maggior tassazione proprio per il fatto che discrimina all'interno della categoria dei redditi d'impresa³³.

Quanto alla sua proiezione temporale, la Corte ha segnalato che non trattavasi di un intervento tributario temporaneo volto a chiedere un contributo solidaristico a determinati contribuenti favoriti da circostanze economiche eccezionali ma, piuttosto, di disposizioni permanenti dell'ordinamento in carenza di strumenti in grado di verificare il perdurare o meno della crisi, finendo col divenire un prelievo strutturale.

Un ulteriore profilo d'inadeguatezza e irragionevolezza è stato individuato nell'inidoneità del d.l. n. 112 cit., in cui la “Robin Tax” era contenuta, di conseguire le auspiccate finalità solidaristiche in un'ottica redistributiva per attenuare *«l'impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico»* (art. 81, c. 16) attraverso il detto divieto di traslazione degli oneri dovuti all'aumento d'aliquota sui prezzi al consumo (c. 18). Quest'ultimo, infatti, non si era mostrato in grado di evitare che la maggiorazione si riversasse sui consumatori sotto forma d'incremento dei prezzi *«con inidoneità a conseguire il suo scopo»*.

Nel sancire l'illegittimità costituzionale, il Giudice delle leggi ha ritenuto necessario, tuttavia, tener conto dell'impatto della pronuncia *«su altri principi costituzionali al fine di valutarne l'eventuale necessità di una graduazione degli effetti temporali sui rapporti pendenti»*, derogando alla clausola di retroattività; per cui, gli “effetti” della declaratoria hanno avuto la decorrenza più volte segnalata in queste pagine.

Per quanto qui interessa, appare importante precisare che la considerazione del

³³ Cfr. F. Tesauro, Equilibrio di bilancio ed effetti nel tempo della dichiarazione di incostituzionalità di norme tributarie, in *Rivista della regolazione dei mercati*, n. 1/2015. L'Autore ha segnalato, tra l'altro, che gli effetti della sentenza vanno coordinati alla natura periodica dell'Ires (art. 76 Tuir), per cui la norma incostituzionale continuerà ad applicarsi ai periodi d'imposta già conclusi ed antecedenti al giorno della relativa pubblicazione.

“peso” dell’annullamento su altri valori e principi primari ai fini della modulazione degli effetti temporali si ravvisa solo nella parte motivata della pronuncia, dopo la conclusione del giudizio di costituzionalità in merito alle censure nei termini proposti dal giudice *a quo*.

Il problema della decorrenza degli effetti dell’illegittimità della norma tributaria controversa è, dunque, aggiuntivo e distinto rispetto alla costituzionalità/incostituzionalità dell’impugnato riguardando la verifica di quali concreti risultati avrebbe determinato una decisione di accoglimento. La Corte, però, ha ritenuto tale considerazione quale premessa della decisione limitante gli effetti retroattivi in quanto, la restituzione dell’incassato a titolo di “Robin Tax” avrebbe comportato uno squilibrio nel bilancio pubblico così gravoso da richiedere una «*manovra finanziaria aggiuntiva*». L’esclusione degli effetti retroattivi, peraltro, è stata determinata dalla precisata necessità di garantire il principio dell’equilibrio rispetto ad una sua eccessiva lesione che sarebbe stata determinata dall’ampiezza dell’impatto macroeconomico, appunto, di un’applicazione ai rapporti precedenti alla sentenza, nonché per evitare una manovra che, gravando sulle fasce più deboli, si sarebbe tradotta in una lesione dei principi di solidarietà ex artt. 2 e 3 Cost..

La Consulta risulta, pertanto, “consapevole” d’introdurre un nuovo *topos* nel giudizio di bilanciamento fondato sulla lesione del principio di cui all’art. 81, c. 1, Cost. concluso con *sbilanciamento* a vantaggio dell’equilibrio di bilancio e subordina tanto alla “stretta proporzionalità” che si estrinseca con la verifica dalla contemporanea presenza di due requisiti: tutelare «*uno o più principi costituzionali*» che sarebbero stati altrimenti «*irrimediabilmente compromessi*» e circoscrivere gli «*effetti retroattivi a quanto strettamente necessario*».

E’ proprio sul profilo della pronuncia relativo all’ingresso del nuovo articolo nell’operazione di bilanciamento *alla pari* tra la limitatezza delle risorse finanziarie e i diritti costituzionali che ne viene in luce la problematicità fondata sul presupposto che una decisione di accoglimento secco come effetto concreto, implicando la restituzione al ricorrente-contribuente del giudizio principale di

quanto incassato a titolo di "Robin Tax", avrebbe determinato uno «*squilibrio del bilancio dello Stato*» così gravoso da richiedere una ulteriore manovra finanziaria.

Poiché a tali enunciazioni non sembra accompagnarsi uno scrutinio ponderato e strutturato sull'adeguatezza del bilanciamento compiuto tra il diritto soggettivo a non sottostare ad un'imposizione fiscale illegittima e le esigenze di equilibrio di bilancio (poiché sarebbero stati necessari ulteriori "passaggi" e valutazioni per calcolarne esattamente l'impatto sull'incostituzionalità della norma), appare opportuno sottolineare come la tutela dei detti equilibri sia stato l'unico termine del giudizio di bilanciamento all'esito del quale la Corte ha scelto di modulare nel tempo l'efficacia della sua decisione, a nulla rilevando i "forzati" riferimenti all'eventuale pregiudizio dei principi di solidarietà, uguaglianza nonché di disparità di trattamento (artt. 2, 3 e 53 Cost.)³⁴.

Sotto questo versante, infatti, appare discutibile il riferimento ai principi fondanti lo Stato-comunità per giustificare una contrazione delle garanzie del cittadino al fine di rispondere ad esigenze di tipo finanziario contingenti dello Stato-apparato³⁵, scegliendo di sacrificare, all'interno del giudizio, un diritto di credito del contribuente derivante dall'eseguito pagamento di un'imposta incostituzionale a favore delle esigenze di salvaguardia degli equilibri (del pareggio, invero, come si preciserà) di bilancio, sebbene con il richiamo a valori

³⁴ Sulla delimitazione nel tempo degli effetti della dichiarazione d'illegittimità costituzionale v., in specie, R. Bin, Quando i precedenti degradano a citazioni e le regole evaporano in principi, 27 aprile 2015; C. Mainardis, Limiti agli effetti retroattivi delle sentenze costituzionali e principio di proporzionalità (un'osservazione a C. cost. n. 10/2015), 9 aprile 2015; R. Pinardi, La Corte e la crisi tra bilanciamenti e interessi ed impatto macroeconomico delle pronunce d'incostituzionalità, 27 aprile 2015; A. Ruggieri, Sliding doors per la incidentalità nel processo costituzionale (a margine di Corte cost. n. 10 del 2015), 9 aprile 2015, tutti reperibili in forumcostituzionale.it. V. anche M. Ruotolo - M. Caredda, Virtualità e limiti del potere di regolazione degli effetti temporali delle decisioni d'incostituzionalità. A proposito della pronuncia sulla c.d. Robin Tax, in Riv. AIC, n. 2/2015; A. Lanzafame, La limitazione degli effetti retroattivi delle sentenze di illegittimità costituzionale tra tutela sistemica dei principi costituzionali e bilanciamenti impossibili. A margine di Corte costituzionale; A. Anzon Demming, La Corte "esce allo scoperto" e limita l'efficacia retroattiva delle sentenze di accoglimento, tutti in rivistaaic.it, n. 2/2015; M. Polese, L'equilibrio di bilancio come limite alla retroattività della sentenza di accoglimento, in rivistaaic.it, aprile 2015.

³⁵ Per alcune considerazioni su quest'aspetto cfr. A. Lanzafame, La limitazione degli effetti retroattivi delle sentenze di illegittimità costituzionale tra tutela sistemica dei principi costituzionali e bilanciamenti impossibili. a margine di Corte costituzionale n. 10/2015, in Riv. AIC, n. 2/2015.

primari.

Si nota, inoltre, che con il riferimento all'“indebito vantaggio” che alcuni operatori economici del settore avrebbero potuto conseguire dall'applicazione retroattiva della declaratoria di illegittimità in una situazione caratterizzata dall'impossibilità di distinguere ed esonerare dalla restituzione coloro che avevano traslato gli oneri, la Consulta ha sottolineato che si sarebbe determinata un'ulteriore irragionevole disparità di trattamento tra soggetti che operano nell'ambito dello stesso settore (con conseguente pregiudizio degli artt. 3 e 53 Cost.).

In definitiva, l'opinione appare preconstituita su un'autovalutazione della necessità che la Corte fa di rendersi garante dell'equilibrio finanziario che diventa lo *scudo* del richiamo agli obblighi di solidarietà sociale.

Su tali assunti vengono contrapposti, da un lato, il principio di equilibrio di bilancio espresso dall'art. 81 Cost. e, dall'altro, il principio generale della retroattività ex artt. 136 Cost., c. 1, l. cost. n. 1/1948 e 30, l. n. 87/1953, da leggersi in combinato disposto³⁶, a seguito della declaratoria d'incostituzionalità, giungendo ad una soluzione a vantaggio del primo in via esclusiva con il risultato che il ricorrente-contribuente non può recuperare nel giudizio principale il *quantum* versato a titolo di “Robin Tax” vedendosi limitato nel diritto di agire in giudizio per la negazione della detta misura restitutoria. Per cui, i stessi principi *protagonisti* del giudizio proporzionalità-adequatezza della previsione tributaria

³⁶ Com'è noto, gli effetti temporali di una sentenza di accoglimento della Corte sono regolati dall'art. 136 Cost. nella parte in cui si prevede che, nel caso di dichiarazione d'illegittimità costituzionale di una norma di legge, «essa cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione». Il puntuale contenuto della “cessazione d'efficacia” è, a sua volta, individuato dall'art. 30, c. 3, della l. n. 87/1953, nella parte in cui statuisce che «le norme dichiarate incostituzionali non possono trovare applicazione dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione». Ha notato S.F. Regasto, Considerazioni sui profili problematici della decisione della Corte cost. n.1/2014, Audizione presso la Giunta delle Elezioni della Camera dei Deputati del 15 ottobre 2014, che la retroattività delle sentenze della Corte è insita nel concetto stesso di modello incidentale di controllo di costituzionalità delle leggi ed è la più logica e rigorosa delle interpretazioni possibili; l'illegittimità costituzionale non può non retroagire, perché diversamente non si spiegherebbe come la questione di legittimità sia proponibile ad opera di un giudice, in vista della sorte di un processo subito sospeso nell'attesa della decisione della Consulta. Dunque, si può affermare che una certa retroattività possa considerarsi come effetto naturale delle pronunce di accoglimento.

illegittima diventano *antagonisti* per cristallizzare un prelievo compiuto in contrasto con il principio di eguaglianza.

Si giunge, così, all'aspetto più particolare della decisione: la Consulta non ha utilizzato l'operazione di bilanciamento al solo fine della dichiarazione di costituzionalità o incostituzionalità dell'art. 81, c. e d.l. cit., ma per procedere ad un *pareggiamento* tra la garanzia dei diritti dei contribuenti assoggettati all'aggravamento illegittimo dell'Ires, per un verso, e quello dell'equilibrio di bilancio, per un altro, considerando gli effetti pratici dell'incostituzionalità oltre ad assumere una drastica posizione sulla propria competenza nel modulare temporalmente la norma impugnata.

Per la prima volta il Giudice delle leggi si fa carico della possibile violazione del nuovo art. 81 Cost. discendente da una decisione di mero accoglimento³⁷.

³⁷ Nella sent. n. 88/2014, invero, la Corte aveva affermato che il "nuovo" vincolo di bilancio sarebbe stato esteso anche alle sue decisioni ed al p. 6 del considerato in diritto può leggersi che: «Il nuovo sistema di finanza pubblica disegnato dalla l. cost. n. 1 del 2012 ha, dunque, una sua interna coerenza e una sua completezza, ed è pertanto solo alla sua stregua che vanno vagliate le questioni di costituzionalità sollevate nei confronti della legge». Lasciando intendere, in tal modo, che l'equilibrio di bilancio avrebbe potuto essere elemento attivo del bilanciamento e non una precondizione o una finalità di cui il Legislatore in primis e la stessa Consulta in seconda battuta avrebbero dovuto tenere conto. La decisione, riguardo alla riforma costituzionale per il pareggio di bilancio, ne ha individuato la "sua intima coerenza" e la "sua completezza", nel quadro degli impegni europei, precisando, soprattutto, che: «l'attuazione dei nuovi principi, e in particolare di quello della sostenibilità del debito pubblico, implica una responsabilità che, in attuazione di quelli "fondanti" (sent. n. 264/2012) di solidarietà ed eguaglianza, non è solo delle istituzioni ma anche di ciascun cittadino nei confronti degli altri, ivi compresi quelli delle generazioni future» Si trattava, però, di un caso completamente diverso rispetto a quanto in commento poiché non riguardante la violazione del principio ma le modalità di attuazione dello stesso come declinate dalla legge rinforzata n. 243/2012, portando la Corte a ritenere ammissibili le impugnazioni delle Regioni. Sembra opportuno annotare, poi, che le ricorrenti nelle loro argomentazioni non discutevano la ratio, le direttrici essenziali o gli obiettivi della legge, ma avanzavano censure circa la dettagliata disciplina delle modalità con cui sono consentite e limitate le operazioni d'indebitamento, soprattutto in considerazione della compatibilità tra le denunciate norme di dettaglio e le previsioni contenute negli statuti speciali e nei decreti attuativi. In sostanza, le ricorrenti non mettevano in discussione le previsioni inerenti i vincoli generali cui sono sottoposte le operazioni d'indebitamento ex art. 10, c. 1 (volte a finanziare le spese d'investimento) e c. 2 (adeguate coperture degli oneri connessi sulla base di piani di ammortamento), ma lamentavano l'introduzione, da parte del Legislatore statale, di norme di dettaglio non ascrivibili alla sua esclusiva competenza e relative ai limiti ed alle modalità di gestione delle spese in disavanzo. Un'ulteriore particolarità del giudizio in esame attiene, poi, alla circostanza che, per la prima volta, il Giudice delle leggi, affrontando gli aspetti problematici inerenti i detti interessi costituzionali, ha reputato necessario tratteggiare, al fine di vagliare le tesi prospettate dalla difesa statale e dal ricorrente, il quadro normativo sovranazionale in quanto, a fronte di un corpus normativo così complesso, quest'ultimo, pur essendo individuato, perseguito e garantito a livello statale, trae pieno significato e contenuto solo se vi è interazione/integrazione con esso e, per quanto riguarda

Resta da rilevare, infine, che solo nel febbraio del 2015 è giunta la sentenza, ossia circa quattro anni dopo la rimessione della causa alla Consulta e trascorsi addirittura sette anni dall'introduzione della "Robin Tax" che, nel frattempo, ha rimpinguato notevolmente le casse dello Stato.

4. Considerazioni conclusive: profili problematici in ordine ad un (inammissibile) bilanciamento tra l'equilibrio finanziario e la tutela dei diritti del contribuente

Ai fini delle considerazioni sin qui compiute, sembra opportuno soffermarsi sul "valore" dell'equilibrio di bilancio in relazione al quadro ricostruttivo offerto dalla Corte nella sentenza esaminata e da cui è emerso uno "sconfinamento" dal *thema decidendum* per giustificare una decisione, come si è detto, temporalmente manipolativa³⁸.

Invero, accostandosi a tale tematica la Consulta avrebbe dovuto individuare il

le regole di bilancio, anche con quello internazionale. Differentemente dalle sue precedenti sentenze nn. 8/2013 e 60/2013 in cui sono stati espressamente enunciati i soli vincoli posti dall'ordinamento UE, la ricostruzione operata nella sentenza oggetto delle presenti riflessioni si fonda, però, sul "Patto Europlus" e sul "Fiscal Compact", ossia sulla considerazione dei soli obblighi internazionali assunti dall'Italia, aggirando le disposizioni del "Six Pack" modificanti i contenuti del PSC e direttamente attuative degli artt. 121, 126 e 136 TFUE, nonché del "Protocollo n. 12" del Trattato di Lisbona, facendo discendere, la legge costituzionale e la sua attuazione tramite la legge rinforzata, direttamente dai sunnominati accordi internazionali, tralasciando che il novellato art. 81 Cost. non menziona affatto "obblighi europei o internazionali". Inoltre, nella l. n. 243/2012, di attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81, c. 6, Cost., del "Fiscal Compact" e del "Patto Euro Plus" non vi è alcuna menzione. L'architettura delineata dalla Corte, pertanto, appare singolare quando si consideri, per un verso, che il "Patto di bilancio" è stato firmato a margine del Consiglio europeo dell'1 e 2 marzo 2012, mentre l'iter parlamentare della riforma costituzionale era quasi concluso, per un altro, che gli stessi contraenti che hanno sottoscritto il Trattato considerano le regole di bilancio in esso contenute, in qualche modo, "sperimentali", dal momento che è lo stesso "Fiscal Compact" a stabilire che, al più tardi, entro cinque anni dalla sua entrata in vigore, le misure necessarie per incorporarne il contenuto nell'ordinamento giuridico della UE, saranno adottate in conformità del TUE e del TFUE «sulla base di una valutazione dell'esperienza maturata in sede di attuazione» (art. 16), non escludendo l'eventualità di ulteriori aggiustamenti di revisione dell'accordo in caso di negativa esperienza. Sarebbe stato, dunque, forse più opportuno prendere atto che la riforma costituzionale è stata adottata "in esecuzione" o "in attuazione" degli obblighi derivanti, in primo luogo, dai due "Pacchetti normativi" sovranazionali che hanno rinnovato i vincoli del PSC rendendolo più incisivo e rigoroso e, solo indirettamente, dal Trattato di diritto internazionale destinato ad essere incorporato nel diritto dell'Unione. In ogni caso, dall'analisi svolta dalla Corte in sentenza emerge, per la prima volta, l'evidente condivisione della riforma dell'art. 81 Cost. e della relativa disciplina attuativa.

³⁸ I. Massa Pinto aggiunge «di tipo diacronico». Cfr. La sentenza della Corte costituzionale n. 10 del 2015 tra irragionevolezza come conflitto logico interno alla legge e irragionevolezza come eccessivo sacrificio di un principio costituzionale: ancora un caso di ipergiusdizionalismo costituzionale, in *costituzionalismo.it*, 30 marzo 2015.

recinto che identifica il portato della fattispecie tramite un'approfondita esegesi del detto principio nella dimensione complessiva del sistema costituzionale per poi valutare se si imponeva in maniera più incisiva e diversamente rispetto alle sue precedenti decisioni.

Attraverso lo "schermo" degli equilibri finanziari e di bilancio da salvaguardare, in definitiva, la Consulta ha finito con l'attribuirsi una funzione "atipica", ossia di essere *custode* della novellata disposizione in un giudizio i cui termini di riferimento sono stati il limite delle entrate e delle uscite annualmente fissate, da non superare. Una concezione dell'equilibrio di bilancio, pertanto, come "pareggio" che la l. cost. n. 1/2012 non ha previsto né, tantomeno, ha assegnato ad essa nuovi poteri di controllo e sindacato in materia³⁹.

La motivazione del richiamo all'art. 81 Cost. appare inadeguata in particolare nei passaggi finali della pronuncia; più precisamente, quando si fa genericamente riferimento ad «una grave violazione dell'equilibrio di bilancio e quando si rileva che *«l'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale»* dell'art. 81, c. e l. cit., avrebbe determinato uno squilibrio del bilancio di entità talmente significativa da rendere indispensabile «una manovra finanziaria aggiuntiva», in carenza, però, di un'accurata istruttoria sui rimborsi tributari (la misura aggiuntiva di spesa) che rappresenta il punto decisivo ai fini della mancata riduzione del debito pubblico in direzione dell'equilibrio in coerenza agli impegni UE.

Pertanto, una *spesa aggiuntiva* viene identificata come una *manovra aggiuntiva*.

Quando si discute di manovra finanziaria s'intende, infatti, un intervento di

³⁹ R. Perrone Capano, La Corte costituzionale cancella la Robin Tax, salta il giudizio principale, paralizzando il sindacato incidentale in campo tributario: eterogenesi dei fini o obiettivo dissimulato?, in questa rivista, n. 6/2014, p. 12 ss., ha aggiunto: «un'ottica di potere che non bilancia un bel nulla: stabilisce semplicemente il principio che lo Stato può tenere per sé il gettito di un'imposta dichiarata illegittima dalla Corte costituzionale, senza bilanciamento alcuno! Con quali effetti sulla futura legislazione tributaria è facile immaginare i». Ed ancora: «in questa partita la Corte si è assegnata una funzione di protagonista in negativo della crisi istituzionale endemica che attraversa l'Italia da oltre un ventennio; occupando il ruolo che, in una istituzionale meno confusa dell'attuale, spetterebbe al Parlamento, nel quadro di una corretta divisione dei poteri».

aggiustamento di bilancio con riferimento al risultato del saldo dell'esercizio ove tutte le entrate e le spese si presentano come un *unicum* senza alcun collegamento tra ciascuna di esse, ma manovrando su entrambe per raggiungere l'equilibrio strutturale e subito provvedere alle variazioni in ossequio al vincolo costituzionale dell'equilibrio finanziario in senso dinamico e agli obblighi europei e internazionali connessi. Il tutto, anche rimediando ad eventuali significativi cambiamenti in corso di esercizio tanto dal lato dell'entrata (nel caso in esame, minore per l'illegittimità della "Robin Tax"), quanto dal lato della spesa (nel caso in esame, i rimborsi per l'indebito tributario).

La Corte ha sostituito, in altre parole, l'espressione di "equilibrio" - consentire una certa flessibilità nella gestione della finanza pubblica, altrimenti preclusa - con quella di "spareggio contabile" per possibile assenza di copertura di nuove spese a fronte di minore entrate. Eppure, l'equilibrio di bilancio, nonostante interessi *in primis* il monitoraggio della spesa, non può limitarsi ad un'imposta, anche elevata, ma occorre valutare complessivamente entrambe le suddette componenti.

Una valutazione circoscritta ad una spesa aggiuntiva non può fondare un giudizio sull'equilibrio di bilancio se non sopravvalutandola senza alcun riscontro nelle valutazioni correnti sull'economia⁴⁰.

L'art. 81 Cost., invero, non indulgendo in disposizioni di dettaglio, rappresenta una misura ponderata e garantisce la stabilità finanziaria pubblica; per individuare, poi, cosa intendere esattamente per "equilibrio di bilancio" occorre far riferimento alla legge "rinforzata" n. 243/2012⁴¹ che all'art. 3, c. 2, ne precisa la

⁴⁰ Cfr. E. De Mita, Robin Tax, sentenza discutibile, in *Il Sole 24Ore*, 8 marzo 2015, che, tra l'altro, ha aggiunto: «La prova dello squilibrio di bilancio non è stata raggiunta. Nella motivazione della Corte l'entità della spesa che dovrebbe venire in considerazione per prima non è considerata. È arbitrario postulare una legge di bilancio in assenza di bilanci determinati e sconfinare nella demagogia alludendo alle esigenze di solidarietà sociale con la violazione degli articoli 2 e 3 della Costituzione. C'è di più: le disposizioni di cui alla legge 243/2012 saranno operative a partire dall'esercizio relativo al 2014 e quindi non vincolano il governo nel 2013, ma nel 2014. Entro il mese di giugno 2014 doveva predisporre il Documento economico e finanziario per il 2015 e il bilancio di assestamento per l'anno in corso. Sarà la legge di bilancio a indicare il valore cui deve corrispondere l'equilibrio per ciascuno degli anni del triennio di riferimento».

⁴¹ "Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione".

corrispondenza «*all'obiettivo di medio termine*» (OMT), ossia al valore del *saldo strutturale* individuato sulla base dei criteri dell'ordinamento UE, intendendo per quest'ultimo il «*saldo del conto consolidato corretto per gli effetti del ciclo economico, al netto delle misure una tantum e temporanee*» definito in conformità alle regole europee⁴². Ma, a tale riguardo occorre rilevare che essendo ormai l'ordinamento finanziario interno fornito di una serie sistemica di fonti che si diparte a cascata dalle nuove disposizioni costituzionali (norme della Costituzione, disposizioni di rango costituzionali, legge rinforzata, legge organica di finanza pubblica, regolamenti parlamentari), il rinvio recettizio e mobile all'OMT, fonte eteronoma priva di effettiva discussione critica e sanzione parlamentare, come elaborato in sede europea, può essere coerente con il nostro impianto costituzionale solo se il meccanismo a cui si fa rinvio non finisca per bloccare l'indirizzo politico di Governo e Parlamento nell'assolvere le funzioni democratico-costituzionali in materia di bilancio: stabilizzazione anticiclica; redistribuzione; impulso allo sviluppo: funzioni non intestate all'organizzazione comunitaria⁴³.

Gli obiettivi e limiti anzidetti sono stati assegnati dalla Costituzione e dalla l. n. 243 cit. al Legislatore non alla Consulta che non può precludere in alcun modo l'adozione di sentenze che "costano" per assoggettarle ai vincoli dell'art. 81 Cost.;

⁴² Dal quadro normativo sovranazionale possono trarsi, rapidamente, gli elementi definatori della nozione di equilibrio di bilancio che, diversamente dal pareggio, non indica una situazione statica di equivalenza contabile fra entrate e spese, ma dinamica e, dunque, esso è rispettato anche in presenza di un disavanzo giustificato dagli effetti di un ciclo economico avverso. Lo scostamento dal saldo strutturale è sottoposto ad una valutazione flessibile ed è considerato nel quadro dello specifico OMT fissato per ciascun S.M., nel senso che, per lo Stato inadempiente rispetto al proprio, la deviazione è sanzionata se corrisponde almeno allo 0,5 per cento del PIL in un singolo anno o, almeno, allo 0,25 per cento del PIL in media annua per due consecutivi. Nel "Fiscal Compact", ancora, la deviazione massima consentita rispetto al saldo corretto per il ciclo, ai fini del rispetto della regola dell'equilibrio, è stata fissata allo 0,5 per cento per i Paesi con un debito pubblico superiore al 60 per cento del PIL a prezzi di mercato e dell'1 per cento per quelli con debito inferiore al 60 per cento del PIL.

⁴³ Le argomentazioni critiche riferite al rinvio recettizio all'OMT sono mutate da P. de Ioanna, Prefazione -Una questione di metodo, in (a cura di), C. Bergonzini, Parlamento e decisioni di bilancio, Milano, 2014. L'A. ha aggiunto, tra l'altro, che si tratta di modelli previsionali econometrici: «che aiutano a sbrogliare la matassa per il decisore, individuano le tendenze di fondo dei processi economici ma quando vengono trasformati in vincoli normativi e in procedure deputate a far rispettare tali vincoli [...] questi modelli cambiano radicalmente natura; escono dal campo delle scienze economiche ed entrano nel campo delle scienze morali-cognitive-normative [...] si tratta di una questione essenziale per capire quale deve essere il metodo per analizzare l'operazione fatta in Italia con la l. cost. n. 1 del 2012».

tanto più quando, come nel caso della sent. n. 10, danno applicazione a principi costituzionali violati escludendo che su di essi possa gravare il condizionamento delle disponibilità finanziarie⁴⁴.

Del resto, proprio il Legislatore ha previsto l'ipotesi che le sentenze della Corte possano determinare "costi aggiuntivi" stabilendo all'art. 17, c. 13, l. n. 196/2009 che: *«Il Ministro dell'economia e delle finanze, allorché riscontri che l'attuazione di leggi rechi pregiudizio al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, assume tempestivamente le conseguenti iniziative legislative al fine di assicurare il rispetto dell'articolo 81, quarto comma, della Costituzione. La medesima procedura è applicata in caso di sentenze definitive di organi giurisdizionali e della Corte costituzionale recanti interpretazioni della normativa vigente suscettibili di determinare maggiori oneri, fermo restando quanto disposto in materia di personale dall'articolo 61 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165»*.

Gli obiettivi e limiti riguardano, dunque, i "mezzi" e non i "fini" posti a garanzia del processo allocativo delle risorse pubbliche e sono posti per una più coerente ed informata impostazione della politica di bilancio, concependosi l'equilibrio

⁴⁴ Cfr. M. Luciani, L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità, cit.. Riguardo al problema delle sentenze che "costano", ad avviso dell'A., nulla è cambiato con il nuovo art. 81 Cost. in quanto l'ostacolo ad esse: «non può stare nella riserva del potere di spesa in favore degli organi della rappresentanza, perché questa obiezione proverebbe troppo, rendendo insuperabile la stessa counter-majoritarian difficulty [...], un giudice costituzionale che si considerasse vincolato a non adottare decisioni "costose", ritenendole riservate alla rappresentanza politica, confesserebbe di credere in un deficit della propria legittimazione, così compiendo un sostanziale suicidio istituzionale». Quanto all'inserimento del profilo del "costo" entro il bilanciamento, Egli sostiene la formula - come in parte si è anticipato nella nota 2 - di un "bilanciamento ineguale", poiché: «quando si bilanciano esigenze finanziarie e diritti fondamentali, quello che si può praticare è, tutt'al più, un bilanciamento ineguale, nel quale le prime soccombono sempre, salvo si dimostri che il loro sacrificio implica il parallelo sacrificio di altri ("controinteressati") diritti fondamentali». Sugli inconvenienti del bilanciamento operato nella sentenza in esame v. anche I. Ciolli, L'art. 81 della Costituzione: da limite esterno al bilanciamento a super principio, in forumcostituzionale.it, 26 maggio 2015, che ha scorto un bilanciamento "alla pari" tra risorse finanziarie e diritti costituzionali. Ripercorrendo i casi considerati dalla dottrina in cui l'art. 81 Cost. era stato utilizzato per valutare i "costi" delle sentenze e tale assunto aveva portato la Corte ad ammettere una certa gradualità nella protezione di diritti a prestazione, coniando l'espressione "diritto costituzionale condizionato", la naturale condizione della limitatezza delle risorse era avulsa da un vero e proprio bilanciamento eseguito in sede politica tra i vari interessi o beni costituzionalmente protetti. Infatti: «[...] Mai fino alla sentenza in commento, il rispetto dell'equilibrio di bilancio era stato considerato un principio costituzionale capace di prevalere in modo assoluto sulle altre norme di valore costituzionale, come quelle che disciplinano il funzionamento stesso della Corte, [...] ma anche di prevalere sul diritto alla tutela giurisdizionale che - almeno nei termini posti dalla decisione - è negata alle parti del processo a quo».

finanziario come *mezzo (tecnico)* rispetto a un *fine (economico-sociale)* più ampio.

Quanto ai primi, l'art. 81 Cost. non stabilisce come, dove e quando debbano essere reperiti, né come e dove debbano essere spesi; quanto ai secondi, non esprime quali debbano essere perseguiti, ma si pone a presidio della salvaguardia dell'effettività della realizzazione di quelli d'interesse pubblico che competono alla legislazione di spesa, fornendo indicazioni al Legislatore sul ruolo e sulle funzioni che, nelle intenzioni del Costituente, deve assumere l'attività finanziaria attraverso uno schema concettuale e di metodo fondato sulla individuazione, appunto, della sua *funzione* quale strumento di programmazione, stabilità e sviluppo del sistema socio-economico.

Per cui, il nuovo art. 81 Cost., in siffatta chiave sistematica, non va interpretato in funzione della realizzazione di scopi prettamente economici ("pareggio di bilancio"), bensì in funzione dei valori sottesi che deve tutelare, consacrati nell'art. 2 Cost., e della necessità, in coerenza con essi, di attivare e favorire il processo di trasformazione sociale le cui linee sono tracciate nell'art. 3 Cost.: priorità costituzionali che non possono essere invertite antepoendo l'esigenza di contenimento della spesa alla tutela dei diritti fondamentali, ma impegnando il *potere della borsa* a perseguire finalità connesse ai principi supremi dell'ordinamento condizionando parte delle scelte finanziarie.

Dai combinati delle disposizioni emerge la concezione della *finanza funzionale* che considera il bilancio come strumento correttivo dei cicli economici cui non è estraneo il *deficit spending* nel rispetto del presidio invalicabile dell'art. 126 TFUE che, a fronte della mutevolezza delle regole euro-fiscali, vieta non il deficit *tout court* ma i deficit *eccessivi*⁴⁵.

⁴⁵ Si evidenzia, in tal modo, la "funzione anticiclica" della finanza pubblica che attraverso la manovra della spesa pubblica contribuisce a correggere le fluttuazioni economiche ("congiuntura") per conseguire la stabilizzazione del reddito nazionale. In sostanza, la teoria abbatte gli assunti base della "finanza ortodossa" ("finanza neutrale" / "pareggio di bilancio"), sostituendoli con il deficit spending e la finanza anticiclica ("finanza eterodossa"). La concezione congiunturale della finanza pubblica riconosce a questa una funzione non più esclusivamente stabilizzatrice ma anche incrementativa del reddito nazionale e, per la rilevanza che assume rispetto ad esso, è definita, appunto, funzionale. Nel suo schema teorico, l'attività finanziaria è

Interrogandosi, dunque, sulla natura dell'equilibrio del bilancio nel quadro della nuova disciplina costituzionale, il valore che emerge è quello della particolare attenzione alla *stabilità e sostenibilità* finanziaria che hanno un ruolo centrale nella disciplina (anche) europea e che si realizzano attraverso l'apparato regolativo delle *fiscal rules* volto a porre sotto tutela le finanze pubbliche, il cui ruolo dominante, nel nostro contesto giuridico, è segnalato con un lessico variegato (pareggio; equilibrio; saldo strutturale; omt.; stabilità; sostenibilità), rimandando a una tavola di principi e interessi tutti rivolti a garantire la tenuta dei conti pubblici e degli equilibri finanziari, ora proiettati nella Carta.

Ma l'emersione di essi, che si contraddistinguono per una valenza meramente economico-finanziaria, non ha una propria autonomia nella trama costituzionale costituendone solo una delle sue componenti che non può, nel *case study* considerato, disgiungersi dall'impianto dei valori fondamentali né, tantomeno, comprimerne la portata.

La decisione della Corte, però, sembra affermare il contrario pur avendo considerato che il compito istituzionale affidatole richiede che la Costituzione sia garantita come un tutto unitario in modo da assicurare: «*una tutela sistemica e non frazionata di tutti i diritti e i principi coinvolti nella decisione*» poiché: «*se così non fosse, si verificherebbe l'illimitata espansione di uno dei diritti, che diverrebbe*

strumento di risoluzione dei problemi di lungo periodo con finalità di programmazione, stabilità e sviluppo del sistema socio-economico. La teoria, ideata da A.P. Lerner (The economic of control, N. Y., 1946), con il contributo del pensiero di A.H. Hansen (Fiscal policy and business cycles, N.Y., 1941), è posta a garanzia dell'interesse pubblico generale, ossia il "benessere" economico e sociale nel grado più elevato da realizzare soltanto attraverso un'attività finanziaria diversificata tra lo Stato e gli enti territoriali. La manovra di bilancio, la fiscal policy, si realizza quale manovra fiscale e di spesa pubblica e, quindi, attua una vera e propria politica di bilancio. Questo, a sua volta, va strutturato in modo da assolvere alla funzione di strumento di correzione degli andamenti economici poichè raffigurante il "telaio" dell'attività finanziaria. E' nel bilancio nazionale, infatti, che confluisce l'intera attività politico-economica e finanziaria che lo Stato pone in essere per compiere gli adattamenti richiesti dalle variazioni sia economiche sia sociali. In altri termini, le entrate e le spese fungono da fattori determinanti dell'indirizzo e dell'andamento dell'economia e l'attività finanziaria è uno strumento del volume del reddito nazionale e della sua stabilità, della distribuzione tra i vari gruppi sociali, dello sviluppo economico. Dalla comparazione tra le nozioni brevemente esposte e le norme ed i principi costituzionali che riguardano il ramo finanziario consegue che l'attività finanziaria recepita in Costituzione riflette anche la teoria del bilancio ciclico svolgendone i postulati ed ampliandone il campo d'intervento in quanto strumento di perequazione e coesione. Per approfondimenti v. L. Di Renzo, Politiche e istituti della finanza pubblica nazionale e europea, Napoli, 2007, p. 49 ss..

“tiranno” nei confronti delle altre situazioni giuridiche costituzionalmente riconosciute e protette», con la necessità di: «un continuo e vicendevole bilanciamento tra principi e diritti fondamentali, senza pretese di assolutezza per nessuno di essi».

E' proprio questa precisazione a suggerire un ulteriore oggetto di disamina.

In questo caso non si trattava di equiparare principi e diritti fondamentali che trovano la loro collocazione nella prima parte della Costituzione, ma questi con una disposizione sistemata nella seconda parte che contiene le regole fondamentali dell'organizzazione statale declinate in disposizioni relative al suo ordinamento e disciplinanti la formazione e il funzionamento degli organi di vertice ed i relativi rapporti. Gli enunciati della seconda parte sono, pertanto, “al servizio” della prima, potenziando i principi fondamentali e le sue norme.

Il principio di equilibrio di bilancio, invece, viene estratto dalle norme che presidiano il processo legislativo entrando in gioco quale limite alla sovranità del Legislatore a cui è rivolto; è la *sedes materiae* dell'art. 81 Cost., dunque, a delimitare il soggetto tenuto al suo rispetto non avendo la Corte né poteri né strumenti per incidere direttamente sulla formazione e sulla gestione del bilancio⁴⁶.

Eppure, essa ha ritenuto la salvaguardia dell'equilibrio il bene da tutelare maggiormente, alla stregua di un principio supremo, facendo addirittura prevalere l'art. 81 Cost. sui diritti fondamentali con un bilanciamento non ineguale ma, addirittura, contrastante con l'ordito costituzionale cui si è detto. E' come se l'Alto Consesso avesse usato la tecnica del *canone inverso* facendo muovere la voce conseguente in moto contrario rispetto alla voce antecedente, causando esiti della decisione ancor più incompatibili di quelli che l'hanno indotta a censurare la disciplina legislativa e ponendo, oltretutto, in secondo piano gli effetti di giustizia innovati dalla dichiarazione d'incostituzionalità con lesione del diritto alla tutela giurisdizionale che, almeno nei termini posti nella sentenza, è stato negato alle

⁴⁶ Cfr. R. Bin, Quando i precedenti degradano a citazioni e le regole evaporano in principi, in Forum Quad. cost., cit..

parti del processo *a quo* con *vulnus* dell'art. 24 Cost. qualificato dalla stessa Corte uno dei principi supremi dell'ordinamento essendo: «*intimamente connesso con lo stesso principio di democrazia l'assicurare a tutti e sempre, per qualsiasi controversia, un giudice e un giudizio*»⁴⁷.

In tale contesto, la *ratio*, le direttrici essenziali e gli obiettivi di cui alle regole dell'art. 81 Cost., considerando il "rapporto" tra entrate e spese e la "sostenibilità" del debito, sembrano attenere ed impattare soltanto sul "modo" di finanziamento" tacendo sui "metodi" di attuazione dei valori costituzionali. La norma dice, infatti, soltanto che la legislazione ed i valori costituzionali ad essa sottesi non possono essere realizzati *squilibrando* il bilancio, ma non che "ragioni di bilancio" possano, in assoluto, impedire di attuarli.

Ogni manovra che tuteli un valore costituzionale comportando maggiore spesa o minore entrata può rispettare l'equilibrio di bilancio attraverso non una manovra *aggiuntiva* ma *correttiva* tagliando, cioè, una spesa o prevedendo una maggiore entrata equivalenti. Sono queste ad impattare, eventualmente, sui valori costituzionali ed è, pertanto, con esse che deve compiersi la ponderazione sostanziale (non con l'equilibrio di bilancio)⁴⁸.

A questi elementi, tuttavia, la Corte non fa riferimento né indaga esattamente sulla nozione di equilibrio da cui avrebbe potuto dedurre che non erano i "rimborsi" a poter violare la regola fondata sull'unitarietà e globalità del bilancio.

Dunque, rispetto alla lesione di un limite quantitativo, qual è il vincolo del pareggio, tutte le misure di spesa si collocano su un medesimo piano, non sono differenziabili, perché nessuna, singolarmente, è capace di determinare la detta violazione. Solo se la singola misura si somma alle altre che con essa convivono si realizza lo "sbilancio" e non è compito della Corte selezionare dove e come "tagliare" per riportarlo in equilibrio altrimenti precede il Legislatore⁴⁹.

⁴⁷ V. Corte cost., sent. n. 238/2014.

⁴⁸ Cfr. A. Marcheselli, in Id. - S.M. Ronco, L'"incostituzionalità differita" della c.d. Robin Tax, tra diritti fondamentali, analisi economica del diritto e diritto dell'Unione europea: il futuro della fiscalità tra nuove categorie concettuali e rischi di "teratogenesi" giuridica, in consulta online, fasc. III, 2015. Secondo l'A. la sentenza appare carente sotto la ponderazione dei tratti fondamentali del diritto finanziario.

⁴⁹ G. Scaccia, La giustiziabilità della regola del pareggio di bilancio, in Riv. AIC, n. 3/2012, ha

A fronte delle dette difficoltà d'individuazione ed utilizzo del nuovo parametro cui rapportare il giudizio di costituzionalità si auspica (ed agevolmente pronostica), sulla scia delle vivaci reazioni critiche sulla sentenza, una rinnovata attenzione ed interpretazione sulla portata dell'art. 81 Cost..

Traspare, infatti, la mancata consapevolezza nella decisione dei gravi problemi di controllabilità giuridica della materia data dalle complessità tecniche del giudizio⁵⁰ che necessitano nuovi approcci nel definire natura e portata anche del principio di sostenibilità del debito pubblico dal momento che il Legislatore non lo ha fissato in generale ma ne ha puntualmente disciplinato sia la fonte sia il contenuto⁵¹.

affermato che l'effettività della garanzia giurisdizionale della regola del pareggio ex art. 81 Cost. appare per più versi accidentata e ciò non è dovuto ad elementi di casualità, ma rappresenta, in qualche misura, il riflesso di una quasi inevitabile scarsa coercibilità giuridica delle norme costituzionali sul bilancio. La debolezza del controllo costituzionale è diretta conseguenza della complessità degli accertamenti tecnici e delle analisi econometriche necessarie per stabilire se una certa misura di extra-disavanzo sia capace di rimediare ai danni causati da "eventi eccezionali". Il Giudice delle leggi, infatti, non potrebbe stabilire che una riduzione delle spese correnti sia da preferire al ricorso all'indebitamento oppure all'aumento dell'imposizione fiscale in quanto misura "più lieve" - nei termini del controllo di proporzionalità - se non violando i limiti esterni delle proprie attribuzioni costituzionali e invadendo il terreno riservato alle opzioni politico-legislative. Non sono, perciò, lontane dal vero le teorie dottrinali che, senza mezzi termini, hanno sostenuto che il diritto del bilancio - in quanto in esso pulsa il cuore della vita statale e prendono forma normativa i presupposti dell'esistenza dello Stato - è un diritto a prescrittività dimidiata, a coercibilità ridotta, tanto da configurarsi come una sorta di soft law operante all'interno dello Stato-apparato, ma improduttivo di effetti nei confronti dello Stato-comunità e dei privati in particolare.

⁵⁰ L'attenzione della Corte, invero, non era mai mancata sugli effetti concreti delle proprie pronunce sugli equilibri di bilancio. In tema di supporto tecnico-finanziario per le decisioni in cui sia imprescindibile la valutazione del dato economico o contabile, nel 1995 era stato istituito l'Ufficio per la documentazione e quantificazione finanziaria all'interno dell'ora soppresso Servizio Studi. Ove intendesse svolgere accertamenti in proprio, senza acquisire atti da altri organi, basterebbe, quindi, ricostituire l'Ufficio per compiere indagini finalizzate a quantificare gli effetti nell'ordinamento del costo di una pronuncia di accoglimento, oppure far ricorso a strumenti quali le ordinanze istruttorie per avere le informazioni di natura tecnica necessarie ad orientare le decisioni in vista dell'esigenza d'individuare l'ammontare dell'onere di spesa pubblica conseguente. In questa seconda ipotesi, la Corte, utilizzando dati in via istruttoria, potrebbe porsi al riparo da eventuali dissensi e critiche trovando fondamento in documenti pubblici. Cfr. S. Scagliarini, *La quantificazione degli oneri finanziari delle leggi tra Governo, Parlamento e Corte costituzionale*, Milano, 2006. Sempre rispetto alle "ricadute finanziarie" delle sentenze sembra opportuno considerare che, per dare più solido fondamento alle scelte operate dalla Consulta, un ruolo di supporto può esser dato dalla Corte dei conti o dall'Ufficio parlamentare di bilancio, come si chiarisce più avanti nel testo.

⁵¹ In tal senso non appare chiarificatrice la sent. n. 88 cit. in cui la Corte aveva iniziato ad occuparsi della problematica non fornendo, però, indicazioni sui principi in materia o interpretazioni sulla natura giuridica del vincolo dell'equilibrio finanziario nel rinnovato quadro costituzionale,

Con tali considerazioni non si vuol certo affermare che la Consulta debba trascurare il "costo finanziario" derivante dalle proprie sentenze ma porsi il problema di come conciliare due opposte esigenze: ristabilire la tutela dei diritti compromessi salvaguardando l'equilibrio finanziario quando una pronuncia di accoglimento, finalizzata a preservare le esigenze finanziarie statali, comporta la caducazione di un diritto costituzionalmente garantito la cui soddisfazione implica una spesa pubblica.

Nella decisione, però, non sono stati reputati necessari i poteri istruttori, ritenendosi sufficienti i dati contenuti in documenti ufficiali o nella legislazione finanziaria; se, invece, la Corte si fosse rivolta all'Ufficio parlamentare di bilancio⁵² per acquisire informazioni e chiarificazioni sui criteri di contabilizzazione degli effetti finanziari derivanti dalla declaratoria d'illegittimità avrebbe ottenuto un'illustrazione del pareggio meglio definita giuridicamente e la preoccupazione di alterare il livello del saldo strutturale nel 2015 per la maggiore spesa data dal pagamento dei rimborsi della "Robin Tax" non sarebbe rientrata nel calcolo poichè misura *una tantum*⁵³ finanziata dalle disponibilità di bilancio e con la procedura di

limitandosi ad affermare che: «il nuovo sistema di finanza pubblica disegnato dalla legge cost. n. 1 del 2012 ha dunque una sua interna coerenza e una sua completezza, ed è pertanto solo alla sua stregua che vanno vagliate le questioni di costituzionalità sollevate nei confronti della legge». V. anche nota n. 37 .

⁵² L'Upb, istituito dall'art. 5, c. 1, lett. f), l. n. 242/2012, è un organismo indipendente che svolge analisi e verifiche sulle previsioni macro-economiche e di finanza pubblica dell'Esecutivo e valuta il rispetto delle regole di bilancio sia nazionali sia europee. In particolare, esso valida le previsioni del Governo contenute nei documenti di programmazione e gli andamenti finanziari (anche per sotto-settore); verifica l'osservanza delle regole di bilancio, l'attivazione e l'utilizzo di alcuni degli istituti previsti dal nuovo quadro delle regole UE (in particolare, il "meccanismo correttivo" e l'autorizzazione in caso di "evento eccezionale"), la sostenibilità finanziaria nel lungo periodo. Si occupa, poi, di ulteriori temi rilevanti ai fini delle dette attività anche divulgando elementi informativi.

⁵³ Ai fini della quantificazione del saldo strutturale, difatti, le somme erogate a tale titolo possono essere così trattate nella misura in cui gli effetti siano transitori e derivanti da fattori imprevisi oppure da misure finalizzate a conseguire effetti positivi temporanei. Tali rimborsi potevano, dunque, essere esclusi dal calcolo del saldo strutturale non incidendo né sul raggiungimento dell'OMT, espresso in termini strutturali nel braccio preventivo del PSC, né sul percorso di avvicinamento ad esso. Detta impostazione è stata confermata dalla Commissione europea nell'assessment del "Programma di Stabilità 2015" del 27 maggio u.s.. Per quanto riguarda gli importi arretrati il Reg. SEC2010 e il suo "Manuale attuativo" prevedono che il momento della registrazione corrisponda a quello in cui i ricorrenti acquistano il diritto; per cui, le dette somme devono essere contabilizzate nel 2015. Cfr. Reg. UE n. 549/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 21 maggio 2013 relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nell'Unione europea, paragraf. "Sentenze di tribunali"; Eurostat, Manual on Government Deficit and Debt -

cui all'art. 17, c. 13, l. n. 196/2009 che prevede l'attivazione di una manovra, appunto, *correttiva*, promossa dal Ministro dell'economia nei casi in cui si verificano o sono prevedibili "scostamenti" derivanti da pronunce suscettibili di determinare oneri per la finanza pubblica⁵⁴.

Nella fattispecie esaminata, tutto quanto sin'ora si è detto appare, poi, ancor più significativo perché si trattava d'intervenire in materia tributaria ove a contrapporsi sono, da un lato, il contribuente e, dall'altro, il Legislatore che, in tempi di crisi economica, è maggiormente indotto a far prevalere l'interesse fiscale su altri principi che in situazioni ordinarie connotano il reciproco rapporto.

La motivazione del Giudice costituzionale, per questo particolare aspetto, non appare "solida": il mero rispetto dell'art. 81 Cost. nel caso di specie diventa *principio tiranno* vanificando la tutela dei diritti del contribuente che aveva portato all'accoglimento della questione d'incostituzionalità sollevata nel processo principale.

Se, poi, si tiene presente che l'influenza determinata dalle conseguenze finanziarie sugli equilibri di bilancio che una pronuncia di mero accoglimento avrebbe prodotto non è stata evocata dalla Corte nelle due successive sentenze d'incostituzionalità anticipate nelle prime pagine di queste note⁵⁵, di notevole

Implementation of ESA 2010, 2014.

⁵⁴ Anche se non sembra esservi una regolamentazione esplicita in tal senso, vi sono già stati effetti di sentenze valutati quali misura *tantum*. Si pensi, ad es., ai rimborsi dovuti in seguito alla sentenza della Corte di Giustizia che aveva dichiarato illegittima l'indetraibilità dell'Iva sulle auto aziendali indicata dalla disciplina europea (C-228/05, 4 settembre 2006).

⁵⁵ Ci si riferisce, più dettagliatamente, all'illegittimità costituzionale delle leggi del "Governo Monti" che bloccavano - rispettivamente negli artt. 24, d.l. n. 201/2011 e 16, d.l. n. 98/2011 - la perequazione automatica delle pensioni per i trattamenti oltre tre volte il minimo e l'adeguamento retributivo degli stipendi del pubblico impiego per il "congelamento" della contrattazione collettiva. Le disposizioni, avendo una motivazione di contenimento e riduzione della spesa pubblica per la contingente situazione finanziaria relativa all'erogazione di prestazioni sociali in ragione dell'obbligo costituzionale di raggiungere l'equilibrio strutturale delle entrate e delle spese di bilancio in opposizione ai requisiti di protezione dei diritti fondamentali dell'individuo, avrebbero potuto sollecitare la Corte ad esprimersi sul "giusto equilibrio" tra esigenze generali della comunità e requisiti di protezione dei diritti fondamentali del singolo, fornendo chiarimenti sul ruolo del pareggio di bilancio ex art. 81 Cost. a fronte di sentenze di spesa. Invece, a tale vincolo ha solo accennato nella prima sentenza e non vi è stato alcun riferimento nella seconda. La Corte, probabilmente, sconta la difficoltà di misurarsi con il vincolo del pareggio quando è chiamata a verificare la legittimità costituzionale delle norme con i fondamenti macroeconomici nella proiezione delle finanze pubbliche. Si può riconoscere di una legge l'indicazione delle fonti di copertura per il finanziamento di nuovi diritti o prestazioni sociali, cioè l'impatto tecnico e

impatto finanziario determinando effetti immediati per le casse erariali, viene ancora più in luce la singolarità della decisione in una fase che rappresenta solo gli ultimi episodi del tormentato rapporto con il Legislatore nella delicata materia delle sentenze di spesa e che porta a chiedersi quale tra essi rappresenti effettivamente la giustizia costituzionale⁵⁶.

Ma la sentenza di cui si è trattato non è un'additiva di una prestazione e ha dichiarato incostituzionale la maggiorazione dell'aliquota Ires come specificato; non è, pertanto, una sentenza "di spesa" colpendo un'imposizione fiscale illegittima *ab origine* e che, a seguito dell'accoglimento, impone la tutela del diritto compresso ed eventuali ripristini e/o risarcimenti per reintegrare quanto violato.

Nel caso di un'imposizione fiscale illegittima originaria, il contribuente-ricorrente ha il diritto di ottenere la restituzione di quanto pagato con obbligo dell'Agenzia delle Entrate di restituire l'imposta e tanto si estende anche ad altri

finanziario delle misure all'interno dei capitoli di bilancio dedicati ma non l'incasellamento di quelle misure nelle esigenze di contenimento della spesa e di equilibrio economico di per sé dinamiche ed imprevedibili poichè correlate ad una crescita solo in parte ponderabile e per le quali il Legislatore ha assoluta discrezionalità di manovra.

⁵⁶ Il quesito è posto in questi termini da A. Morrone, Ragionevolezza a rovescio: l'ingiustizia della sentenza n. 70/2015 della Corte costituzionale, in *federalismi.it*, n. 10/2015, che giunge poi a conclusioni inverse rispetto a quelle che si assumono nel testo confrontando la sen. n. 70 con la n. 10 che considera opposte per l'antiteticità delle affermazioni circa il valore costituzionale dell'art. 81. L'A., infatti, si chiede: «Quale sarebbe il punto di vista della Corte costituzionale nella difficile e per nulla scontata questione relativa al bilanciamento tra diritti di prestazione sociale ed equilibrio economico-finanziario? Che cosa giustifica la mancata restituzione ai contribuenti di un'imposta di un valore stimato intorno a 6,3 miliardi di euro e, invece, il mancato risparmio di spesa di 21 miliardi di euro, che espone il Governo a recuperare le risorse corrispondenti da restituire ai pensionati, con conseguente necessità di rivedere gli equilibri di bilancio prestabiliti e concordati con le istituzioni europee nella legge di stabilità appena approvata?». Aver ignorato l'art. 81 Cost. rappresenta: «l'ingiustizia della sentenza in quanto al posto del bilanciamento è stabilito un ordine gerarchico di valori sbilanciato a tutto vantaggio dei diritti previdenziali: diritti dei quali è affermata la supremazia assoluta sulle concorrenti, non ponderate, esigenze di solidarietà e di eguaglianza sottese alla manovra finanziaria presupposta dalla "legge Monti", c.d. Salva Italia. Anzi, l'una e l'altra, quelle stesse esigenze sono utilizzate proprio per radicare quella gerarchia assiologica». Sulla preminenza dell'equilibrio di bilancio inteso come principio equilibratore per la soddisfazione dei diritti in quanto "finanziariamente condizionati" cfr. A. Anzon Demmig, Una sentenza sorprendente. Alterne vicende del principio dell'equilibrio di bilancio nella giurisprudenza costituzionale sulle prestazioni a carico del pubblico erario, in *osservatorio AIC*, settembre 2015. Contra, condividendo l'impostazione della decisione e giustificando l'omessa considerazione del principio ex art. 81 Cost. ed il dispositivo integrale di annullamento, G.M. Salerno, La sentenza n. 70 del 2015: una pronuncia non a sorpresa e da rispettare integralmente, in *federalismi.it*, n. 10/2015, nonché M. Esposito, Il decreto-legge in-attuativo della sentenza n. 70/2015 della Corte costituzionale, in *osservatorio AIC*, maggio 2015.

soggetti, nella medesima situazione, ricorrendone i presupposti.

Non si tratta, perciò, di effetti di per sé incompatibili con la Costituzione ma di obblighi restitutori che possono avere un impatto più o meno forte sul bilancio pubblico a seconda di diverse variabili. In altri termini, lo stato della finanza pubblica è un dato che il Giudice costituzionale non può né modificare né sanzionare ma deve solo eventualmente comminare le modalità con cui il Legislatore ha operato le sue scelte all'interno di un dato contesto economico.

Il diritto alla restituzione di una somma percepita indebitamente dallo Stato è ben diverso dal diritto di ricevere una prestazione a carico della P.A., per cui il tema delle sentenze costituzionali che "costano" pare avulso dalla decisione. E quand'anche la si volesse considerare una sentenza di spesa⁵⁷, si tratterebbe di una riferita a spese che per loro natura non possono essere subordinate ad un limite finanziario al contrario di altre tipologie su cui può intervenire un vincolo di tale natura quale limite massimo.

Per le spese non limitabili in termini finanziari, in parte corrispondenti a diritti soggettivi, per le quali è ipotizzabile soltanto una "previsione", l'eventuale sfondamento del tetto di spesa non può giustificare la cessazione dell'efficacia delle disposizioni normative ed il d.l. n. 194/2002 - c.d. "Decreto taglia-spesa" - ha previsto a tal fine l'introduzione di una specifica clausola di salvaguardia per la compensazione di eventuali eccessi.

Per quanto argomentato, sembra che il Giudice costituzionale - pur consapevole della peculiarità che avrebbe introdotto non retroagendo gli effetti della pronuncia in una circostanza del tutto diversa rispetto a quelle richiamate in casi precedenti ove la deroga alla retroattività era stata utilizzata e riguardanti giudizi su disposizioni censurate per la limitazione delle garanzie di un diritto ad una prestazione, limitazione giustificata, appunto, da esigenze "funzionali" o di bilancio⁵⁸ - abbia optato per limitare gli effetti della declaratoria d'illegittimità

⁵⁷ Tal è per C. Padula, Dove va il bilanciamento degli interessi? Osservazioni sulle sentenze 10 e 55 del 2015, in *federalismi.it*, n. 19/2015.

⁵⁸ E' la stessa Corte ad ammettere che la graduazione degli effetti temporali delle dichiarazioni d'illegittimità costituzionale operata in passato ha riguardato: «alcune circostanze sia pure non del tutto sovrapponibili a quella in esame (sentenze n. 423 e n. 13 del 2004, n. 370 del 2003, n. 416 del

costituzionale sul piano del tempo attenendosi, pur non evidenziandolo, tanto nel *ritenuto in fatto* quanto nel *considerando in diritto* a quanto auspicato dalla difesa erariale.

L'Avvocatura dello Stato aveva, infatti, chiesto in via subordinata, qualora si fosse giunti a una dichiarazione d'illegittimità costituzionale della "Robin Tax", di escludere la retroattività degli effetti della sentenza di accoglimento per non esporre il bilancio statale alle richieste di rimborso delle imprese interessate pari a circa sette miliardi di euro più interessi⁵⁹.

L'accoglimento di tanto ha determinato la scelta della tecnica decisoria utilizzata dalla Corte portandola ad una sua "teorizzazione" per individuarne i criteri regolatori seppur calati in un caso avulso dalle sentenze costituzionali che "costano".

Le criticità conseguentemente emerse e le alterne recenti vicende del principio dell'equilibrio di bilancio nella giurisprudenza costituzionale non solo, come si è annotato, hanno occupato il dibattito dottrinale, ma anche dimostrato l'attuale difficoltà nel riuscire a dare risposte coerenti su questioni da cui possono scaturire significativi oneri finanziari sul bilancio dello Stato, confermando che si è di fronte ad una nuova fase per il diverso e più significativo rilievo che la norma novellata è destinata ad assumere nei giudizi innanzi alla Consulta.

A tale ultimo profilo, tuttavia, non sembra fornire adeguate soluzioni la proposta

1992, n. 124 del 1991, n. 50 del 1989, n. 501 e n. 266 del 1988)».

⁵⁹ L'assegnatario della causa, l'avv. P. Gentili, Sulla sentenza n. 10/2015 della Corte costituzionale, in *Rass. Avv. Stato*, n. 4, ottobre - dicembre 2014, p. 105 ss., ha scritto: « [...] l'imposta è in vigore dal 2008, e il gettito medio è stato di 1 miliardo all'anno [...]. Su mia richiesta subordinata, formulata per l'ipotesi in cui la questione fosse stata ritenuta fondata (la sentenza non lo dice, ma risulta dagli atti), la Corte costituzionale ha deciso di escludere la retroattività degli effetti della sentenza di accoglimento (vi era già un precedente, ma non di carattere finanziario). In tal modo, ribadisco su richiesta dell'avvocatura, abbiamo evitato rimborsi a favore dei petrolieri e simili per almeno 7 miliardi. Non solo. Abbiamo ottenuto anche una sentenza che per la prima volta, allineando la nostra Corte costituzionale a quella tedesca e alla Corte di giustizia UE, che da sempre esercitano il potere di determinazione temporale degli effetti delle loro pronunce, specifica con puntuale e pregevole motivazione casi e presupposti di esercizio di tale delicato, ma indispensabile potere. È indubbiamente una pietra miliare nella giurisprudenza costituzionale, e possiamo essere soddisfatti di avervi contribuito in modo non secondario. [...] Per ora, accontentiamoci di avere evitato un danno emergente enorme. Per il lucro cessante c'è tempo. E abbiamo un raro esempio di sentenza basata su una ricostruzione della "Costituzione economica" e non sui formalismi concettuali».

contenuta nel d.d.l. A.S. -1952⁶⁰, presentato al Senato il 9 giugno u.s. - "Modifiche alla legge 11 marzo 1953, n. 87, e alla legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di istruttoria e trasparenza dei giudizi di legittimità costituzionale" - che, prendendo in considerazione le "conseguenze finanziarie" delle decisioni del Giudice delle Leggi, incide su aspetti importanti relativi alla sua funzione. Il concetto che lo ispira, infatti, è che tutto il nostro sistema istituzionale debba essere vincolato al rispetto formale e sostanziale dei vincoli posti dall'art. 81 Cost. in quanto direttamente collegati all'appartenenza dell'Italia alla UE e nella *relazione* illustrativa si precisa che questi non possono essere ignorati (neppure) dalla Corte che deve farsi carico del rispetto del pareggio di bilancio e del divieto d'indebitamento; di fatto, si tratta di un tentativo di limitarne le prerogative per evitare altre sentenze con effetti retroattivi, finendo con l'elevare l'irretroattività a regola generale per tutelare il principio come accaduto, appunto, per la decisione sulla "Robin Tax".

La motivazione della proposta non casualmente, muove proprio dagli interrogativi e dall'allarme nel Governo⁶¹ suscitati da questa sentenza nonostante,

⁶⁰ L'A.S., d'iniziativa dell'on. L. Lanzilotta, prevede che quando la soluzione della questione di costituzionalità possa implicare maggiori oneri o minori entrate per i bilanci pubblici la Corte «può chiedere all'Ufficio parlamentare di bilancio una relazione sugli effetti finanziari dell'eventuale dichiarazione di illegittimità costituzionale», in quanto deve giudicare «oltre che sulla base degli elementi forniti da una delle parti del processo. anche tenendo conto delle valutazioni di un organismo indipendente e scientificamente autorevole». La proposta di legge conferisce, peraltro, la base giuridica ad un principio già affermato dalla giurisprudenza costituzionale e, cioè, la facoltà di disporre la non retroattività della dichiarazione d'illegittimità modificando (non solo) l'art. 30, c. 3, l. n. 87/1953, ma aggiungendo la facoltà di disporre «di una diversa modulazione dell'efficacia nel tempo della stessa decisione, a tutela di altri principi costituzionali». Allo stesso fine, il ddl introduce l'istituto della dissenting opinion, ossia la possibilità di rendere pubblico il parere contrario di uno o più giudici pubblicando le motivazioni in calce alla decisione per garantire la trasparenza della discussione ed aumentare la legittimazione della stessa Corte. Si prevede, ancora, che l'Esecutivo quando verifica, sulla base di una specifica relazione dell'Upb, che dall'attuazione di sentenze definitive (di organi giurisdizionali o) della Corte possano derivare oneri non contabilizzati nei bilanci approvati, può adottare le iniziative legislative necessarie per garantire il rispetto dell'art. 81 Cost., che dovranno «indicare modalità e tempi della loro esecuzione tali da assicurarne la coerenza con le norme costituzionali in materia di equilibrio dei bilanci pubblici».

⁶¹ Il Ministro dell'Economia P.C. Padoan in un'intervista a La Repubblica del 22 maggio u.s. sulla vicenda relativa al "bonus dell'indicizzazione delle pensioni" si è detto "perplesso" per il fatto che: «la Corte costituzionale sostiene di non dover fare valutazioni economiche sulle conseguenze dei suoi provvedimenti e che non c'era una stima dell'impatto [...]. Se ci sono sentenze che hanno un'implicazione di finanza pubblica, deve esserci una valutazione dell'impatto [...]. Spero che in futuro l'interazione con il Governo e l'Avvocatura sia più fruttuosa quando ci sono implicazioni per

come in apertura di queste note si è detto, il Presidente della Corte abbia dichiarato che si è trattato di una decisione riguardante “un caso di specie” oltre il quale l'effetto retroattivo delle sentenze costituzionali rimane intangibile.

Per converso, nell'A.S. cit. le implicazioni del nuovo quadro costituzionale rivestono carattere generale riguardante l'equilibrio che il Giudice costituzionale deve garantire tra i diritti tutelati in Costituzione, da una parte, e i vincoli e i principi che la stessa pone in materia di bilancio, dall'altra; vincoli e principi che sono posti anch'essi per assicurare la sostenibilità del soddisfacimento dei diritti costituzionali nel medio e lungo periodo. Dunque, diritti costituzionali a prestazioni e tutele pubbliche (affermati nella Parte I della Costituzione), non assoluti ma relativi, da graduare nella misura e nel tempo del loro soddisfacimento per risultare in equilibrio rispetto agli altri valori costituzionali protetti dall'art. 81 Cost..

Affermazioni forti che, mirando all'azzeramento della retroattività in nome del “nuovo” articolo, paiono segnare il punto più estremo di compatibilità delle sentenze costituzionali con le regole, anche legislative, che presiedono la loro efficacia tipica; si tratta di una questione notevole che offrirà alla Corte nuove occasioni per interrogarsi se esso abbia un rilievo costituzionale tale da bloccare l'efficacia nel passato delle sentenze “costose” oppure lo acquisisca solo quando la sua violazione sia strumentale alla lesione di altri diritti costituzionali nell'ambito dei quali le esigenze finanziarie dovrebbero «*soccombere salvo si dimostri che il loro sacrificio implica il parallelo sacrificio di altri “controinteressati” diritti fondamentali*»⁶².

In altre parole, dovrà arrivare a definire fin dove può estendersi l'esigenza di garantire la stabilità del sistema economico complessivo tenendo, però, presente che la stabilità tra spese ed entrate può essere conseguita in base a variazioni di bilancio che si rendano costituzionalmente necessarie per ripristinare un diritto

la finanza pubblica». Queste parole mostrano rilevanti “frintendimenti” sulla funzione svolta dalla Consulta.

⁶² E' questo un punto ampiamente sottolineato da M. Luciani, cit., al quale si devono riflessioni e frasi virgolettate in questa parte del testo.

costituzionale violato.

In questo contesto, per ora frammentario, il Giudice delle leggi sta cercando di mettere ordine con decisioni non ancora allineate ma da cui dovranno emergere criteri effettivi cui dovrà attenersi il Legislatore per assicurare la garanzia dei diritti costituzionali in una situazione di crisi economica e di limiti alle spese, non compiendo mediazioni sul piano socio-economico e/o dirottando risorse in ragione d'interpretazioni non sorrette in via esclusiva da criteri ed argomentazioni prettamente giuridiche; tanto più quando, come nel caso esaminato, ha "contribuito" al pareggio di bilancio con disposizioni dichiarate incostituzionali e che, pertanto, non avrebbero dovuto sfuggire a censure sugli effetti *pro praeterito* in ragione del ruolo "terzo" rispetto a Governo e Parlamento.

Certo, si è trattato di una sentenza dibattuta in dottrina e discordante in sede giurisprudenziale come ha mostrato l'epilogo della vicenda ove la manipolazione temporale operata è stata disattesa alla ripresa del processo principale mostrando la "resistenza" del giudice chiamato a dar seguito alle sue pronunce (accaduto anche per l'attuazione legislativa parziale della sent. 70/2015⁶³). Tuttavia, qualificare tali evenienze come isolate o quali deviazioni patologiche dal circuito delle garanzie costituzionali appare riduttivo ed è indispensabile che le decisioni della Corte s'inseriscano, per quanto possibile, armonicamente e senza forzature nel tessuto dell'ordinamento.

Proprio rivalutando giuridicamente la distinzione tra le nozioni di *pareggio* ed *equilibrio*, l'Istituzione può allora trovare un'importante chiave interpretativa della l. cost. n. 1/2012 e, pertanto, assumere la chiara consapevolezza che *pari non sono*⁶⁴; questa è la questione essenziale per individuare il giusto metodo di analisi della riforma ponderando i tratti fondamentali del diritto finanziario e tributario.

⁶³ V. anche nota n. 55.

⁶⁴ L'espressione, sotto il profilo prettamente finanziario-contabile, è di M. Degni, Bilancio dello Stato: pareggio e equilibrio pari non sono, in blitzquotidiano.it, 21 marzo 2012.

Prime riflessioni in tema di regolazione pubblica del commercio con l'estero alla luce del nuovo T.T.I.P. (Transatlantic Trade and Investment Partnership)

di Maria Alessandra Stefanelli

ABSTRACT

This study questions the need to critically rethink the traditional legal concept of territory in relation to the substantial ineffectiveness of the current national public regulation of trade with foreign countries and in the light of the upcoming new rules regulating trade between the EU and USA contained in the Treaty Transatlantic Trade and Investment Partnership.

*In relations with these critical issues, we wonder if it is not it time to reach a resulting new conception of territory and border, understood not only as a barrier or wall, but as a point of physiological regulation of trade flows or to final overcoming a prospect of actual - **and not only proclaimed** - internationalization.*

SINTESI

Il presente studio si interroga sulla necessità di ripensare criticamente alla nozione giuridica tradizionale di territorio in relazione alla sostanziale inefficacia della attuale regolazione pubblica nazionale degli scambi commerciali con l'estero e alla luce della imminente nuova disciplina di regolazione degli scambi commerciali tra Unione Europea e USA contenuta nel Trattato Transatlantic Trade and Investment Partnership.

*In relazione a tali criticità, ci si domanda se non sia forse giunto il tempo di giungere ad una conseguente nuova concezione di territorio e di frontiera, intesa non più unicamente quale barriera o muro, ma quale momento di regolazione fisiologica di flussi commerciali ovvero di definitivo superamento in una prospettiva di effettiva - **e non solo proclamata** - internazionalizzazione.*

SOMMARIO: 1. Osservazioni introduttive. Il concetto giuridico di territorio negli scambi commerciali con l'estero – 2. La politica commerciale estera nell'ordinamento giuridico nazionale osservazioni critiche – 3. La regolazione degli scambi commerciali tra Unione Europea e USA nel Trattato T.T.I.P. – 4. Osservazioni conclusive: una nuova concezione giuridica del territorio per la costruzione di nuove regole giuridiche per gli scambi commerciali con l'estero?

1. Osservazioni introduttive. Il concetto giuridico di territorio negli scambi commerciali con l'estero

Come ampiamente noto in dottrina¹, la regolazione dei confini segna il primo

¹ Il riferimento, per tutti, è a CASSESE S., Aspetti della storia delle istituzioni, in Lo sviluppo economico italiano, Milano, 1969, p. 199 ss.

intervento dello Stato sull'economia e sul mercato.

Se uno dei primi esempi di intervento giuridico dello Stato si rinviene nella regolazione delle acque dei grandi fiumi², tale regolazione - va osservato - possiede non solo una valenza alla regolazione dei rapporti commerciali interni alle singole comunità ed ai singoli Stati, ma anche una esplicita rilevanza esterna, allorché il territorio non è semplicemente limite, ma diviene confine.

Storici e giuristi³ si sono interrogati a lungo, e con feconde interrelazioni, circa la rilevanza che l'elemento territoriale ha esercitato sulla umanità e sul suo sviluppo, anche a livello economico, mettendo in luce come il passaggio dell'evoluzione delle popolazioni umane da erratiche-cacciatrici a popolazioni prevalentemente agricole, quindi stanziali e sedentarie, fece emergere *"sempre più evidente il potere di alcuni uomini sugli altri uomini, in base a regole e costumi rispettati dall'intera comunità di riferimento. In questa fase di sviluppo dell'umanità tale fenomeno prese la forma del governo di tipo autocratico, verticale, in cui il potere di imporre vincoli senza il consenso dei destinatari trovò, salvo poche eccezioni, soltanto una legittimazione dall'alto, così come dall'alto dei propri antenati trovava legittimazione la propria esistenza"*.

La terra, infatti, ed il suo sfruttamento sono alla base *"della vita dell'uomo oramai da oltre dieci millenni, permettendo l'avvento delle comunità di villaggio, il sorgere delle città Stato, la fondazione dei regni e la formazione di imperi"*⁴.

Ma è sul finire del XVIII secolo che si poté assistere *"nella cultura occidentale all'affermazione di nuove teorie geologiche e naturaliste che mettevano in dubbio la narrazione biblica del libro della Genesi, quanto meno nel suo valore strettamente letterale. Ciò accadeva in concomitanza all'affievolirsi progressivo*

² Sul punto il rinvio è a GIANNINI M.S., Il pubblico potere: Stati e amministrazioni pubbliche, Bologna, 1986, p. 27.

³ Sulla distinzione tra limite e confine vedasi, per tutti, LOMBARDI G., Spazio e frontiera tra eguaglianza e privilegio: problemi costituzionali fra storia e diritto, in Diritto e società, 1985, p. 47 ss. e più recentemente BISCARETTI DI RUFFIA P., Territorio dello Stato, voce in Enc. diritto, Milano, 1992, p. 341 ; GIOIA A., Territorio in diritto internazionale, in Dig. disc. pubbl. Torino, 1999; VIGLIONE F., I "confini" nel diritto privato comparato, in La nuova giurisprudenza civile commentata, 2011, p. 162 ss.

⁴ ORTINO S., La struttura delle rivoluzioni economiche, Bari, 2010, p. 384.

delle credenze di una Terra formatasi qualche migliaio di anni soltanto e della immutabilità di tutti gli esseri viventi sul Pianeta. Sulla base delle nuove conoscenze della formazione stratigrafica della Terra e delle nuove teorie evoluzioniste sull'origine della specie, nonché dei reperti fossili di organismi estinti, si cominciò ad attribuire al nostro Pianeta un'età sempre maggiore e a ipotizzare una discendenza di tutte le multiforme forme di vita esistenti da pochi antenati comuni. Tutto ciò conduceva inevitabilmente a riconsiderare alla radice anche la posizione dell'uomo nel mondo"⁵.

La scoperta di mondi nuovi e la conoscenza geografica dell'intero pianeta rappresentano "il punto di partenza di una nuova rivoluzione economica e per un nuovo spazio antropologico", che mettono l'uomo "di fronte a un cambiamento del suo ambiente e costretto a modificare il suo comportamento acquisendo nuove conoscenze per sopravvivere"⁶.

E difatti all'inizio dell'età moderna che prende avvio "un nuovo spazio antropologico, allorché la circumnavigazione del globo modifica la prospettiva con cui l'uomo vive il suo destino"⁷: la necessità di "superare vaste distese di acqua e di colonizzare una gran quantità di nuove terre e nuovi continenti hanno spinto alla creazione di nuovi sistemi di produzione dei beni da proiettare alla fine il corso dell'umanità verso una esistenza umana del tutto nuova e inimmaginabile fino a poco tempo prima. Durante i pochi secoli in cui si svolge la nuova rivoluzione economica, l'esistenza quotidiana dell'uomo si modifica più di quanto non era accaduto negli ultimi dieci millenni"⁸.

L'essenza "dei due spazi antropologici che rispettivamente si succedono in seguito alla adozione delle tecniche agricole e alla prima circumnavigazione del globo del XVI secolo è ben colta dalla osservazione hegeliana «Come per il principio della vita familiare è condizione la terra e la salda proprietà fondiaria, così per l'industria è il mare l'elemento naturale che la vivifica e le dà impulso verso

⁵ ORTINO S., op. ult. cit., p. 239.

⁶ ORTINO S., La struttura delle rivoluzioni economiche, Bari, 2010, p. 381.

⁷ ORTINO S., op. ult. cit., p. 384.

⁸ ORTINO S., op. ult. cit., p. 384.

l'esterno>>"⁹.

L'impulso verso l'esterno rappresenta peraltro il senso vero di ogni scambio commerciale e di ogni politica di sviluppo di esso.

Ai nostri giorni si è invece in presenza di un *"terzo spazio antropologico"*, di origine tecnologica, che *"diviene dominio della civiltà europea"*, che in particolare alla fine del XX secolo si identifica come rivoluzione dell'informazione, intendendosi con tale termine *"l'insieme delle modalità e dei risultati con cui si effettua la trasposizione dei dati, cioè la trasmissione di un messaggio tra uomini, macchine, organismi biologici. Le società contemporanee sono caratterizzate dal paradigma della connessione: computer, automazione, dispositivi auto-regolantisi, telecomunicazioni dell'ultima generazione connettono non soltanto le persone, ma ora anche le cose"*¹⁰.

Questo nuovo modo di intendere il territorio produce come primo effetto la separazione del settore primario dall'industria, dal momento che il *"capitale intellettuale è divenuto relativamente più importante del capitale fisico"*, e ciò in quanto *"diversamente dall'era industriale, le industrie dell'era dell'informazione non hanno luoghi geograficamente predeterminati per nascere e prosperare, non essendo più la vicinanza delle risorse naturali e del capitale condizioni indispensabili per la loro riuscita (terreni fertili, miniere, porti naturale, relativa abbondanza di manodopera e capitale)"*¹¹.

Ciò fa sì che le industrie della nuova epoca siano definite *"man made brain power industries"*, in quanto *"industrie come la microelettrica, la biotecnologia, le industrie delle nuove scienze materiali, le telecomunicazioni, l'aeronautica civile, la robotica e scienza del computer, possono essere collocate in ogni luogo sulla Terra, e il luogo dipenderà da coloro che organizzano la capacità intellettuale per catturare tali industrie"*¹².

⁹ ORTINO S., op. ult. cit., p. 383.

¹⁰ ORTINO S., op. ult. cit., p. 399.

¹¹ ORTINO S., op. ult. cit., p. 405.

¹² ORTINO S., op. ult. cit., p. 405, che osserva che "Oggi la conoscenza è l'unica risorsa importante. I tradizionali fattori di produzione - terra (risorse naturali), lavoro e capitale - non sono scomparsi. Ma sono divenuti secondari. ciò spiega perché il perseguimento della ricchezza sia ormai in larga misura applicata alla conoscenza, a creare valore".

In questo nuovo contesto le imprese possono conoscere in tempo reale la situazione *"dei loro mercati, dei loro prodotti e dell'efficienza delle loro organizzazioni, e quindi essere in grado di prendere decisioni con maggior numero di dati e nozioni"*: le stesse imprese finiscono così per *"percepire il loro mercato non soltanto come un unico segmento omogeneo in cui è possibile cogliere le economie di scala grazie ad un approccio indifferenziato, ignorando le differenze nazionali, ma anche un luogo dove possono insediare liberamente la loro organizzazione di direzione, ricerca, produzione, vendita secondo il calcolo delle convenienze fiscali, del costo della manodopera, dell'ambiente"*¹³.

Lo spazio assume allora un connotato che parzialmente trascende il concetto di territorio inteso in senso giuridico tradizionale, in cui rappresenta ancora *"l'elemento fondante del fenomeno giuridico"*¹⁴ per divenire concetto altro e differente non necessariamente coincidente con il territorio inteso in senso fisico.

In un mondo globalizzato quale è quello attuale, infatti, anche i *"fondamenti teorici della territorialità intesa come garanzia della generalità rispetto agli interessi particolari delle persone e dei gruppi e, in quanto tale, presupposto della sovranità e della rappresentanza politica, sono progressivamente erosi e mutano di conseguenza i risvolti pratici attinenti all'organizzazione e all'azione dei pubblici poteri, se è vero che i medesimi processi a diffusione mondiale mettono in moto cambiamenti cruciali non solo nei rapporti tra gli Stati ma anche all'interno degli Stati"*¹⁵.

La dizione di "villaggio globale" rappresenta ancora con una certa efficacia una caratteristica peculiare dell'economia moderna, che fotografa *"l'allargamento dei*

¹³ ORTINO S., op. ult. cit., pp. 406- 407.

¹⁴ CABIDDU M.A. (a cura di), *Diritto del governo e del territorio*, Torino, p. 1, che sottolinea come il ruolo del territorio sia mutato nel corso della storia "e se nello Stato assoluto- in cui tutto il potere sovrano si concentrava nella persona del monarca - costituiva essenzialmente patrimonium principis, nel corso dell'Ottocento, con l'affermarsi dello Stato di diritto, esso diviene misura stessa del potere, elemento identificatore dello Stato nazionale in quanto Stato territoriale e cioè Stati che ha nel territorio non solo il limite della propria sfera di azione (sia verso gli altri Stati sia al suo interno) ma anche una sua qualificazione, come soggetto legittimato in via esclusiva all'esercizio del diritto in quell'ambito spaziale, e dunque elemento costitutivo della persona giuridica statale, allo stesso modo del popolo che vi era insediato, con ciò neutralizzando le persone e la terra, degradate ad oggetti e luogo sul quale e nel quale esercitare la potestà sovrana".

¹⁵ CABIDDU M.A. (a cura di), op. ult. cit., p.2.

mercati dagli originari ambiti locali e nazionali ad ambiti sempre più vasti, fino alla loro globalizzazione, alla instaurazione di un mercato unico mondiale"¹⁶.

Il territorio viene allora inteso come espressione cioè *"di un nuovo rapporto dell'uomo con la realtà circostante"*: in quanto tale, è *"nozione aperta, alla quale il diritto non dà un proprio contenuto definitorio, rinviando piuttosto ad altri campi del sapere: economia, politologia, sociologia, scienze naturali, etc."*¹⁷; esso è anche bene giuridico in quanto *"pur quando supportato da cose (terra, infrastrutture, opere, servizi, beni culturali, etc.) non si identifica con le stesse e con la loro materialità"*¹⁸; ed è anche bene pubblico non in senso soggettivo, cioè *"come appartenenza della cosa al demanio o al patrimonio dell'amministrazione, ma piuttosto come inerenza del bene ad un interesse generale, quello appunto di conservare le cose e il loro contesto, pur secondando i processi vitali della società"*¹⁹.

L'ordinamento giuridico degli scambi economici internazionali si configura allora sempre più come *"quello di una comunità policentrica ove Stati, organizzazioni intergovernative e società multinazionali ... interagiscono, sia pure con ambiti di competenza e ruoli diversi"*²⁰.

2. La politica commerciale estera nell'ordinamento giuridico nazionale: osservazioni critiche

Nessuna analisi in tema di regolazione degli scambi commerciali con l'estero può essere condotta se non si riconoscono le inefficienze regolatorie che

¹⁶ GALGANO F. - MARRELLA F., Trattato di diritto commerciale di diritto pubblico dell'economia, Padova, 2001, p. 1, che osservano che "L'aspirazione all'universalità, per dirla con Jhon Stuart Mill, dell'homo oeconomicus, di un "essere senza patria", come Levin Goldschmidt aveva definito il mercante, ossia di una sola dimensione dell'uomo, non dell'uomo nella pienezza della sua identità". Gli stessi A. ricordano in proposito che con l'avvento del "mercato globale l'economia si dissocia dalla politica. Siamo agli antipodi del pensiero di Fichte: le imprese del nostro tempo, secondo i sociologi, "Si muovono in uno spazio abitato solo dall'economia, non anche dalla politica. I giuristi, a loro volta, denunciano l'arretramento della sovranità degli Stati..."

¹⁷ CABIDDU M.A. (a cura di), op. ult. cit., p. 3.

¹⁸ CABIDDU M.A. (a cura di), op. ult. cit., p.5 .

¹⁹ CABIDDU M.A. (a cura di), op. ult. cit., p. 6.

²⁰ GALGANO F.- MARRELLA F., Trattato di diritto commerciale di diritto pubblico dell'economia, Padova, 2001, p. 42.

affliggono ai nostri giorni il sistema pubblico di disciplina del commercio con l'estero a livello nazionale.

Sono inefficienze storiche, come ampiamente sottolineato in dottrina, tanto che sin dal 1958 Lionetti rileva come l'attività della pubblica amministrazione nella disciplina del commercio con l'estero sia *"di natura speciale ed eccezionalmente complessa, talché non può essere bene intesa e di conseguenza compiutamente illustrata senza richiamarsi alle serie di nozioni di indole tecnica in materia di commercio internazionale, sui cui molto si è scritto dagli economisti, ma poco ed occasionalmente dai giuristi"*²¹.

Lo stesso Autore osserva peraltro che *"gli scambi con l'estero rappresentano fatti notevoli e rilevanti che possono avere, se lasciati liberamente all'iniziativa privata, riflessi pregiudizievoli per l'economia generale del Paese, compromettendone l'equilibrio e quindi, oltre il benessere, la stessa conservazione della società"*²², e ciò fa sì che lo Stato intervenga *"con una serie di attività sia legislativa sia amministrativa"*.

All'epoca il Ministero del commercio con l'estero rappresentava l'organo fondamentale preposto alla amministrazione dell'attività concernente gli scambi internazionali, e ad esso era devoluto *"l'esercizio delle attribuzioni inerenti ai rapporti commerciali con l'estero sia rispetto ai privati, sia rispetto agli organi della pubblica amministrazione"*²³.

²¹ LIONETTI S., Il commercio con l'estero nell'ordinamento amministrativo italiano. Lineamenti generali, Roma, 1958, p. 9, il quale prosegue osservando che "ciò è facilmente comprensibile ove si pensi che la legge disciplina il commercio con l'estero con norme generali che non danno luogo a problemi interpretativi particolari, ispirandosi ai principi dottrinali delle discipline giuridiche fondamentali, coloriti solo dalla specialità della materia". E' appena il caso di ricordare la distinzione introdotta da Zanobini (Corso di diritto amministrativo, Milano, 1958-59, p. 480), che precisava che il termine "commercio" si riconnette "a quel complesso di operazioni poste in essere dagli intermediari allo scopo di far pervenire le merci dai produttori ai consumatori, ed in relazione all'area geografica in cui si svolge si distingue commercio interno, svolto entro i confini dello Stato, e commercio estero, intercorrente tra Paesi diversi", come ricordato da ORLANDO A., Il Commercio, in Trattato di diritto amministrativo (a cura di Sabino Cassese), Milano, 2006, p. 3530.

²² LIONETTI S., op. ult. cit., p. 44.

²³ LIONETTI S., op. ult. cit., p. 47 ss., che ricorda come "L'ordinamento del Ministero del commercio con l'estero non rappresenta alcunché di particolare in quanto comprende gli uffici generali (Gabinetto del Ministro, Segreteria particolare del Sottosegretario di Stato) e gli Uffici speciali, tra cui sono ripartite le attribuzioni stabilite dalla legge; detti Uffici sono rappresentati da quattro Direzioni generali e da un Ispettorato Generale: Direzione generale degli accordi commerciali;

Se tale impostazione trovava giustificazione *"nelle precarietà di condizioni in cui versava il Paese"*, più difficile è comprendere il perdurare sino ai nostri anni, anni nei quali si assiste *"ad un continuo sviluppo del commercio internazionale e, correlativamente, ad una progressiva limitazione in tutti gli Stati contemporanei degli strumenti diretti in qualche modo ad ostacolarlo"*²⁴.

Successivamente infatti la disciplina degli scambi commerciali a livello internazionale *"è stata espressione, più che di determinazioni precise e ben definite, di episodi occasionali, non inquadrabili nell'ambito di un programma di politica economica"*, ed è stato *"costantemente utilizzato il modello introdotto agli inizi del Ventesimo secolo, fondato sul principio del divieto salvo autorizzazione, senza fare ricorso ad alcuna innovazione di carattere sostanziale"*; in altri termini, il regime di regolamentazione degli scambi internazionali di merci si fondava *"su una serie di divieti specifici, stabiliti dalla legge, di effettuare importazioni ed esportazioni di merci e su un correlativo potere di rimozione attribuito alla pubblica amministrazione"*²⁵.

In questo modo *"attraverso provvedimenti legislativi ed amministrativi che, in maniera disordinata e complessa, vietavano, condizionavano, ammettevano in tutto o in parte, le operazioni commerciali con l'estero in relazione alle scelte di politica economica, la potestà di direzione dei rapporti commerciali internazionali veniva attribuita interamente allo Stato"*²⁶.

Direzione generale delle valute; Direzione generale per i piani degli scambi con l'estero e relativo coordinamento, per il commercio di deposito e di transito e per gli affari doganali; Direzione generale delle importazioni e delle esportazioni, Ispettorato generale del Personale e degli affari generali".

²⁴ FRANCHINI C., *Il commercio con l'estero*, in *Trattato di diritto amministrativo*, Milano, 2003, p. 3597.

²⁵ FRANCHINI C., *op. ult. cit.*, p. 3597.

²⁶ FRANCHINI C., *op. ult. cit.*, p. 3599- 3600, che osserva come possa escludersi che "tale orientamento sia il risultato di un preordinato disegno di politica economica ovvero che esso sia stato dettato da particolari esigenze. Più probabilmente, allora, esso deve attribuirsi alla generale tendenza a mantenere in vigore le norme del periodo giolittiano e quelle del periodo fascista, e soprattutto alla scarsa capacità ad innovare dimostrata dal legislatore italiano nel secondo dopoguerra; d'altra parte, in quel periodo non si produsse un nuovo ordine di rapporti tra Stato ed economia, nè in tale ambito la continuità tra l'ordinamento precedente e quello repubblicano fu interrotta dalla disciplina costituzionale entrata in vigore nel 1948. Dopo la dissoluzione dello Stato fascista, infatti, la pubblica amministrazione, al contrario delle altre istituzioni statali, riprese

Sinteticamente, si può affermare che in linea di principio l'intervento dello Stato nel commercio con l'estero *"si realizza in diversi modi che spaziano tra : a) laissez faire ovvero l'astensione dall'imporre una propria normativa lasciando agli operatori economici privati ed al mercato la facoltà di forgiare le proprie proposte; b) il protezionismo, ovvero la regolazione unilaterale del commercio estero attuata attraverso norme di diritto pubblico dell'economia; c) la partecipazione ad accordi bilaterale e multilaterali che possono condurre a forme istituzionalizzate di cooperazione economica"*²⁷.

In considerazione e a riprova della forte articolazione e della estrema specialità della materia, alcuni studiosi sono giunti a classificare la disciplina normativa che regola il commercio con l'estero come un *"ordinamento sezionale"*²⁸.

Va in proposito tenuto presente che l'intervento pubblico a sostegno degli scambi commerciali internazionali si è nel tempo sviluppato secondo tre differenti linee direttive, rispettivamente inerenti alla promozione del Sistema Italia all'estero, alla assicurazione e alle agevolazione finanziarie, al sostegno degli investimenti estero delle imprese italiane, e come noto il cardine del sistema è rappresentato dalla cd. legge Ossola²⁹.

La disciplina giuridica delle transazioni commerciali a livello internazionale è stata quindi espressione, sino a metà degli anni '80 del secolo scorso, *"più che di determinazioni precise e ben definite, di episodi occasionali, non inquadrabili nell'ambito di un programma di politica economica"*, ed in particolare sotto il

immediatamente la propria attività imponendo, nonostante la necessità di una riforma amministrativa, una linea sostanziale di conservazione degli orientamenti passati, che portò ad ignorare i mutamenti nel frattempo intervenuti. Ciò spiega le ragioni della inadeguatezza e delle carenze che hanno caratterizzato a lungo il modello italiano: norme che risalgono ad epoche diverse vennero conservate pur in presenza di mutamenti radicali della situazione economica e delle strutture giuridiche. Da un lato rimasero sostanzialmente inalterati i modi di disciplina degli scambi commerciali con l'estero; dall'altro, cambiarono le condizioni economiche e giuridiche che giustificavano tale tipo di sistema".

²⁷ GALGANO F.- MARRELLA F., Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia, Padova, 2001, p. 42.

²⁸ MASSERA A., L'ordinamento sezionale del commercio con l'estero: teoria e norme, Ancona, 1979.

²⁹ Legge 24 maggio 1977, n. 227, recante Disposizioni sull'assicurazione sul funzionamento dei crediti inerenti le esportazioni di merci e servizi, all'esecuzione di lavori all'estero nonché alla cooperazione economica e finanziaria in campo internazionale, modificata dal decreto legislativo n. 143 del 31 marzo 1998.

profilo giuridico *"è stato costantemente utilizzato il modello introdotto agli inizi del secolo, fondato sul principio del divieto salvo autorizzazione, senza far ricorso ad alcune innovazioni di carattere sostanziale"*³⁰.

Dalla metà degli anni 80 del secolo scorso, poi, la emanazione di una nuova normativa valutaria (legge n. 599 del 1986; DPR n. 454 del 1987; DPR n. 148 del 1988, con il quale è approvato il testo unico delle norme in materia valutaria) rappresenta il tentativo di trattazione omogenea delle disposizioni in materia di scambi commerciali e disposizioni valutarie, dettata però *"più con riferimento alla scarsa attenzione che nell'ordinamento italiano è stata accordata ai problemi delle importazioni e delle esportazioni"* che dalla *"esigenza di una trattazione unitaria del settore"*³¹.

Il complesso normativo *de quo* introduce nell'ordinamento un nuovo principio di liberalizzazione degli scambi commerciali, che prevede *"il controllo solo in via eccezionale. Il regime delle importazioni e delle esportazioni, infatti, si ispira ora a due diversi criteri: quello delle libertà generale, ma non assoluta, degli scambi e quello del divieto, limitato e derogabile"*³².

Per quanto riguarda il settore del commercio con l'estero di dimensione internazionale e non comunitaria, essa viene ad essere oggetto di una disciplina dettata *"esclusivamente a livello nazionale, in considerazione delle esigenze interne di politica economica ovvero in attuazione degli impegni assunti attraverso*

³⁰ FRANCHINI C., Commercio estero (ordinamento del), in Enc. Dir., Milano, 1997, p. 1, che nota come *"Tale modello viene introdotto nell'ordinamento italiano a seguito di grandi mutamenti provocati dalla prima guerra mondiale... Di fronte alla crisi economica ed alla restrizione degli scambi internazionali che seguono alla proclamazione dello Stato di guerra, vengono adottati provvedimenti specifici per assicurare gli approvvigionamenti indispensabili alla vita del Paese ... Si tratta in particolare di misure peculiari che hanno lo scopo di assicurare allo Stato il controllo dei movimenti commerciali con l'estero attraverso un sistema di strumenti giuridici che incidono direttamente sulla circolazione internazionale delle merci e che hanno riguardo oltre che all'aspetto economico in senso stretto, anche a quello di direzione di scelta politica".* Ciò che però è interessante notare è che anche dopo la conclusione del conflitto *"questo genere di manovra continua ad essere utilizzato, pur se con grado ed intensità diversi a seconda delle differenti condizioni che, via via, si delineano. Il ricorso a divieti di importazione e di esportazione viene sempre giustificati con la necessità di ovviare ad esigenze particolari, in assenza di precise scelte di politica economica globale: quindi più che come espressione di un disegno di intervento dello Stato nel settore, esso si prospetta come elemento di risoluzione di problemi contingenti"*.

³¹ FRANCHINI C., op. ult. cit., p. 4.

³² FRANCHINI C., op. ult. cit., p. 4.

*accordi o intese internazionali*³³.

In particolare, l'intervento pubblico nel settore del commercio con l'estero non si realizza *"esclusivamente con la predisposizione di un sistema, più o meno rigido, di regolamentazione delle transazioni di merci a livello internazionale, ma si effettua anche con strumenti diversi, quali le misure di promozione e di sostegno di rapporti commerciali, quelle di assicurazione, e di finanziamento dei crediti all'esportazione e quelli di incentivazione alla cooperazione con i Paesi in via di sviluppo"*.

L'azione di sostegno degli scambi con l'estero si articola in due differenti misure di intervento: la prima che si attua mediante la attivazione di uno specifico canale organizzativo volto a definire programmi di potenziamento e sviluppo delle operazioni di commercio con l'estero; la seconda attraverso la definizione di una serie di strumenti specifici finalizzati che si concretizzano in singole misure di agevolazione fiscale o finanziaria.

Entrambe queste tipologie di intervento vanno collocate all'interno della funzione cd. di *promozione*, che viene ad assumere una valenza squisitamente pubblica, concretizzandosi nella *"attribuzione ad un'autorità amministrativa del compito di esercitare attività di studio sistematico dei mercati esteri e delle legislazioni straniere, di raccolta di informazioni e di notizie a livello internazionale, di assistenza tecnica e di organizzazione di esposizione e mostre in altri Paesi, da una parte, e la concessione di agevolazioni per l'esportazione, dall'altra, determinano conseguenze rilevanti non solo sugli interessi privati, ma anche sui diversi interessi pubblici, quali l'equilibrio della bilancia dei pagamenti, la disciplina dei consumi interni, la razionalizzazione dei processi produttivi e il miglioramento dei rapporti commerciali con gli altri Stati"*³⁴.

Le azioni di promozione, invero, non hanno prodotto risultati significativi, come la dottrina da tempo osserva *"nel complesso, sino ad oggi, il sistema di produzione e sostegno delle esportazioni non ha raggiunto risultati del tutto positivi,*

³³ FRANCHINI C., op. ult. cit., p. 10.

³⁴ FRANCHINI C., op. ult. cit., p. 11.

soprattutto a causa della complessità e della rigidità del quadro strutturale e normativo: ciò ha reso difficile l'effettiva utilizzazione delle risorse finanziarie disponibili, vanificandone le finalità"³⁵.

A livello costituzionale nazionale, la dottrina giuridica ha da tempo segnalato che disciplina pubblicistica del commercio rappresenta "una forma tipica di intervento pubblico nell'economia, in quanto attraverso atti legislativi e amministrativi impone limiti all'attività di impresa a tutela di interessi pubblici attinenti all'utilità sociale, alla sicurezza, etc. e, attraverso atti conformativi o di programmazione e controllo, interviene in nome dell'utilità sociale"³⁶.

Tale disciplina può essere ricondotta all'interno delle disposizioni costituzionali nell'ambito del quadro regolatorio definito dall' art.41, che come noto afferma contemporaneamente il diritto di libertà di impresa ma contemporaneamente anche la sua limitazione, in relazione al quale è stato osservato che nel settore degli scambi commerciali internazionali "qualsiasi norma che sia diretta a regolare le importazioni e le esportazioni integra una serie di limiti che sono necessari per la difesa di interessi pubblici primari e che si rivelano come uno degli aspetti nei quali si manifesta il controllo della libertà di impresa al fine della tutela dell'interesse sociale"³⁷.

Per questo motivo " nel settore degli scambi commerciali internazionali qualsiasi norma che sia diretta a regolare le importazioni e le esportazioni integra una serie di limiti che sono necessari per la difesa di interessi pubblici primari e che si rivelano come uno degli aspetti nei quali si manifesta il controllo della libertà di impresa ai fine dell'interesse sociale"³⁸

La riforma costituzionale del 2001 del Titolo V della nostra Carta costituzionale ha attribuito alla legislazione esclusiva dello Stato la politica estera, i rapporti internazionali dello Stato nonché i rapporti dello Stato con l'Unione europea (art. 117, secondo comma, lett. a), mentre la materia del il commercio con l'estero è

³⁵ FRANCHINI C., op. ult. cit., p. 14.

³⁶ FRANCHINI C., op. ult. cit., p. 14.

³⁷ FRANCHINI C., op. ult. cit., p. 3601.

³⁸ FRANCHINI C., op. ult. cit., p. 3601.

esplicitamente stata attribuita alla potestà legislativa concorrente con le regioni (art. 117, comma terzo)³⁹.

A livello primario da tempo la normativa (si veda, ad esempio, il DPR n. 454 del 1987 e il DPR n. 148 del 1988) si è in parte affrancata da un *"disegno giuridico basato esclusivamente su un principio generale di controllo attraverso provvedimenti di natura autorizzativa"*, introducendo un nuovo modello fondato *"su un principio di liberalizzazione, che prevede il controllo solo in via eccezionale su particolari operazioni"*: il nuovo regime delle esportazioni e delle importazioni infatti *"si ispira ora due diversi criteri: quello della libertà, generale ma non assoluta, degli scambi e quello del divieto, limitato e derogabile"*.

La regolamentazione di tali operazioni non è quindi stabilita in modo analitico in quanto *"l'esercizio di un potere derogatorio diretto a consentire che determinate operazioni commerciali con l'estero in linea generale considerate libere possano essere vietate e poi eccezionalmente autorizzate, può determinare una situazione di prevalenza amministrativa che risulta non ammissibile anche sotto il profilo della legittimità costituzionale"*⁴⁰.

Ciò introduce il dubbio che l'obiettivo di costruire un nuovo sistema di disciplina del commercio con l'estero *"fondato su canoni diametralmente opposti a quelli che avevano ispirato il modello precedente sia stato realizzato solo in parte: nella sostanza, mantenendo il regime delle limitazioni che possono essere derogate in via amministrativa si verrebbe a riaffermare surrettiziamente il modello che si intendeva eliminare ..."*⁴¹.

³⁹ La dottrina costituzionale ha analizzato la tematica dei rapporti internazionali delle regioni, ricomprendendovi anche il commercio con l'estero: sul punto vedasi CARAVITA di T. B., Il potere estero delle regioni dal diniego del 1975 alla costituzionalizzazione del 2001, in *Confronti: proposte, documenti e giurisprudenza per il governo locale*, 2007, p. 39 ss. e MUSOLINO S., I rapporti Stato regioni nel nuovo titolo V alla luce della dell'interpretazione della Corte costituzionale, Milano, 2007.

⁴⁰ FRANCHINI C., op. ult. cit., p. 3604.

⁴¹ FRANCHINI C., op. ult. cit., p. 3604-3605 che osserva che lo stesso Dpr n. 148 del 1998 contiene alcune disposizioni in ordine ai procedimenti amministrativi in materia di importazioni e di esportazioni che però "si limitano a disciplinare la competenza dell'amministrazione preposta al settore del commercio con l'estero... con riferimento sia alle limitazioni al principio della libertà degli scambi commerciali a livello internazionale ... Da questo punto di vista la nuova normativa non ha introdotto sostanziali mutamenti rispetto al passato, nulla innovando in ordine a quanto sancito in origine nel d.l. 16 gennaio 1946 n. 12, che aveva ad oggetti le attribuzioni del Ministero del commercio con l'estero... Accanto alle disposizioni di carattere generale che regolano la

Con l'entrata in vigore dei Trattati europei e della nuova normativa europea in materia, fondata sul principio della libertà delle operazioni di esportazione e di importazione, l'ordinamento italiano *"si è finalmente adeguato a quello comunitario"*⁴².

In questi termini risulta evidente come *"la disciplina delle esportazioni e delle importazioni trovi la sua sede prevalentemente in determinazioni adottate in sede comunitaria, nei confronti delle quali l'amministrazione preposta al settore del commercio con l'estero deve limitarsi ad approntare gli strumenti necessari per la loro recezione nell'ordinamento italiano, senza provvedere ad alcuna determinazione autonoma"*⁴³.

Con il decreto legislativo 31 marzo 1998 n. 143 si è poi assistito ad alcune innovazioni che tuttavia non hanno inciso in maniera determinante sulla disciplina del commercio internazionale del nostro Paese⁴⁴: esso può essere inteso come *"un primo tentativo di riorganizzazione del sistema"*, i cui risultati però *"sono stati*

competenza del Ministero, non si rinvergono norme che stabiliscono modalità e termini dell'intervento dell'autorità amministrativa, sicché di fatto questa ha un'ampia possibilità di determinazione al di fuori di qualsiasi previsione di procedimento che ne segni il modo di azione nelle scelte e, quindi, nell'esercizio effettivo dei propri poteri". Nel procedimento amministrativo in questione l'amministrazione "deve valutare l'opportunità di consentire una deroga alle limitazioni in considerazione di una esigenza non di carattere diffuso, ma particolare del singolo, accertando di volta in volta che l'interesse di quest'ultimo all'effettuazione di una determinata operazione commerciale con l'estero non risulti in contrasto con l'interesse pubblico generale. Sia a livello legislativo che a livello di normazione secondaria, manca completamente un qualsiasi schema procedimentale, articolato in fasi distinte, dell'attività che deve svolgere la pubblica amministrazione. Conseguentemente, il procedimento per il rilascio delle autorizzazioni si rivela, sotto molti aspetti, indeterminato e tale da non garantire efficacemente una effettiva tutela degli interessi pubblici e privati connessi". La medesima dottrina si pone interrogativi anche riguardo a ulteriori tre aspetti, relativi agli organi consultivi che partecipano al procedimento (rispetto ai quali "si rinvergono soltanto poche e lacunose disposizioni su funzioni e poteri ..."); alla segretezza del procedimento (dal momento che "l'art. 16 del dpr 148 del 1998 si limita a prevedere al potestà di autorizzazione senza fissare le modalità di un giusto procedimento attraverso il quale la pubblica amministrazione possa valutare esistenza e validità dell'interesse pubblico eventualmente contrastante con quello del richiedente il provvedimento ministeriale"); alla motivazione dei provvedimenti ("che si pone essenzialmente in relazione ai provvedimenti di diniego di autorizzazione, anche e soprattutto al fine di garantire al trasparenza dell'azione dell'autorità amministrativa e, di conseguenza, il sindacato della sua legittimità e correttezza nel rispetto delle disposizioni stabilite negli art. 97 e 113 della cost.").

⁴² FRANCHINI C., op. ult. cit., p. 3607.

⁴³ FRANCHINI C., op. ult. cit., p. 3607.

⁴⁴ GARIONI G., Imprese e mercati internazionali: soluzioni finanziarie: export, import, investimenti, norme, operazioni, strumenti finanziari ed assicurativi, Milano, 2013, p. 49 ss.

*tutt'altro che brillanti, avendo lo stesso limitato la propria portata esclusivamente all'Istituto per i servizi assicurativi del commercio con l'estero, nulla disponendo in ordine ai pur necessari meccanismi di coordinamento tra i vari organismi*⁴⁵.

Nemmeno la normativa nazionale più recente (dal 2003 ai nostri giorni) fornisce contributi significativi, essendo per lo più caratterizzata *"da una serie di provvedimenti, che però hanno avuto risultati talvolta assai scarsi, e soprattutto dal continuo stratificarsi di norme talora in contraddizione con le precedenti"*⁴⁶: in questo panorama degna di qualche nota, sono, ad esempio, la trasformazione della Sace in spa avvenuta ad opera della legge n. 326 del 24 novembre 2003, e successive modificazioni, la legge 31 marzo 2005 n. 56 recante misure sulla internazionalizzazione delle imprese, nonché delega al governo per il riordino degli enti operanti nel medesimo settore; la legge 14 maggio 2005 n. 80 recante un Piano di azione per lo sviluppo economico e sociale (il cd. decreto competitività, che ha riordinato SACE e la Simest); nonché la legge 23 luglio 2009 n. 99, recante disposizioni per lo sviluppo e l'internazionalizzazione delle imprese, e in materia di energia.

Agli sportelli unici all'estero istituiti con legge n. 56 del 31 marzo 2005 sono affidate funzioni di *"orientamento, assistenza e consulenza ad imprese e operatori. italiani e esteri, in riferimento anche all'attività di attrazione degli investimenti esteri in Italia, nonché di coordinamento di attività promozionali realizzate in loco da enti pubblici e privati"* (art. 1, comma secondo): essi svolgono altresì specifiche funzioni di assistenza e consulenza nei riguardi delle PMI, ma anche di creazione di reti transnazionali per la promozione della offerta delle

⁴⁵ SAN MAURO C., L'organizzazione e l'attività amministrativa delle regioni in tema di promozione e sostegno del commercio con l'estero, in *Commercio internazionale*, 2008, p. 527, che rinvia a De CESARE C., Il d.lgs. n. 143/98: nuove regole per il sostegno all'internazionalizzazione del sistema imprenditoriale italiano, in *Dir comm. intern.* 1998, p. 941.

⁴⁶ GARIONI G., *Imprese e mercati internazionali: soluzioni finanziarie: export, import, investimenti, norme, operazioni, strumenti finanziari ed assicurativi*, Milano, 2013, p. 49 ss. Si vedano altresì TONETTI A., La riforma del sistema di internazionalizzazione delle imprese, in *Le Regioni*, 2005, p. 349 ss.; MARIOTTI S.-MUTINELLI M., Nuove tendenze nell'internazionalizzazione delle imprese italiane, in *Economia e politica industriale*, 2008, p. 127 ss.; MAYR S., Prime osservazioni sul decreto sull'internazionalizzazione delle imprese, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2015, p. 645 ss.

aziende contoterziste, in collaborazione anche con il Punto di contatto nazionale OCSE⁴⁷, e svolge funzioni di assistenza legale alle imprese e di tutela dei diritti di proprietà industriale e intellettuale nonché di lotta alla contraffazione, in stretto collegamento con il Ministero delle attività produttive (art. 1, comma secondo).

Alla attività di questi sportelli partecipano, in un indistinto apporto collaborativo di cui non sono tratteggiati con sufficiente chiarezza i confini dalla legge *de qua*, le rappresentanze diplomatiche e gli uffici consolari *"in coordinamento con la rete di sportelli unici regionali per l'internazionalizzazione in Italia e le sedi regionali"* dell'ICE, gli stessi uffici dell'ICE, dell'ENIT, delle camere di commercio italiane all'estero con sede nelle località dello sportello, di Sviluppo Italia spa, ma anche altri soggetti che operano nel campo della internazionalizzazione ed enti nazionali e regionali, ivi compresi gli istituti di credito, i consorzi di garanzia fidi e le rappresentanze dei sistemi.

Relativamente alla costituzione degli Sportelli unici all'estero va osservato come essi *"sarebbero potuti diventare il punti di riferimento per tutti gli operatori italiani e esteri, che sono presenti sul mercato di un singolo Paese (imprese, banche, autorità di governo centrale locale". Tuttavia la struttura degli Sportelli non è mai decollata, per molti e non sempre nobili motivi, e solo nel 2011, si è messo mano in modo più deciso al nostro sistema di promozione all'estero, su criteri molto diversi"*⁴⁸.

In relazione alla legge n.99 del 23 luglio 2009 va segnalato che essa attribuiva al Governo due distinte deleghe ai sensi dell'art. 12: la prima di esse era finalizzata a delegare il Governo ad adottare, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica entro il febbraio 2011 un decreto legislativo recante norme per il riassetto delle disposizioni vigenti in materia di internazionalizzazione delle imprese - un Testo Unico delle norme in materia - , secondo le modalità ed i principi di cui alla

⁴⁷ Il Punto di contatto nazionale OCSE è stato istituito dall'art.39 della legge 12 dicembre 2002, n. 273, ed attuato con DM 30 luglio 2004.

⁴⁸ GARIONI G., Imprese e mercati internazionali: soluzioni finanziarie: export, import, investimenti, norme, operazioni, strumenti finanziari ed assicurativi, Milano, 2013, p. 50.

Legge Bassanini (legge n. 59 del 1997)⁴⁹; con la seconda invece il Parlamento delegava il Governo ad adottare, sempre entro il febbraio 2011 e sempre senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, uno o più decreti legislativi ai fini della ridefinizione, del riordino, della razionalizzazione degli enti operanti nel settore delle internazionalizzazione delle imprese, nonché degli strumenti di incentivazione per la promozione all'estero e la internazionalizzazione delle imprese.

In relazione alla emanazione del Testo Unico in materia, esso *"è stato dimenticato in un cassetto; peccato perché sarebbe stata una buona occasione per avere finalmente una riforma a costo zero di cui si avverte un'urgente necessità"*; e per quanto riguarda il riordino degli enti *"si è messo mano solo alla riforma dell'ICE e degli enti ad esso collegati, ma non a quelli degli altri organismi"*

⁴⁹ Più precisamente, il Governo era delegato ad adottare diversi decreti legislativi in relazione a più oggetti; il primo di essi era inerente alla adozione di un decreto legislativo "recante norme per il riassetto delle disposizioni vigenti in materia di internazionalizzazione delle imprese secondo le modalità ed i principi e i criteri direttivi di cui all'art. 20 delle legge 15 marzo 1997 n. 59, e successive modificazioni" nonché nel rispetto dei "seguenti principi e criteri direttivi: a) riunire e coordinare tutte le disposizioni legislative vigenti in materia di internazionalizzazione delle imprese, considerando, oltre a quelle relative alla esportazioni, anche quelle concernenti gli investimenti in grado di promuovere l'internazionalizzazione delle produzioni italiane e prevedendo la delegificazione dei procedimenti in materia; b) prevedere accordi tra enti pubblici e il sistema bancario per l'utilizzo dei servizi e delle sedi estere degli Istituti di credito". Il Governo era altresì delegato ad adottare uno o più decreti legislativi "ai fini della ridefinizione, del riordino e della razionalizzazione delle imprese, di cui all'allegato 1⁴⁹, nonché degli strumenti di incentivazione per la promozione all'estero e l'internazionalizzazione delle imprese erogati direttamente dagli enti di cui all'allegato 1, secondo i seguenti principi e criteri direttivi", che in via sintetica potevano essere come di seguito riassunti: a) rispetto dei compiti attribuiti al Ministero dello sviluppo economico, degli affari esteri, dell'economia e delle finanze e adeguamento delle disposizioni legislative che regolano i singoli enti nel quadro delle competenze di cui al decreto legislativo n. 143 del 1998 nonché dell'assetto costituzionale come definito dalla legge costituzionale n. 3 del 2001; b) riassetto organizzativo degli enti operanti nel settore dell'internazionalizzazione delle imprese, secondo "principi ispirati alla maggiore funzionalità dei medesimi in relazione alle rinnovate esigenze imposte dall'attuale quadro economico finanziario, nonché ad obiettivi di coerenza della politica economica e commerciale estera e della coerenza della politica economica e commerciale estera e della promozione del sistema economico italiano in ambito internazionale con le funzioni svolte dall'amministrazione centrale degli affari esteri, dalle rappresentanza e diplomatiche e dagli uffici consolari in materia di rappresentanza e coordinamento e di tutela degli interessi italiani in sede internazionale"; c) compatibilità con gli obiettivi di riassetto della normativa in materia di internazionalizzazione delle imprese (art. 12, comma secondo, lett. c.); d) semplificazione della procedura di ripartizione delle stanziamento annuale per il finanziamento dei programmi promozionali all'estero di enti, istituti, consorzi export multiregionali, camere di commercio italiane all'estero ai sensi delle leggi di settore; e) complementarietà degli incentivi rispetto ad analoghe misure di competenza regionale (art. 12, comma secondo, lett.e).

*prima menzionati, di cui effettivamente un bisogno di strutturazione si avverte*⁵⁰.

Anche gli anni immediatamente seguenti non hanno comportato innovazioni decisive nella materia, ma solo *"diversi interventi di sostegno dell'internazionalizzazione, in parte nuovi, in parte rimodulati su vecchie norme aggiornate"*⁵¹: qualche apertura volta alla razionalizzazione del sistema si è verificata durante il periodo 2011-2012, ma nel complesso il sistema di intervento di sostegno al commercio con l'estero si presenta frammentato, disorganico, inefficace caratterizzato da un profluvio di norme primarie e secondarie che istituiscono - e poco dopo sopprimono o riorganizzano - organi amministrativi in una schizofrenia legislativa di cui si fatica ancora a comprendere la *ratio*.

Solo a titolo esemplificativo si pensi che, accanto a Ministero dello Sviluppo economico, Cipe, Sace, ICE e Simest, nel corso del tempo hanno preso vita misure organizzative di segno diverso (talora opposto): tra esse la nuova dotazione di organico dell'ICE-Agenzia⁵²; la riorganizzazione dell'Enit all'estero⁵³; la costituzione - e poi immediata soppressione - della società Buonitalia spa⁵⁴; la istituzione dei Consorzi per l'internazionalizzazione⁵⁵; il potere sanzionatorio affidato alle Camere di commercio in caso di violazioni previste in materia di Made in Italy⁵⁶; il Fondo Strategico italiano⁵⁷, il Fondo Start up per l'internazionalizzazione delle PMI italiane in Paesi al di fuori dell'Unione europea⁵⁸;

⁵⁰ GARIONI G., *Imprese e mercati internazionali: soluzioni finanziarie: export, import, investimenti, norme, operazioni, strumenti finanziari ed assicurativi*, Milano, 2013, p. 54.

⁵¹ GARIONI G., *Imprese e mercati internazionali: soluzioni finanziarie: export, import, investimenti, norme, operazioni, strumenti finanziari ed assicurativi*, Milano, 2013, p. 55, che fa riferimento al sistema Export banca, che consente di finanziare a costi competitivi "operazioni di internazionalizzazione ed esportazione effettuate da imprese italiane (o loro controllate estere) ed operazioni di rilievo strategico per l'economia italiana sotto i profili della sicurezza economica e dell'attivazione dei processi produttivi ed occupazionali".

⁵² Istituita dall'art. 14, commi 17-27 del decreto legge n. 98 del 6 luglio 2011, convertito in legge n. 111 del 15 luglio del 2011, e successive modificazioni.

⁵³ Legge 14 maggio 2005, n.80.

⁵⁴ Derivante dalla trasformazione della naturalmente italiano srl, costituita in data 24 luglio 2002.

⁵⁵ Ai sensi dell'art. 42 del decreto legge del 22 giugno 2012, n. 83, convertito in legge n. 134 del 7 agosto 2012.

⁵⁶ Ai sensi dell'art. 43 del decreto legge del 22 giugno 2012, n. 83, convertito in legge n. 134 del 7 agosto 2012.

⁵⁷ Ai sensi dell'art. 5, comma 8 bis, del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito in legge n. 326 del 24 novembre 2003.

⁵⁸ Ai sensi dell'art. 14 della legge del 23 luglio 2009 n. 99.

il Desk Italia per attrarre investimenti diretti all'estero⁵⁹.

Anche di recente il decreto legge 24 gennaio 2015 n. 3 (il cd. *Investment Compact*) convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 24 marzo 2015 n. 33, ha previsto che la SACE spa possa svolgere il proprio intervento anche attraverso il credito diretto pur *"nel rispetto delle disposizioni di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993 n. 385"*: tale attività è svolta *"previa autorizzazione della Banca d'Italia, nel rispetto delle normative internazionali, europee e nazionali in materia"* (art. 3), in ciò aggravando ulteriormente l'erogazione di finanziamenti alle imprese.

In conclusione non può che registrarsi che la politica commerciale nazionale sia stata affidata ai nostri giorni ad interventi non omogenei e privi di una logica unitaria di intervento, di un'idea guida, di una politica strategica e al tempo stesso concreta per la regolazione di questo importante settore commerciale.

3. La regolazione degli scambi commerciali tra Unione Europea e USA nel Trattato T.T.I.P.

Per quanto riguarda invece gli scambi commerciali di dimensione europea (e cioè relativi agli Stati membri tra loro) solo con l'adesione alla Unione il settore del commercio con l'estero nazionale registra importanti trasformazioni, sancendo, a livello europeo, *"il principio della libera circolazione delle merci"* e *"disciplinando l'abolizione tra gli Stati membri dei dazi doganali e delle restrizioni quantitative all'entrata e all'uscita, nonché delle misure di effetto equivalente, e dall'altra, definiscono la politica commerciale comunitaria"*⁶⁰.

A fronte della riduzione di sovranità dei singoli Stati membri ha difatti corrisposto *"un incremento della sfera di intervento dell'amministrazione della Comunità europea e una accentuazione della complessità della sua attività"*⁶¹: in

⁵⁹ Legge 17 dicembre 2012 n. 221, recante Misure urgenti per la crescita del Paese. Si veda altresì il più recente decreto legislativo n. 147 del 14 settembre 2015, relativo a disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione.

⁶⁰ FRANCHINI C., op. ult. cit., p. 3600.

⁶¹ FRANCHINI C., Commercio estero (ordinamento del), in Enc. Dir., 1997, on line, p. 14.

sede europea, infatti, la disciplina del mercato unico contenuta nel Trattato europeo *"è assai più definita"*, e viene *"realizzata attraverso limitazioni agli strumenti di azione dei pubblici poteri nazionali ed alle attività dei privati, al fine di affermare un sistema unitario di soggetti e transazioni"*⁶².

Ma *"nelle relazioni con il resto del mondo"* il Trattato stabilisce all'art. 3, comma quinto, che *"l'Unione afferma e promuove i suoi valori e interessi, contribuendo alla protezione dei suoi cittadini"*, contribuendo altresì al *"commercio libero ed equo"*; l'Unione attua altresì politiche comuni e opera per assicurare un elevato livello di cooperazione in tutti i settori delle relazioni internazionali, al fine di *"favorire lo sviluppo sostenibile dei Paesi in via di sviluppo sul piano economico, sociale e ambientale, con l'obiettivo primo di eliminare la povertà"* (art. 21, comma secondo, lett. d), e di *"incoraggiare l'integrazione di tutti i Paesi dell'economia mondiale, anche attraverso la progressiva abolizione delle restrizioni agli scambi commerciali"* (art. 21, comma secondo, lett. e).

Come noto, poi, il Trattato accentra in capo alla Unione la competenza a stipulare accordi commerciali⁶³, riconducendo quindi la politica commerciale comune all'interno del quadro dei principi e obiettivi dell'azione esterna dell'Unione medesima⁶⁴: più precisamente, la *"politica commerciale risulta collocata nella parte V del TFUE relativa all'azione esterna dell'Unione, cui si è formalmente conferita la personalità giuridica (art. 46 TUE). In virtù di un criterio generale di coerenza, la politica commerciale comune si fonda su principi, persegue gli obiettivi strategici ed è condotta in armonia con gli interessi esterni dell'Unione"*⁶⁵.

⁶² FRANCHINI C., Il commercio con l'estero, in Trattato di diritto amministrativo, Milano, 2003, p. 3596.

⁶³ Ai sensi dell'art. 206 del Trattato l'Unione contribuisce *"nell'interesse comune allo sviluppo armonioso del commercio mondiale, alla graduale soppressione delle restrizioni agli scambi internazionali e agli investimenti esteri diretti, e alla riduzione delle barriere doganali e di altro tipo"*. Si ricorda che *"Nell'Unione europea la politica commerciale comune è settore importante e dinamico. E' rilevante in termini politici ed economici perché "impronta di sé le relazioni esterne dell'Unione in una economica mondiale in forte evoluzione e nella quale essa tende a presentarsi quale soggetto unitario"*, così BARATTA R., La politica commerciale comune dopo il Trattato di Lisbona, in Diritto del commercio internazionale, 2012, p. 403.

⁶⁴ L'art. 207, comma terzo, stabilisce poi che al fine di negoziare e concludere accordi tra l'Unione e Paesi terzi o organizzazioni internazionali, la procedura da seguire è contenuta nel seguente art.218.

⁶⁵ BARATTA R., op. ult. cit.,p. 406.

All'interno di questo quadro giuridico, l'art. 207, primo comma, del Trattato ribadisce che la politica commerciale comune "è fondata su principi uniformi, in particolare per quanto concerne le modificazioni tariffarie, la conclusione di accordi tariffari e commerciali relativi agli scambi di merci e servizi, e gli aspetti commerciali della proprietà intellettuale, gli investimenti esteri diretti, l'informazione delle misure di liberalizzazione, la politica di esportazione e le misure di protezione commerciale, tra cui quelle da adottarsi nei casi di dumping e di sovvenzioni. La politica commerciale comune è condotta nel quadro dei principi e obiettivi dell'azione esterna dell'Unione"; mentre l'art. 207, comma terzo, si stabilisce che "Qualora si debbano negoziare e concludere accordi con uno o più paesi terzi o organizzazioni internazionali, si applica l'art.218, fatte salve le disposizioni particolari del presente articolo".

Ciò premesso, data "la stasi quasi completa che caratterizza i negoziati commerciali multilaterali, l'UE ha dato avvio ad una serie di negoziati bilaterali con importanti competitors, al fine di definire un set comune di norme che possa agevolare la piena liberalizzazione degli scambi reciproci di beni e servizi...".

L'esempio più interessante "è il negoziato avviato nel 2013 con gli USA per la stipula del Transatlantic Trade and Investment Partnership (T.T.I.P.)"⁶⁶, in relazione al quale il Comitato per le Regioni dell'Unione europea, in data 11, 12 e 13 febbraio 2015, ha osservato che tale Trattato potrebbe "introdurre norme vincolanti su entrambe le sponde dell'Atlantico per tutti i livelli di governo, fino agli enti locali, e applicarsi quindi a circa 820 milioni di persone, aprendo la strada a futuri accordi, bilaterale e multilaterali, su commercio ed investimenti, compreso l'accordo sugli scambi di servizi (Trade in Services Agreement- Tisa)", negoziati che avrebbero una importanza cruciale per la vita di tutti i cittadini dell'UE e degli Stati Uniti"⁶⁷, ed in particolare tale accordo dovrebbe "recare benefici alle imprese di qualunque dimensione, in particolare alle PMI che non dispongono delle risorse

⁶⁶ PUGLIESE S., L'unione bancaria europea tra esigenze di coerenza interna e risposte alle sfide globali, in *Il Diritto dell'Unione europea*, 2014, p. 860.

⁶⁷ Parere del Comitato europeo delle Regioni, dell'11, 12 e 13 febbraio 2013 (Osservazioni generali, punto n. 3).

*finanziarie, legali o di altra natura - necessarie fare fronte alle differenze normative e ad altri ostacoli al commercio*⁶⁸.

*Il Comitato prosegue esprimendo il proprio compiacimento per l'inserimento "per la prima volta, di un capitolo specifico dedicato alle PMI, in un accordo di libero scambio dell'UE, come pure del fatto che il TTIP persegue l'obiettivo di facilitare, in particolare alle PMI, l'accesso al mercato della controparte, nonché il commercio e gli investimenti tra le due sponde dell'Atlantico, soprattutto riducendo o eliminando le barriere non tariffarie, che sono particolarmente gravose per le PMI, ma anche grazie a una maggiore certezza giuridica, in particolare per le PMI del settore dei servizi, e grazie al rafforzamento e alla tutela dei diritti di proprietà intellettuale e industriale, da cui trarranno vantaggio anche le PMI"*⁶⁹.

*Il presupposto è, infatti, che "proprio per le PMI, i dazi doganali, le eccessive formalità amministrative e le procedure complesse di controllo e di conformità comportano oneri burocratici e finanziari sproporzionati, il che spesso induce tali imprese a evitare il commercio con partner statunitensi. Nell'Unione europea si contano 20 milioni di PMI, che offrono posti di lavoro a due terzi degli occupati nel settore privato. Il previsto abbattimento delle barriere tariffarie e non tariffarie all'accesso al mercato e al commercio migliorerebbe le prospettive di esportazione delle PMI e offrirebbe quindi maggiori possibilità di occupazione"*⁷⁰.

In questo contesto il Trattato T.T.I.P. assume un rilievo del tutto particolare.

Come noto, infatti, le negoziazioni che hanno dato avvio alla elaborazione del Trattato hanno avuto inizio al Summit del G8 tenutosi a Lough Erne il 17 giugno 2013 nell'intento di raggiungere significativi vantaggi in termini di crescita economica ed impiego, da raggiungere anche mediante il rafforzamento dei due mercati di riferimento.

⁶⁸ Parere del Comitato europeo delle Regioni, dell'11, 12 e 13 febbraio 2013 (Osservazioni generali, punto n. 9).

⁶⁹ Parere del Comitato europeo delle Regioni, dell'11, 12 e 13 febbraio 2013 (Osservazioni generali, punto n. 42).

⁷⁰ Parere del Comitato europeo delle Regioni, dell'11, 12 e 13 febbraio 2013 (Osservazioni generali, punto n. 44).

Più precisamente *"The main aim of the partnership are to increase trade and investment between the US and EU by reducing tariffs (particularly on agricultural products) aligning regulation and standards, improving protection for overseas investors, and increasing access to services and government procurement market by foreign providers"*⁷¹.

In particolare, il primo Round di negoziazioni ha avuto luogo nel 2013, e da allora si sono susseguite nel tempo ben undici negoziazioni, che si sono particolarmente concentrate *"non tariff barriers to trade, such as harmonising product regulation and standards and no measure to protect the rights of investor"*⁷², mettendo in evidenza come l'accordo in via definizione debba contenere disposizioni *"in materia di scambi commerciali e di questioni attinenti al commercio"*, basato su *"valori comuni, comprese la tutela e la promozione dei diritti umani e la sicurezza internazionale"*, e debba connotarsi per essere un accordo *"ambizioso, globale, equilibrato e pienamente coerente con le norme e gli obblighi previsto dall'Organizzazione mondiale del commercio"*⁷³.

L'accordo si compone di un complesso di disposizioni sostanzialmente suddiviso in tre parti, rispettivamente inerenti all' *"accesso al mercato"*, alle *"questioni normative e ostacoli non tariffari"*, e alle *"norme"*, e tutte e tre queste parti saranno negoziate in parallelo *"e formeranno parte di un unico sforzo in modo da garantire un risultato equilibrato tra la soppressione dei dazi, l'eliminazione di inutili ostacoli normativi agli scambi e il miglioramento normativo, conseguendo un risultato consistente in ciascuno dei tre elementi nonché un'efficace apertura dei reciproci mercati"*⁷⁴.

Il partenariato con gli U.S.A. si baserà sulla condivisione ed il rispetto di alcuni *"principi e valori comuni coerenti con i principi e gli obiettivi dell'azione esterna dell'Unione"*, dovendo tra l'altro contenere richiami in tema di *"valori condivisi in aree come diritti umani, libertà fondamentali, la democrazia e lo stato di diritto;*

⁷¹ WEBB D., The transatlantic trade and investment partnership, in UK House of Commons Library, 2015, p.4.

⁷² WEBB D., op. ult. cit., p. 1.

⁷³ TTIP negotiating mandate made public, 9 ottobre 2014, p.2.

⁷⁴ TTIP negotiating mandate made public, 9 ottobre 2014, p.3.

*l'impegno delle Parti a favore dello sviluppo sostenibile", nei suoi aspetti "economici, sociali, ambientali, inclusi lo sviluppo economico, l'occupazione piena e produttiva e il lavoro dignitoso per tutti, nonché la tutela e la conservazione dell'ambiente e delle risorse naturali"*⁷⁵.

In questo contesto, particolare rilievo è attribuito all'obiettivo di tenere conto *"dei problemi specifici che le piccole medie imprese devono affrontare quando partecipano allo sviluppo degli scambi commerciali e degli investimenti"*⁷⁶.

Per gli USA il T.T.I.P. potrebbe rappresentare uno strumento importante per consolidare le relazioni commerciali con il continente europeo, *"the largest such relationship in the world-and it is growing. It is relationship forged over several centuries, since the European colonization of North America",* nonostante *"the tightness of the bilateral relationship, policy tension arise, generating tension within the relationship sometimes leading to bilateral trade disputes. The issue that arise are becoming more complex, reflecting the growing integration of the U.S. and EU economies. Yet, in spite of these disputes, the U.S. - E.U. economic relationship remains dynamic and one within which trillion of dollars of economic activity transpire"*⁷⁷.

Peraltro *"The United States and the EU member countries are roughly equivalent levels of economic development and are among the most advanced in the world. As a group they include the world's wealthiest and most educated populations. The United States and the members of the Europe, with a few exception, are major producers of advanced technologies and services. As a result, U.S. -E.U. trade trends to be intra-industry trade; that is, trade in similar products, such as cars and computers, dominates two way flows"*⁷⁸.

Dal punto di vista europeo, basti pensare che *"The E.U. as a unit is the largest merchandise trading partner of the United States. In 2012, the EU accounted for \$265.1 billion of total U.S.A. export (or 17.1 %) anche for 380.8 billion of the total*

⁷⁵ TTIP negotiating mandate made public, 9 ottobre 2014, p.4

⁷⁶ TTIP negotiating mandate made public, 9 ottobre 2014, p.4

⁷⁷ COOPER W. H., EU-U.S. Economic Ties: Framework, Scope and Magnitude, in Congressional research Service USA, 2014, p. 1.

⁷⁸ COOPER W. H., op. ult. cit., p. 2.

*U.S. imports (or 16.7%) for a U.S. trade deficit of \$ 115.7 billion. At the same time, the United States is the largest non EU trading partner of the Eu as a whole. In the 2012 EU exports to the United States accounted for 17.1% of the total exports to non EU countries, while EU imports from the United States accounted for 11.4% of total imports from non EU countries"*⁷⁹.

Se l'abbassamento dei costi di transazione internazionale è basato sul preupposto di *"remove remainings tariffs on transatlantic trade and similar policy measures that discrimnate in favour of domestic providers of good and services"*⁸⁰, la necessità di immaginare nuove forma di regolazione degli scambi commerciali si fonda sulla costruzione di nuovi approcci di regolazione pubblica, poichè *"Differences in regulatory requirements raise the costs of international trade and have become of increasing concern to business" Governments are responding bu pursuing a variety of cooperative regualtory efforts. the ongoing negotiations on Transatlantic Trade and Investment Partnership between the EU and the US and the recently concluded Comprehensive Economic and Trade Agreement are important examples"*, poichè *"the goals of these initiatives are both straightforward and ambitious - to further integrate the transatlantic marketplace"*⁸¹.

Lo sforzo condotto per immaginare nuove forme di regolazione pubblica del mercato europeo e statunitense è proiettato all'interno del contesto costituito da *"new vintage trade agreements that are being pursued, what this might imply for*

⁷⁹ COOPER W. H., op.ult.cit., p. 4, che sottolinea altresì come "Another \$47.2 billion were in receipts for royalties and licensing fees, and \$88.9 billion derived from the other private sector services, including business, professional, and technical services (including legal services) and insurance. Also included under services are revenue transfer under U.S. military contracts, which equaled \$0.7 billion in 2012. IN 2012 the EU accounted for \$149.7 billion (or 34.4 of total U.S. services imports)-including travel services (\$21.7 billion), passenger fare (\$13.2 billion), and freight and port fees (18,6 billion). Royalties and licensing fees accounted for another \$ 18.4 billion. In addition, other private sector services accounted for \$66.0 billion of imports. Also included very payments of \$10.4 billion in defense-related expenditures".

⁸⁰ HOEKMAN B.- MAVROIDIS P.C., Transatlantic Market Integration, Business and regulation: Building on the WTO, in European Policy Analysis, 2015, p. 1, che sottolineano anche "another dimension, one that is much more central and is of greater interest to a large number of business on both sides of the Atlantic is to reduce the market segmenting (cost raising) effects of differences in regulatory regimes and standards that apply to product and producers on different side of the Atlantic".

⁸¹ HOEKMAN B.- MAVROIDIS P.C., op. ult. cit., p. 1.

*the countries that are not part of the discussions and what can be learned from the experience to date in WTO regarding approached and mechanisms that can be used increase the transparency and effectiveness of efforts to cooperate on regulatory policies*⁸².

La complessità del contesto regolatorio e l'incertezza relativa alla esatta quantificazione delle attese riduzione dei costi di transazione commerciale⁸³, ha fatto però sì che al momento le negoziazioni politiche abbiano registrato una significativa battuta d'arresto, poiché ad oggi *"The economic benefits of TTIP are contested"*⁸⁴.

Infatti *"Despite renewed commitment from both sides of a quick and successful conclusion of the negotiation, the process has partially lost momentum, the United States seems less prone to see in the slow growing european economy the main destination for its exports. Public opinion, especially in European continent, is becoming more and more doubtful about the TTIP and the opposition against it is growing"*⁸⁵, anche perchè le implicazioni derivanti dal T.T.I.P. sono non solo economiche dal momento che *"The treaty in bound to have important implications in terms of regulation of international markets, environmental impact, labor standards, geopolitical balances, etc. From a european perspective, the treaty provides an opportunity to increase economic productivity by facilitating resource relocation towards the most competitive sectors, to create (and benefit from) foreign investment-led technological spillovers, and to make the trans-Atlantic relationship an even stronger anchor of geopolitical influence"*⁸⁶.

⁸² HOEKMAN B.- MAVROIDIS P.C., op. ult. cit., p. 1.

⁸³ HOEKMAN B.- MAVROIDIS P.C., op. ult. cit., p. 9, che precisano come "Today's trade policy agenda increasingly involves domestic regulatory policies, with differences in regulation across countries creating additional costs for business that affect their competitiveness. At this point in time it is simply not possible to know to what extent the CETA and TTIP will reduce the costs of differences in domestic regulation and to what extent new initiatives that do so will be applied on a discriminatory basis".

⁸⁴ WEBB D., op. ult. cit., p. 1.

⁸⁵ "For example, in October, about 400 activist groups mobilised across Europe organizing demonstration of their concerns over the lack of transparency of the negotiations, but also to express fears about environmental ad health standard", così GIOVANNINI A.-MARENGO U., Boosting TTIP Negotiations: A value chain approach, in IAI Istituto Affari Internazionali, 2015, p. 2.

⁸⁶ Così GIOVANNINI A.-MARENGO U., op. ult. cit., p. 3., che osservano che "Europe should not lose

Il più recente, undicesimo round di negoziazione, che ha avuto luogo tra il 14 ed il 23 ottobre 2015 a Washington e Miami, ha riproposto e sviluppato i tre punti iniziali di discussione, e cioè *market access*, *regulatory issues* e *Rules*: relativamente al primo punto, sono state oggetto di contrattazione particolare il commercio di beni e servizi (con particolare riguardo ad *agricultural e non agricultural goods*, al *public procurement*, al *trade in services and investment*, *telecommunication services and e-commerce*)⁸⁷; relativamente al secondo punto le parti hanno discusso di *good regulatory practices e regulatory cooperation*, "provideing reactions on their respective textual proposal, and answering questions for clarification", con particolare evidenza per *technical barriers to trade*, *sanitary and phitosanitary issue* e *specifi sectors (pharmaceutical, medical devices, cosmetics, textiles, information and communication technology, ecc..)*. Infine, per quanto concerne il terzo punto dedicato alle *Rules*, esse sono declinate in relazione a *sustainable development*, a *Small and medium sized enterprises*, a *custom and trade facilitations*, *intellectual property rights*, *competition*, *State owned enterprises and subsidies*, e *State to State settlement*: tra essi si ricorda, in particolare, che "sustainable development is at the core of the EU action, both at home and around the word. This is a principle enshrined in the provisions of the EU Treaty, and an objective guiding all of the EU's different policy and the negotiations of agreements"⁸⁸.

4. Osservazioni conclusive: una nuova concezione giuridica del territorio per la costruzione di nuove regole giuridiche per gli scambi commerciali con l'estero?

Le precedenti osservazioni condotte all'interno del presente studio permettono

this opportunity. In a period in which sustained economic growth is still missing, Europe needs to find new drivers of structural change for its economy. That is, events that could put in motion and reinforce a beneficial process of economic innovation and thus the ground for a stronger European economy in the coming years".

⁸⁷ Report of the eleventh round of negotiations for the transatlantic trade and investment partnership, 6 novembre 2015, p. 4.

⁸⁸ Report of the eleventh round of negotiations for the transatlantic trade and investment partnership, 6 novembre 2015, p. 17.

ora di avanzare una riflessione conclusiva, che va nel senso di registrare come ormai ai nostri giorni il concetto giuridico di territorio tradizionalmente inteso sia in via superamento almeno per quanto riguarda la regolazione giuridica pubblica degli scambi commerciali.

Il superamento del confine geografico dei singoli Stati a favore di una dimensione globale del concetto di spazio torna prepotentemente alla ribalta allorquando si fa riferimento al recente T.T.I.P. che definisce una nuova dimensione per i commerci internazionali tra Europa e U.S.A.

D'altro canto, però, è necessario osservare che oggi più che mai alla dimensione globale degli scambi commerciali si sta affiancando un inatteso ritorno al concetto di territorio inteso in senso tradizionale, e cioè come frontiera: *"se si poteva sperare che globalizzazione, apertura dei commerci, deterritorializzazione del potere portassero ad una obsolescenza delle frontiere"*, tale obsolescenza non è avvenuta, tanto che numerosi Paesi stanno ai nostri giorni ripristinando nuovi controlli di polizia nell'intento di presidiare le frontiere.

Infatti, ad esempio, *"l'Austria ha rafforzato il controllo di polizia sui confini orientale. Nei giorni scorsi l'Ungheria ha costruito un muro alla frontiera con la Serbia, seguendo il cattivo esempio della barriera tra Stati Uniti e Messico. Quel che è peggio, si fanno diventare elastiche le linee di demarcazione nazionali. Il Regno Unito ha incaricato le forze di polizia francesi di presidiare la frontiera, su territorio francese, come il Canada che, d'accordo con le autorità straniere, svolge pre-ispezioni in porti e aeroporti esteri nei quali si imbarcano passeggeri diretti in Canada"*⁸⁹.

Questo ritorno alla frontiera, al limite territoriale dell'azione tra gli Stati pone interrogativi di non facile soluzione alla riflessione relativa alla dimensione storica del concetto stesso di limite geografico tra Stati, mettendone in discussione la concreta realizzabilità almeno a breve termine.

Ed infatti, si sottolinea che *"Di frontiere sul terreno non ce ne sono mai state create così tante come negli ultimi cinquant'anni. Ventisettemila chilometri di*

⁸⁹ CASSESE S., L'inatteso ritorno dei confini, in Corriere della Sera, 1 settembre 2015, p. 1.

*nuove frontiere sono state tracciate a partire dal 1991, soprattutto in Europa ed in Eurasia*⁹⁰, tanto da affermare che forse è lo stesso concetto di frontiera che dovrebbe essere ancora una volta ripensato alla luce degli accadimenti della storia, perchè è opportuno ricordare che la nozione di frontiera *"ha cambiato senso e forma nel corso dei secoli, e non si può certamente proiettare quella lineare dei nostri Stati Nazione sui complessi confini di un tempo"*⁹¹.

A fianco ad ogni riflessione circa la nozione di "frontiera", si collegano comunque importanti riflessioni di ordine giuridico e sociale, le prime volte a considerare, tra l'altro, che *"la riscoperta delle barriere all'entrata non tiene conto che chi fugge si priva dell'appartenenza ad una comunità, e quindi anche del diritto ad avere diritti, che deriva da tale appartenenza. La chiusura delle frontiere lo precipita in un limbo giuridico"*⁹², le altre a sottolineare come *"nel mondo globalizzato che aspira alla universalità dei valori si cela la tentazione di cancellare la diversità"*⁹³.

E' forse giunto il momento di riconsiderare la frontiera forse non più in termini di "muro", bensì in termini di punto di regolazione del passaggio, in quanto *"il muro impedisce il passaggio, la frontiera lo regola. Dire di una frontiera che è un colabrodo è renderle merito: è lì per fare da filtro. Un sistema vivo è un sistema termodinamico di scambi con l'ambiente circostante, terrestre, marittimo, sociale. I pori fanno respirare la pelle, così come i porti fanno respirare le isole, i ponti, i fiumi"*⁹⁴.

⁹⁰ "E' un fossile di tipo osceno la frontiera, forse, ma si agita come un dannato. Fa le linguacce a Google Earth e incendia la pianura- balcani, Asia centrale, Caucaso, Corno d'Africa, persino il placido Belgio", DEBRAY R., *Elogio delle frontiere*, Torino, 2010, p. 16.

⁹¹ Per tutti il rinvio è a DEBRAY R., op. ult. cit., p. 37, per il quale la nozione di frontiera "è così poco univoca che, in ogni lingua, c'è più di una parola per nominarla: limes, in latino, non è finis; così come border in inglese, semplice limite tra due Stati, non è frontier, limite provvisorio di uno spazio civilizzato con una zona barbara ancora da conquistare".

⁹² CASSESE S., *L'inatteso ritorno dei confini*, in *Corriere della Sera*, 1 settembre 2015, p. 29, che ricorda, tra le altre conseguenze, anche che la chiusura delle frontiere, è oggi disposta anche da Paesi "che hanno fatto propria la tradizione risalente al 1789, secondo la quale sono garantiti i diritti dell'uomo e del cittadino (prima dell'uomo che del cittadino) e sono tenuti a rispettare la Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo (1948). Dunque da Paesi che sono obbligati a garantire non solo i diritti dei connazionali ma anche quelli degli altri".

⁹³ FAVETTO G.L., *Un luogo che contiene l'infinito*, in commento a DEBRAY R., op. ult. cit., p. 90.

⁹⁴ DEBRAY R., op. ult. cit., p. 33.

Ogni riflessione in tema di territorio si connota, in definitiva, per essere elemento di fondamentale importanza allorquando si intenda porre mano alla comprensione del ruolo attualmente svolto dagli Stati e dai popoli all'interno del contesto politico internazionale, laddove il territorio è sempre più protagonista, e non sempre in senso positivo e pacifico.

Allo stesso modo il riflettere su una nuova concezione di territorio diviene essenziale allorquando si intenda costruire un nuovo sistema giuridico pubblico di regolazione degli scambi con l'estero, che sia realmente efficace e non invero basato su concezioni inattuali e perciò artificiali di esso.

Commercio internazionale e multilateralismo nel settore doganale*

di Caterina Verrigni

Professore aggregato di Diritto tributario
Università di Chieti - Pescara

ABSTRACT

Globalization has favored the evolution of the multilateral agreements drawn up in the international arena in order to stem the distortions caused by trade do not always comply with the rules of fair competition. Under that system, the supervision entrusted to the WTO replaced GATT as an international agreement on tariffs and trade. In Europe the Customs Union is the instrument that has balanced the needs of Member States as regards transnational trade and tariff policies.

SINTESI

La globalizzazione ha favorito l'evoluzione degli accordi multilaterali elaborati in ambito internazionale al fine di arginare le distorsioni derivanti dagli scambi commerciali non sempre rispondenti a regole di leale concorrenza. Nell'ambito di tale sistema, la supervisione compete al WTO subentrato al GATT quale accordo internazionale sulle tariffe e sul commercio. In ambito europeo l'Unione doganale rappresenta lo strumento che ha contemperato le esigenze degli Stati membri per ciò che concerne gli scambi transnazionali e le politiche tariffarie.

Parole chiave: scambi commerciali, politica doganale, organizzazione mondiale commercio (OMC)

SOMMARIO: Premessa – 2. L'ordinamento doganale e la politica degli scambi commerciali – 3. Dall'Accordo generale sulle tariffe doganali del 1947 (GATT) alla creazione dell'organizzazione mondiale del commercio (OMC) – 4. Le zone di libero scambio e le unioni doganali – 5. Conclusioni

1. Premessa

Le dinamiche giuridico-economiche che caratterizzano in questi ultimi decenni lo scenario di una economia mondiale globalizzata hanno influenzato, ancor più che nel passato, l'utilizzo degli accordi multilaterali contenenti anche strumenti di difesa commerciale, elaborati in ambito internazionale per correggere le distorsioni derivanti da un commercio che non segue sempre le regole di una corretta concorrenza tra imprese (a causa di pratiche di dumping o di sovvenzioni o di aiuti di Stato) o derivanti dall'impossibilità di un immediato adeguamento dell'industria locale a improvvisi e anomali flussi in aumento delle importazioni. Il

punto di partenza è l'esistenza di un sistema multilaterale del libero scambio, che si sarebbe dovuto progressivamente affermare con la supervisione del World Trade Organization, subentrato al GATT (General Agreement on Tariff and Trade) quale accordo internazionale sulle tariffe e sul commercio.

Le misure concepite per una difesa commerciale dell'economia del singolo Stato hanno già avuto in Europa, una diversa chiave di lettura, con la creazione di una unione doganale, quale strumento a tutela di un mercato transnazionale più ampio, in cui si integrano e, al contempo, devono essere bilanciate esigenze diverse. E' indubbio che la "cessione" da parte di ciascuno Stato membro della propria autonomia in materia di politica doganale, a favore di un'unitaria posizione comune, ha risposto alle esigenze, dettate dai nuovi orizzonti commerciali, di creare un'entità economico-giuridica, che si confrontasse con le economie degli altri Stati e costituisse, al contempo, un importante polo d'attrazione e di influenza nei negoziati commerciali condotti sia a livello bilaterale con paesi terzi, sia a livello multilaterale nell'ambito del GATT.

L'obiettivo di un'ulteriore liberalizzazione commerciale a livello mondiale ha reso ancora più necessario per l'Unione europea salvaguardare la sua capacità di tutelarsi da pratiche commerciali sleali, considerando gli strumenti di difesa commerciale una componente indispensabile della strategia dell'UE, che cercasse di contemperare, al contempo, le esigenze di tutti gli Stati membri¹.

In ambito europeo, l'utilizzo degli strumenti di difesa commerciale deve essere ricondotto al tema del treaty making power, ossia della capacità internazionale di concludere accordi con Stati terzi, e, segnatamente, alla sua ripartizione tra una struttura sopranazionale ed i singoli Stati facenti parte della stessa struttura².

*Testo della relazione, ampliata, presentata nelle XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario – ILADT, 8-13-novembre 2015, Città del Messico.

¹ Risoluzione Parlamento europeo 15.11.2007 sull'interesse europeo: riuscire nell'epoca della globalizzazione (punto 31, documento P6 TA (2007), 0533, secondo cui «<l'UE deve accertarsi che i paesi terzi offrano livelli proporzionati di apertura agli esportatori e investitori UE e che vi siano regole di base che non compromettano la possibilità di tutelare i nostri interessi e di salvaguardare i nostri elevati standard per i prodotti nei settori della sanità, sicurezza, ambiente e protezione dei consumatori>>.

² In questa prospettiva, occorre evidenziare che il treaty making power dell'Unione – oltre che derivare dalle specifiche norme del Trattato, tra cui gli artt. 111 (in tema di politica monetaria); 133

L'uso delle misure di difesa commerciale deve, ovviamente, essere ricondotto al tema di una politica economica e doganale comune coerente ed efficace. La problematica è stata maggiormente avvertita con l'affermarsi del fenomeno nel campo economico della globalizzazione e con l'ampliamento dell'UE agli altri Stati membri, che nel passato non partecipavano ad un'economia di mercato aperto, anche in relazione all'applicazione di misure di difesa commerciale da parte di Stati terzi³.

2. L'ordinamento doganale e la politica degli scambi commerciali

In via di prima approssimazione può essere definito "ordinamento doganale" il complesso di regole che disciplinano l'entrata e l'uscita delle merci dal territorio doganale di uno Stato e l'attività delle autorità amministrative che ne garantiscono l'applicazione. Si tratta di regole che non si limitano a prescrivere le procedure per l'introduzione della merce nel territorio di un altro Stato (regimi doganali), o l'uscita dallo stesso (esportazione) ma anche la disciplina relativa alla determinazione del valore e dell'origine dei prodotti, le procedure di controllo (amministrative, sanitarie e tecniche nella misura in cui incidono sugli scambi) e di certificazione, nonché le disposizioni che impongono limiti quantitativi all'importazione o all'esportazione di determinate merci (c.d. contingenti) e che possono tradursi, in certi casi, in veri e propri divieti di compiere le suddette operazioni. Queste regole stabiliscono altresì i presupposti, le basi imponibili e le procedure di riscossione dei tributi applicati in occasione dell'introduzione delle merci nel territorio dello Stato (dazi doganali, IVA, accise applicate come sovrimposte di confine o di consumo e diritti di monopolio imposti all'atto dell'importazione), in tale sistema

(in materia di politica commerciale comune), 170 (in tema di politica di ricerca e sviluppo tecnologico), 174 (in materia di politica dell'ambiente), 181 (settore della cooperazione allo sviluppo) e 310 (accordi di associazione) – è stato progressivamente esteso in virtù del principio delle competenze parallele, affermato per la prima volta dalla Corte di Giustizia nella causa C-22/70 del 31.3.1971.

³ Come illustrato nella quinta relazione annuale della Commissione al Parlamento europeo sulle misure di difesa commerciale adottate dai paesi terzi nei confronti dell'Unione europea (documento COM 4.7.2008, 406), dal quale è emerso che il Brasile e l'Argentina, nell'ambito di accertamenti su pratiche antidumping, continuavano a considerare gli ultimi Stati che avevano aderito all'UE come paesi che non avevano ottenuto lo status di economia di mercato.

rientrano poi i regolamenti sulle sovvenzioni alle esportazioni degli Stati terzi (dazi compensativi) e le pratiche di *dumping* (dazi *antidumping*) nonché le norme valutarie relative ai pagamenti internazionali⁴.

Per i paesi che hanno aderito all'UE, l'ordinamento doganale è costituito da un insieme di norme che provengono principalmente dai Trattati europei (Trattato UE e Trattato sul Funzionamento)⁵, dai regolamenti comunitari (compresi quelli relativi alle franchigie doganali)⁶ e dagli accordi tariffari e commerciali o di associazione conclusi dall'UE con i Paesi terzi, dagli Accordi sugli scambi di merci allegati all'Accordo istitutivo dell'Organizzazione mondiale del commercio (tra cui va menzionato l'Accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio del 1994)⁷, cui la UE ha aderito assieme agli Stati membri, esercitando le proprie attribuzioni in materia di politica commerciale (ora regolate dagli artt. 207 e 212, TFUE)⁸ e, per quanto compatibili con le citate fonti sovranazionali, dalle leggi doganali emanate dai singoli Stati⁹.

Le norme doganali adottate nel tempo dagli Stati hanno sempre avuto la

⁴ In realtà il diritto doganale non si limita alla sola normativa tributaria, ma disciplina anche tutte quelle forme di movimento delle merci sul territorio connesse agli scambi internazionali. Cfr. ARDIZZONE, Dogana e imposte doganali, in Enc. Giur., Roma, 1994, XII, 1 ss.; FALSITTA, Manuale di diritto tributario. Il sistema delle imposte in Italia, Padova, 2010, 889; MERCURIO, Dogana ed imposte doganali, in Dizionario dir. pubbl. diretto da Cassese, Milano, 2006, III, 2026 ss.

⁵ L'art. 3 del Trattato sull'UE prevede l'instaurazione del mercato interno, la cui definizione si trova nell'art. 26, par. 2, TFUE. Alle norme sul mercato interno seguono quelle sulla libera circolazione delle merci (Artt. 28, 29), quelle fondanti l'Unione doganale tra gli Stati membri (artt. 30-32), quelle sulla cooperazione doganale (art. 33), quelle che vietano le restrizioni quantitative tra gli Stati membri (artt. 34-36) e quelle concernenti il riordino dei regimi di monopolio (art. 37).

⁶ Si fa riferimento al Reg. CEE 12.10.1992, n. 2913, che ha istituito il Codice doganale comunitario ed al relativo regolamento di esecuzione approvato con il Reg. CEE 2.7.1993, n. 2454. Il predetto Codice sarà sostituito dal Codice doganale modernizzato di cui al Reg. CE 23.4.2008, n. 450, in vigore ma non ancora applicabile, in attesa dell'adozione del nuovo regolamento di esecuzione. In tema di dazi doganali va menzionato anche il Reg. CEE 27.7.1987, n. 2658.

⁷ La Corte di Giustizia si è pronunciata sull'efficacia vincolante per la CEE del GATT 1947, pur non avendovi aderito (cause riunite da C-21 a C-24/72), precisando che detto Accordo, la cui applicazione dipende dalle decisioni di politica commerciale dei Paesi aderenti, non possa essere invocato in giudizio da parte dei singoli (cittadini e imprese).

⁸ Senza pretesa di completezza, tra gli Accordi più recenti cfr. Accordo CE 6.10.2010 sul libero scambio tra l'UE e la Corea; Accordo CE 30.7.2009 di partenariato interinale tra l'UE e gli Stati del Pacifico.

⁹ In Italia le principali disposizioni doganali sono contenute nel D.P.R. 23.1.1973, n. 43, afferente il "testo unico delle disposizioni in materia doganale" e nel D.Lgs. 8.11.1990, n. 374, relativo al "Riordinamento degli istituti doganali e alla revisione delle procedure di accertamento e controllo" in attuazione delle direttive anteriori al Codice doganale del 1992.

funzione di sottoporre a controllo il settore degli scambi con l'estero per ragioni di politica economica e monetaria. Gli stessi dazi doganali applicati sulle merci importate, assieme ai divieti ed alle restrizioni quantitative all'importazione, costituiscono gli strumenti con cui i Paesi hanno favorito o, al contrario, ostacolato, a seconda delle diverse contingenze economiche, l'ingresso nello Stato di determinate merci allo scopo di consentirne l'approvvigionamento a prezzi più bassi ovvero di limitarne l'acquisto al fine di favorire i prodotti nazionali della stessa specie¹⁰.

3. Dall'Accordo generale sulle tariffe doganali del 1947 (GATT) alla creazione dell'organizzazione mondiale del commercio (OMC)

Dopo la seconda guerra mondiale si diffuse un clima di maggiore fiducia reciproca tra i vari Paesi e la ricostruzione dell'economia mondiale avvenne sotto il segno della collaborazione internazionale mediante accordi multilaterali. Detta collaborazione fu improntata ai principi del libero scambio sotto la guida degli Stati Uniti che non avevano esitato ad adottare politiche commerciali protezionistiche.

In tale contesto il 30.10.1947, fu firmato l'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio¹¹, più noto con l'acronimo GATT, entrato in vigore il 1.1.1948, con lo scopo di ridurre gli ostacoli tariffari, eliminare le discriminazioni in materia di commercio internazionale e rafforzare la cooperazione tra gli Stati nel settore del commercio internazionale.

Dal GATT sono scaturiti una serie di negoziati commerciali e di accordi multilaterali volti ad eliminare o ridurre gli ostacoli che si frappongono nella circolazione internazionale delle merci e dei servizi, aventi come obiettivo l'affermazione del principio di non discriminazione, il riconoscimento alle merci

¹⁰ In argomento: FRANCHINI, Commercio estero, in Enc. Dir., Agg., Milano, 1997, I, 305 ss.

¹¹ L'Accordo fu sottoscritto da 23 Stati, tra i più importanti ricordiamo: Australia, Belgio Brasile, Canada, Cile, Cuba, Francia, India, Paesi Bassi, regno Unito, Stati Uniti, ecc. L'Italia aderì al GATT nel 1949; tuttavia, nel 1950 gli Stati Uniti decisero di non ratificare il trattato, facendogli perdere gran parte della sua importanza. Su tali profili cfr.: MURATORI, GATT, in App. Noviss. Dig. it., Torino, III, 1982, 928 ss.; ARDIZZONE, Accordo generale sulle tariffe e sul commercio GATT, in Enc. giur., Roma, 1988, I, 1 ss.

importate della medesima tassazione prevista per le merci nazionali, la trasparenza.

In tale ambito è stata fondamentale, nel 1995, l'entrata in vigore dell'OMC (Organizzazione mondiale del commercio) che ha aggiornato le previsioni del GATT, prevedendo una liberalizzazione più ampia per effetto di una serie di accordi multilaterali che riguardano lo scambio di beni, la circolazione dei servizi e la tutela dei diritti della proprietà intellettuale¹².

I membri originari dell'OMC sono i 128 Stati che erano già parti contraenti nel 1947 del GATT e che hanno ratificato l'Accordo istitutivo. Altri Paesi hanno aderito successivamente. L'Unione Europea figura come parte contraente unitamente ai singoli Stati membri poiché non tutte le materie trattate negli Accordi OMC sono di competenza esclusiva dell'UE (es. l'UE non ha aderito all'Accordo sui servizi – GATS e all'accordo sulla proprietà individuale – TRIPS).

L'OMC costituisce l'ordinamento del commercio internazionale. La disciplina degli scambi di merci è contenuta nell'Allegato 1 all'Accordo OMC, il quale contiene una serie di accordi multilaterali riguardanti le concessioni tariffarie, i dazi antidumping, la valutazione delle merci in Dogana, le regole di origine, le licenze di importazione, le sovvenzioni, ecc.

Le norme contenute nel GATT 1994 e negli Accordi multilaterali relativi agli scambi di merci, possono essere annoverate fra le fonti sovranazionali dell'ordinamento doganale, costituito da una serie di disposizioni internazionali che si ispirano al principio di non discriminazione e di reciprocità

Il principio di non discriminazione¹³ persegue l'obiettivo generale di eliminare ogni trattamento discriminatorio nei rapporti commerciali tra gli Stati membri. Si

¹² In argomento GERBINO, Organizzazione mondiale del commercio, in Enc. dir., agg., Milano, 1998, II, 650 ss.; MENGOZZI, International Trade Law on 50th Anniversary of the multilateral Sistem, Milano, 1999; PICONI – LIGUSTRO, Diritto dell'organizzazione mondiale del commercio, Padova, 2002; ADINOLFI, L'Organizzazione mondiale del commercio. Profili istituzionali e normativi, Padova, 2002; Id., Commercio internazionale, in Diz. Dir. pubbl., diretto da S. Cassese, cit., II, 1019 ss.

¹³ Sul valore del principio di non discriminazione nell'ordinamento europeo: F. AMATUCCI, Il principio di non discriminazione fiscale, Padova, 1998; LA SCALA, I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla costituzione dell'Unione europea, Milano, 2005, 115 ss.

estrinseca nell'obbligo della concessione del trattamento della nazione più favorita (art. 1, GATT) e del trattamento nazionale (art. 3, GATT).

Secondo l'art. 1, GATT, ciascun Paese membro dell'OMC è tenuto ad estendere immediatamente e senza condizioni tutti i vantaggi, benefici, privilegi e immunità accordate ad un prodotto originario da o destinato al territorio di qualsiasi altro Paese, a tutti i prodotti simili originari da o destinati al territorio di ogni altro Stato membro. Tutte queste condizioni ricomprendono le misure tariffarie e le procedure amministrative applicate in occasione dell'importazione/esportazione delle merci. Analogamente, il divieto dei tributi discriminatori (desunto dall'art. 110, TFUE che riprende l'art. 3, n. 2 del GATT)¹⁴ in base al quale si vieta agli Stati membri di applicare imposizioni domestiche ai prodotti di altri Stati membri in misura superiore alla tassazione applicata ai prodotti nazionali simili e più in particolare di fare ricorso ad imposte interne intese a proteggere prodotti nazionali rispetto a prodotti esteri, va considerato come norma ad effetto diretto, incondizionata e senza deroghe¹⁵.

In particolare si tende a distinguere una duplice categoria di tributi vietati: a) *i tributi discriminatori*, che sono idonei a produrre un effetto di discriminazione tra prodotti interni e prodotti di altri Paesi, al fine di agevolare la posizione di mercato dei prodotti nazionali; in tal caso i prodotti esteri devono presentare una relazione di "similarità" con i prodotti interni in quanto appartenenti alla medesima categoria merceologica e/o destinati al medesimo utilizzo da parte dei consumatori¹⁶; b) *i tributi protezionistici*, che appaiono destinati a colpire prodotti di altri paesi in

¹⁴ Interessanti spunti comparatistici rispetto alla norma del GATT volta a proteggere la neutralità fiscale sul piano concorrenziale tra prodotti interni e prodotti esteri, ARDIZZONE, L'efficacia del principio di non discriminazione sancito dal GATT rispetto alle disposizioni di diritto interno successive, in Riv. dir. fin., 1975, I, 220.

¹⁵ Si tratta di norme che esprimono una logica di protezione delle libertà economiche e del valore della concorrenza del mercato, apparendo evidentemente destinate a contrastare politiche fiscali nazionali, aventi un carattere discriminatorio rispetto ai prodotti o servizi di altri Stati appartenenti all'UE. Per una disamina generale della normativa comunitaria v.: CARMINI, Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia, Padova, 2002, 71 ss.; G. TESAURO, Diritto comunitario, Padova, 2003, 348 ss.; ARMELLA, Dazi doganali, in Corso di diritto tributario internazionale, Padova, 2003, 1066 ss.; GALGANO – MARRELLA, Diritto del commercio internazionale, Padova, 2004, 164 ss.

¹⁶ Per la giurisprudenza europea che ha enucleato il principio, v.: CGE 10.7.1984, causa C-42/83; CGE 23.10.1997, causa C-375/95; CGE 17.6.1998, causa C-68/96.

ragione del rapporto di concorrenzialità che si instaura con prodotti interni fungibili; in tal caso l'effetto discriminatorio si crea non con prodotti simili, bensì con prodotti alternativi e/o sostituibili¹⁷.

In ogni caso la portata discriminatoria o protezionistica del tributo va dimostrata con riferimento all'effetto, attuale o potenziale, che il tributo stesso è in grado di produrre sul mercato delle merci nazionali¹⁸.

Il principio della reciprocità costituisce l'altro canone fondamentale che governa il sistema degli scambi internazionali di merci accanto a quello della non discriminazione. Sebbene non formi oggetto di una regola specifica che ne dia una definizione astratta e generale, la reciprocità trova applicazione nell'ambito del sistema tariffario dei dazi doganali. Infatti, la riduzione progressiva dei dazi doganali deve applicarsi su una base di reciprocità e di mutui vantaggi.

Tra gli ulteriori obblighi imposti ai Paesi aderenti all'OMC e all'UE, che hanno inciso sui rispettivi ordinamenti doganali, va menzionato il divieto di applicare dazi doganali più elevati di quelli indicati nelle liste di concessione allegate all'Accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio – costituenti parte integrante, relativi agli impegni tariffari assunti da ciascuno Stato membro per ciascun prodotto. Nel contempo, i prodotti importati non dovranno più essere assoggettati alle tasse di effetto equivalente ai dazi doganali. In ambito europeo tale divieto è disciplinato dagli artt. 28 e 30 del TFUE. Si tratta di un principio che, al pari della non discriminazione fiscale, persegue l'obiettivo di eliminare le restrizioni dissimulate alla circolazione di merci e servizi nel mercato comunitario e che appare diretta a favorire la neutralità tributaria degli scambi di prodotti tra imprese appartenenti a Stati membri dell'Unione europea. E' pur vero che la portata giuridica dei due principi appare sostanzialmente diversa. Il divieto di tasse "ad effetto equivalente" riguarda tributi cui sono assoggettati esclusivamente i prodotti importati e va dunque riportato all'area normativa dei dazi doganali e conseguentemente comporta l'assoluta illegittimità delle misure legislative

¹⁷ CGE 12.7.1983, causa C-170/78; CGE 7.5.1987, causa C-184/84; CGE 17.6.1999, causa C-166/98.

¹⁸ CGE 11.8.1985, causa C-367/93; CGE 8.4.2008, causa C-167/05.

nazionali contrastanti¹⁹.

La diversità attuativa dei due principi giustifica la tesi secondo cui è vietata l'applicazione contestuale e cumulativa di entrambe le norme (artt. 28 e 110 TFUE), in quanto ciò comporterebbe la riconducibilità di una unica fattispecie concreta a due regimi fondamentalmente distinti²⁰.

In generale, si può affermare che sono vietate tra gli Stati membri dell'OMC le restrizioni quantitative all'importazione e all'esportazione, attuate mediante divieti assoluti o altre misure ad effetto equivalente. La *ratio* di tale divieto va rinvenuta nel carattere discrezionale di tali misure volte a limitare la concorrenza internazionale sui mercati interni, incompatibili con gli obiettivi del libero scambio. Le deroghe sono limitate alle restrizioni quantitative a favore del settore agricolo; alla correzione degli squilibri della bilancia dei pagamenti; a favore dello sviluppo economico, nonché a quelle consentite a titolo di salvaguardia²¹.

4. Le zone di libero scambio e le unioni doganali

Tutti gli accordi tra gli Stati membri volti a creare forme di cooperazione preferenziale in materia commerciale, mediante la previsione di zone di integrazione regionale, sono in linea di principio, contrari alla regola della non discriminazione che, come si è visto, costituisce uno dei pilastri dell'Accordo generale sulle tariffe e sul commercio e, pertanto, devono essere espressamente autorizzati quali deroghe alla clausola della nazione più favorita.

A tal fine l'art. XXIV del GATT ha introdotto una deroga finalizzata a consentire l'istituzione di zone di libero scambio e unioni doganali tra le parti contraenti.

Per unione doganale si intende la sostituzione di un unico territorio

¹⁹ Sulla *ratio* della disciplina delle tasse ad effetto equivalente e sulla distinzione rispetto al principio di non discriminazione, cfr., CGE 9.9.2004, causa C-72/03. Per la dottrina di riferimento si rinvia a: ARMELLA, Osservazioni in materia di tasse ad effetto equivalente, divieto di discriminazione e ripetizione dell'indebito, in Riv. dir. trib., 1996, II, 322 ss.; BORIA, Diritto tributario europeo, Milano, 2015, 187-188.

²⁰ CGE 16.6.1966, causa C-57/65, CGE 17.7.1997, causa C-90/94 a C-83/90; CGE 17.9.1997, causa C-130/96.

²¹ Le misure di salvaguardia consistono in dazi antidumping o compensativi e in restrizioni quantitative all'importazione. In argomento, v.: BESTAGNO, Le clausole di salvaguardia economica nel commercio internazionale, Milano, 1998.

doganale a due o più territori doganali, quando questa sostituzione ha come conseguenza la completa eliminazione dei dazi doganali e delle altre regolamentazioni restrittive, nonché l'applicazione di dazi doganali sostanzialmente uniformi nei rapporti con i Paesi terzi mediante una Tariffa Doganale Comune.

A livello europeo l'Unione doganale ha il fine di perseguire una politica doganale unitaria ed un trattamento omogeneo dei rapporti commerciali degli Stati membri con i Paesi terzi²². Si tratta di un passaggio ulteriore rispetto all'abbattimento delle frontiere doganali, in quanto sta ad indicare un livello più elevato di integrazione degli Stati membri nei rapporti commerciali con i paesi esteri. In base a tale principio, enunciato nell'art. 3, lett. a), TFUE, viene attribuita una competenza esclusiva all'UE in materia di politica doganale; gli Stati membri sono così svuotati di ogni competenza in materia doganale.

L'Unione doganale comporta la fissazione di un'unica tabella doganale da applicare a tutte le merci provenienti dai Paesi esterni alla UE²³; la disciplina positiva dei dazi doganali viene quindi definita in maniera unitaria mediante la fissazione di una disciplina europea di riferimento. Tale principio configura una norma incondizionata e direttamente applicabile che si rivolge tipicamente agli Stati membri ed alle istituzioni comunitarie. Qualsiasi eccezione a tale norma va interpretata in senso restrittivo e deve essere espressamente contemplata²⁴.

Un'altra Unione doganale molto importante è rappresentata dal Mercato comune dell'America meridionale (MERCOSUR, 1991), la quale costituisce

²² Sulla logica della unificazione doganale e sulla creazione di uno spazio di libero scambio v.: PELKMANS, *The federal economy: law and economic integration and the positive State*, in AA. VV., *Integration through law*, Cappelletti – Soccombe – Weiler (a cura di), Firenze, 1996, 324 ss.; GUIZZI, *Politiche comunitarie*, in Enc. dir. Agg., Milano, 1999, III, 844; DANIELE, *Diritto del mercato unico europeo*, Milano, 2012, 19 ss. Sulla struttura e sulla funzione della tariffa Doganale Comune, cfr. DANIELE, *Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, in Dig. disc. Pubbl., Torino, 1994, III, 60 ss.; PENNETTA, *Unione doganale*, in Enc. dir., Agg., Milano, 2001, V, 1073; PALACCHINO, *La classificazione doganale delle merci*, in AA. VV., *Il diritto tributario comunitario*, Cerioni – Forte – Palacchino (a cura di), Milano, 2004, 155 ss.; DE CICCO, *Tariffa Doganale Comune*, in Dig. disc. Priv. Sez. comm., Agg., 2007, III, 845 ss.

²³ Si assicura in questo modo la neutralità del prelievo doganale rispetto alla circolazione delle merci nel territorio comunitario e si collega funzionalmente al regime delle libertà fondamentali del mercato comune, su tale profilo v.: CGE 13.12.1973, cause C-37/73 e C-38/73.

²⁴ CGE 14.12.1962, cause C-2/62 e C-3/62; CGE 16.3.1983, causa C-266/81.

un'unione imperfetta, attesa la presenza di una Tariffa Doganale Comune non ancora estesa a tutti i prodotti importati. L'obiettivo del MERCOSUR è la realizzazione di un mercato comune di beni, dei servizi e dei fattori produttivi, nonché l'adozione di una politica commerciale comune nei rapporti con i Paesi terzi; tuttavia, esistono ancora forti divergenze economiche tra i Paesi aderenti che si risolvono nella conservazione di molte barriere commerciali che ostacolano la piena realizzazione degli obiettivi concordati.

Attualmente sono membri del MERCOSUR l'Argentina, il Brasile, il Paraguay (sospeso però nel 2012), l'Uruguay e il Venezuela: sono invece Stati associati la Bolivia e il Cile (dal 1996), il Perù (dal 2003), la Colombia e l'Ecuador (dal 2004). In definitiva il livello di integrazione economica attuale tra i Paesi membri può essere paragonato a quello delle prime fasi del mercato comune europeo, attesa la non completa applicazione della Tariffa Doganale Comune negli scambi con i Paesi terzi²⁵.

A differenza dell'Unione doganale, per zona di libero scambio si intende *"un gruppo di territori doganali tra i quali i dazi doganali e le altre regolamentazioni commerciali restrittive...sono eliminati per la parte essenziale degli scambi commerciali relativi ai prodotti originari dei territori costitutivi della zona di libero scambio"*. Pertanto l'Unione doganale presenta una dimensione esterna che manca alla zona di libero scambio.

Le difficoltà nell'applicazione dell'art. XXIV del GATT, nonché la proliferazione delle aree di libero scambio tra i territori degli Stati confinanti interessati da più intensi rapporti commerciali, hanno spinto le parti contraenti ad integrarlo con un'apposita Intesa interpretativa la quale indica, in modo dettagliato, i criteri e le procedure per valutare se un'Unione doganale o una zona di libero scambio determinino effetti discorsivi nel commercio internazionale a svantaggio di altri membri dell'OMC.

²⁵ Per ulteriori approfondimenti si rinvia a CERIONI, Ordinamento doganale e commercio internazionale, in AA. VV., Diritto doganale, delle accise e dei tributi doganali, Scuffi – Albenzio – Miccinesi (a cura di), Milano, 2013, 133 ss.

5. Conclusioni

Dal punto di vista economico-finanziario, dopo il primo conflitto mondiale, il multilateralismo ha rappresentato il pilastro del riassetto strutturale della comunità internazionale, consentendo l'affermazione del principio di non discriminazione tra i membri del sistema multilaterale, l'indivisibilità dei contenuti dell'accordo e la reciprocità diffusa di diritti ed obblighi ivi previsti.

Per quanto riguarda il commercio internazionale, se si tiene conto dell'evoluzione delle attuali dinamiche del sistema degli scambi, sono state individuate delle criticità che dimostrano la crisi del multilateralismo puro ed il passaggio ad un sistema di scambio caratterizzato più da un "regionalismo", legato ad una globalizzazione frammentata che risponde all'esigenza di più aree regionali, in cui lo strumento privilegiato sarebbe rappresentato dagli accordi bilaterali.

E' indubbio che il quadro mondiale dei sistemi produttivi, finanziari ed economici è stato notevolmente influenzato da nuove realtà economico-statali, quali la Cina e l'India, e da economie "rigenerate", quali la Russia²⁶.

In tale quadro economico finanziario, è opportuno evidenziare che nel processo di integrazione europea, il mercato comune delle merci, ha assunto un ruolo fondamentale. Come è stato evidenziato da autorevole dottrina <<la nozione di mercato comune supera... quella di unione doganale>>²⁷, contemplata dall'art. XXIV, par. 8, del GATT, e oggetto dei diversi accordi di cooperazione commerciali, in quanto <<alla realizzazione del mercato comune erano... preordinate, direttamente o indirettamente non solo le libertà di circolazione delle merci, dei lavoratori, dei servizi, dei capitali, nonchè la libertà di stabilimento, ma anche ovviamente il regime di libera concorrenza e le politiche orizzontali>> come quella dei trasporti e quella ambientale, per la quale è stata prevista una specifica base

²⁶ Si rinvia a: Rapporto "Previsioni sull'economia mondiale del 2008", reso noto dalla Banca mondiale; "World Economic Situation and Prospects 2008", pubblicato dall'ONU, relativamente alla velocità di crescita dell'economia mondiale. Per ulteriori approfondimenti sul tema cfr. RAPISARDA, L'utilizzo degli strumenti di difesa commerciale in una economia in crisi, in Comm. Intern., 2009, 5 ss.

²⁷ DANIELE, Circolazione delle merci nel diritto comunitario, cit., 60 ss.

giuridica per l'azione comunitaria solo con l'atto unico europeo.

Come è noto il regime della libera circolazione delle merci nell'UE si fonda su tre istituti fondamentali:

- a) l'Unione doganale, che ha determinato l'abolizione dei dazi all'importazione e all'esportazione, nonché delle tasse ad effetto equivalente all'interno del mercato comune, nonché la creazione di una Tariffa doganale Comune per gli scambi con i Paesi terzi (artt. da 28 a 32 del TFUE);
- b) il divieto di imposizioni interne discriminatorie per i prodotti importati dagli altri Stati membri;
- c) l'abolizione delle restrizioni quantitative agli scambi degli Stati membri e delle misure di effetto equivalente nonché l'abolizione dei monopoli commerciali (artt. da 34 a 37 TFUE).

L'abolizione dei dazi e delle restrizioni quantitative agli scambi ed il divieto di imposizioni interne discriminatorie costituiscono principi fondamentali del commercio internazionale concordati in sede OMC, ma suscettibili di deroghe da parte dei singoli Stati. Al contrario le disposizioni europee contenute nel TFUE costituiscono il fondamento dell'Unione stessa e non sono suscettibili di deroghe da parte dei singoli Stati membri.

Come è stato già precisato precedentemente, l'Unione doganale, quale elemento strutturale dell'UE è senz'altro compatibile con le disposizioni contenute negli allegati all'Accordo istitutivo dell'OMC. Quest'ultimo, infatti, non contiene disposizioni contrarie all'istituzione di zone di integrazione regionale aperte alla successiva adesione di nuovi Stati.

Inoltre l'UE, ha aderito all'Accordo OMC e alla maggior parte degli accordi commerciali multilaterali sin dal 1994.

PARTE SECONDA

La difficile evoluzione della tassazione sui rifiuti urbani

Commento a Commissione tributaria provinciale di Lecce, sentenza 1891/2015
di *Guglielmo Bernabei e Giacomo Montanari**

Omissis

Ritenuto in fatto

Il Comune di Gallipoli, tramite Equitalia Sud Spa, ha notificato alla Hotels s.r.l. con sede in Gallipoli, nella persona del legale rappresentante, la cartella esattoriale n. 059 2014 00079278 di Euro 85.712,88 per la riscossione Tares anno 2013.

La società avverso la cartella esattoriale ha proposto tempestivo ricorso eccependo:

- a) l'illegittimità della tariffa applicata, dopo aver sviluppato l'iter legislativo della specifica normativa;
- b) la nullità della cartella di pagamento per difetto di motivazione;
- c) l'eventuale nomina di un C.T.U.

La Commissione decide come da dispositivo.

Motivi della decisione

La cartella esattoriale impugnata merita di essere annullata per difetto di motivazione. La Corte di Cassazione, con sentenza n. 15638 del 12 agosto 2004, in merito alla cartella esattoriale Tarsu, oggi Tares, ha stabilito il seguente principio di diritto: " Al riguardo giova sottolineare che una congrua, sufficiente ed intellegibile motivazione deve sempre sussistere in relazione ai presupposti ed alle finalità dell'atto e non può essere riservata ai soli avvisi di accertamento della tassa. Alla cartella di pagamento sono comunque applicabili i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della legge n. 241 del 1990, anche se notificata prima dell'entrata in vigore delle specifiche disposizioni dettate in materia tributaria dall'art. 7 della legge n. 212 del 2000. Una diversa interpretazione si porrebbe in insanabile contrasto con la Costituzione, in riferimento agli artt. 3, sotto il profilo della disparità di trattamento rispetto agli altri atti della pubblica amministrazione e del difetto di ragionevolezza, e 24, sotto il profilo della ingiustificata lesione del diritto di difesa del contribuente; ciò allorché la cartella di pagamento della Tarsu non sia stata preceduta da un motivato avviso di accertamento", la quale ultima cosa è avvenuta nella presente controversia.

Nel caso di specie, la cartella di pagamento impugnata è nulla in quanto priva della necessaria motivazione, così come espressamente e tassativamente previsto dall'art. 7, primo comma, della legge n. 212 del 27 luglio 2000, Statuto dei diritti del

* I paragrafi 2, 3 e 7 sono a cura di Guglielmo Bernabei; i paragrafi 1, 4, 5 e 6 sono a cura di Giacomo Montanari.

contribuente, in attuazione dei principi costituzionali di chiarezza e motivazione degli atti, sanciti dall'art. 97 della Costituzione.

Nello stesso senso, la Corte di Cassazione con le sentenze n. 28318/2005; 18415/2005; 16875/2003 e 14306/1999.

Nella cartella esattoriale impugnata il vizio di motivazione è evidente perché si cita genericamente un "ruolo n. 2014/000136 Tares", peraltro mai notificato alla società, ed inoltre, sempre per l'anno 2013, si indicano tariffe generiche di euro 3,48 e 11,22, senza alcun riferimento specifico e senza alcuna comprensibile motivazione.

Il Comune di Gallipoli, nell'atto di costituzione, per la prima volta fa riferimento al metodo normalizzato previsto dal dpr n. 158 del 27/04/1999.

A tal proposito, però, la Commissione ritiene di disapplicare il suddetto regolamento, ai sensi e per gli effetti dell'art. 7, ultimo comma, d.lgs n. 546/92, perché anch'esso totalmente privo di motivazione.

Infatti, nel determinare le tariffe della parte fissa e della parte variabile, art. 6, si fa riferimento a calcoli matematici per il coefficiente potenziale di produzione "Kc" secondo espressioni numeriche incomprensibili, scritte nell'allegato n. 1, del citato regolamento.

Oltretutto, anche a voler prendere per buone le citate formule matematiche, il regolamento per gli alberghi prevede le seguenti tariffe minime e massime, in euro:

A) per la parte fissa:

-Alberghi con ristorante: 1,01-1,41

-Alberghi senza ristorante: 0,85-1,08

B) per la parte variabile:

- Alberghi con ristorante: 8,92-12,45

-Alberghi senza ristorante: 7,50-9,50

Nella criptica cartella esattoriale si fa un generico riferimento a tariffe di euro 3,48 e 11,22 senza alcuna motivazione e senza alcun riferimento amministrativo.

Di conseguenza, è palese il difetto di motivazione, sia della cartella esattoriale e sia del regolamento, perché il contribuente non è posto nelle condizioni di potersi efficacemente difendere in quanto non conosce come il Comune di Gallipoli è arrivato, non solo a determinare le tariffe tra il minimo e il massimo, ma, soprattutto, a quantificare le relative cifre.

Oltretutto, l'art. 2, comma 2, del citato regolamento n. 158/1999 prevede che: "La tariffa di riferimento a regime deve coprire tutti i costi afferenti al servizio di gestione dei rifiuti urbani e deve rispettare la equivalenza di cui al punto 1 dell'allegato 1".

Il Comune di Gallipoli, neppure in questa sede, nonostante le specifiche contestazioni della società, ha dimostrato i costi afferenti al servizio dei rifiuti urbani per l'anno 2013, per valutare l'effettività degli stessi.

Non è un caso che la gestione dei rifiuti solidi urbani è nel mirino dell'Antitrust, come riportato dal giornale "Il Messaggero" del 19/08/2014, esibito e depositato in udienza dalla società ricorrente.

Tenuto conto delle novità e delle particolarità delle questioni trattate, anche perché

la Tares è applicata solo per il 2013, sostituita dalla Tari per gli anni futuri, appare equo compensare le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Commissione, in accoglimento del ricorso, annulla la cartella di pagamento impugnata.

Spese compensate.

Lecce, lì 21/04/2015

ABSTRACT

The Commissione Tributaria Provinciale of Lecce dwells on the fact that, when a measure is adopted in the absence of power or in violation of the law, the judge must set aside the act against the part that suffers the consequences. Equally it can not be said when there is a motivation defects since there isn't defect of the measure. In addition, the decision in question provides interesting findings on the evolution of the legislation on the taxation of municipal waste.

SINTESI

La Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, pronunciandosi su una cartella di pagamento avente ad oggetto il recupero della Tassa sui rifiuti, si sofferma sul fatto che, laddove il provvedimento sia stato adottato in carenza di potere o in violazione di legge, il Giudice (civile o tributario) è tenuto a disapplicare l'atto nei confronti della parte che ne subisce le conseguenze. Altrettanto, però, non può dirsi laddove difetti una motivazione poiché, in tal caso, non esiste alcun vizio del provvedimento. Inoltre, la decisione in commento fornisce interessanti rilievi sulla evoluzione della normativa sulla tassazione dei rifiuti urbani.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. I fatti di causa e la decisione – 3. Tares: disciplina normativa – 4. Tares e determinazione della tariffa – 5. Dalla Tares alla Tari – 6. Incerto fondamento della tassazione dei rifiuti urbani – 7. Riflessioni conclusive a margine della pronuncia

1. Premessa

La Commissione Tributaria Provinciale di Lecce ha avuto modo di pronunciarsi su una cartella di pagamento notificata ad una società operante nel settore alberghiero avente ad oggetto il recupero della tassa sui rifiuti e servizi per l'anno 2013. La pronuncia annotata desta notevoli perplessità in quanto annulla la cartella di pagamento per un asserito difetto di motivazione e, inoltre, disapplica, ex art. 7, u.c., d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il d.P.R. n. 158/1999, recante la disciplina del c.d. metodo normalizzato per la quantificazione degli importi da pagare a titolo di tassa/tariffa rifiuti, poiché, anch'esso, privo di motivazione.

Partendo dalla delineazione dei tratti salienti della decisione in commento, si presterà attenzione alla disciplina dell'imposizione sui rifiuti solidi urbani, con particolare riferimento al passaggio dalla Tares, oggetto della pronuncia in esame, alla Tari¹.

2. I fatti di causa e la decisione

La Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, con Sentenza n. 1891 del 2015 ha totalmente annullato la cartella esattoriale Tares del Comune di Gallipoli, relativa all'anno 2013, pari ad € 85.712,88, notificata ad una nota società alberghiera di Gallipoli.

Al fine di comprendere meglio la questione è opportuno ripercorrere il fatto.

L'Agente della riscossione, incaricato dal Comune di Gallipoli, notificava ad una società alberghiera una cartella esattoriale per la riscossione della tassa sui rifiuti e servizi (c.d. Tares) relativa all'anno di imposta 2013, sulla base dei dati dichiarati al Comune dalla società contribuente.

A sua difesa, la società debitrice presentava tempestivamente ricorso avverso la suddetta cartella, eccependo l'illegittimità della tariffa applicata e la nullità del provvedimento esattivo in quanto privo di motivazione.

Il Comune di Gallipoli, convenuto in giudizio insieme all'Agente della riscossione, resisteva all'azione sostenendo la legittimità della tariffa applicata nonché del proprio operato. A sostegno della propria posizione, il predetto Comune, in sede di costituzione, precisava che le somme liquidate nella cartella di pagamento sono il risultato dell'applicazione del metodo normalizzato di cui al d.P.R. n. 158/1999 a quanto dichiarato dalla contribuente.

Il giudizio si concludeva con l'accoglimento del ricorso della società alberghiera e l'annullamento della cartella di pagamento in quanto atto privo di motivazione.

Secondo il Collegio giudicante, quindi, non sarebbe una motivazione sufficiente quella che si limiti a richiamare il ruolo e, come nel caso di specie, riporti genericamente delle tariffe senza indicare specificamente in base a quali criteri

¹ E. Righi, Tariffa di igiene ambientale e Costituzione, in Dir. Prat. Trib., 2007, I, p. 593.

sono state determinate e come si sia giunti alla quantificazione delle cifre dovute dal contribuente.

I Giudici Tributari, nello specifico, annullavano la Tares (oggi Tari), disapplicando il regolamento d.P.R. n. 158 del 27.4.1999 (c.d. metodo normalizzato), poiché totalmente immotivato², in quanto facente riferimento a formule matematiche incomprensibili ed ingiustificate. Ed, infatti, "nella criptica cartella esattoriale si fa generico riferimento a tariffe di € 3,48 ed € 11,22, senza alcuna motivazione e senza alcun riferimento amministrativo. Di conseguenza, è palese il difetto di motivazione, sia della cartella esattoriale e sia del regolamento, perché il contribuente non è posto nelle condizioni di potersi efficacemente difendere in quanto non conosce come il Comune di Gallipoli sia arrivato, non solo a determinare le tariffe tra il minimo ed il massimo, ma, soprattutto, a quantificare le relative cifre".

Oltretutto, l'art. 2, comma 2, del regolamento n. 158/99, sancisce che la tariffa in merito deve coprire tutti i costi afferenti al servizio di gestione dei rifiuti urbani. Il Comune di Gallipoli, nella fattispecie, non ha dimostrato i costi inerenti al servizio svolto, al fine di poterne valutare l'effettività e la congruità.

3. Tares: disciplina normativa

La tassa sui rifiuti e servizi è stata introdotta dall'art. 14 d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, che, al contempo, ha abrogato tutti i prelievi relativi alla gestione dei rifiuti urbani, sia di natura patrimoniale sia di natura tributaria.

La norma, entrata in vigore il 1° gennaio 2013, è stata successivamente abrogata, a partire dal 1° gennaio 2014, dall'art. 1, comma 704, legge 27 dicembre 2013, n. 147. Ne deriva che la Tares è esistita per un solo periodo di imposta.

In detto periodo, dunque, è stato istituito in tutti i comuni del territorio nazionale il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi destinato a coprire i costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento

2. cfr. Cass. civ., ord. 17 aprile 2014, n. 8934; Cass. civ., 12 agosto 2004, n. 15638.

nonché i costi relativi ai servizi indivisibili dei comuni³.

La soggettività attiva dell'obbligazione Tares era posta in capo al comune nel cui territorio insisteva, interamente o prevalentemente, la superficie degli immobili assoggettabili al tributo. La soggettività passiva, invece, era posta in capo a chiunque occupasse o detenesse a qualsiasi titolo locali o aree scoperte suscettibili di produrre rifiuti urbani e indipendentemente dall'uso al quale questi fossero adibiti. Sempre in tema di soggettività passiva, la disposizione in parola prevedeva un vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usavano in comune i locali o le aree stesse oggetto dell'imposizione.

L'art. 14 in esame introduceva, poi, una apposita disciplina per le ipotesi di utilizzo temporaneo delle aree oggetto di imposizione o per quanto concerne locali in multiproprietà e centri commerciali integrati.

Il tributo doveva essere corrisposto in base ad una tariffa commisurata all'anno solare, al quale corrispondeva un'autonoma obbligazione tributaria.

Al comune era concessa la possibilità di prevedere, con proprio regolamento, riduzioni tariffarie per una serie specifica di casi.

La disposizione in commento, inoltre, conteneva una serie di norme concernenti ulteriori aspetti del tributo che andavano dalle tempistiche per la deliberazione delle aliquote, alla determinazione della misura del tributo laddove non vi fosse un adeguato servizio di raccolta vicino alla zona servita, passando per le dichiarazioni dei soggetti passivi, le eventuali sanzioni e i rimborsi di imposta.

Un tratto indubbiamente peculiare della disciplina Tares riguardava la natura da attribuire a questa entrata: infatti il legislatore ne ha dettato la disciplina assumendo la natura tributaria della Tares, ciononostante, i comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico potevano, con regolamento, prevedere l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo del tributo. In questo modo si è, di fatto, istituita una Tares avente natura tributaria e una Tares per la quale sembra

3. A. Scaglia, Tassa sui rifiuti e servizi (Tares): nullità della cartella di pagamento per difetto di motivazione e disapplicazione del d.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, ex art. 7 u. c., d.lgs 546/1992, in *Tributi locali e regionali*, n. 3-4, 2015, pag. 54.

possibile invocare una natura corrispettiva.

4. Tares e determinazione della tariffa

Appare necessario, ora, soffermarsi maggiormente sugli aspetti direttamente coinvolti dalla controversia definita dalla sentenza in commento: il metodo per la determinazione della tariffa.

In primo luogo, l'art. 14, comma 9, d.l. n. 201/2011, prevedeva che la tariffa fosse "commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158".

Inoltre, la tariffa era composta da una quota determinata sulla base delle componenti essenziali del costo del servizio di gestione dei rifiuti urbani e da una quota rapportata alla quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e ai costi di gestione. In ogni caso, la determinazione della tariffa da applicare doveva assicurare la copertura integrale di tutti i costi di investimento e di esercizio.

I criteri per l'individuazione del costo di servizio di gestione dei rifiuti e per la determinazione della tariffa, avrebbero dovuto essere determinati da un apposito regolamento da emanarsi ai sensi dell'art. 17, comma 1, legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze e del Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, entro il 31 ottobre 2012.

Nelle more dell'adozione del suddetto regolamento, dovevano comunque trovare applicazione le norme contenute nel già citato d.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, recante le norme per la elaborazione del metodo per definire la tariffa del servizio di gestione del ciclo dei rifiuti urbani.

Si deve, pertanto, esaminare tale regolamento.

Questo atto introduceva il metodo per la definizione delle componenti di costo da coprirsi con le entrate tariffarie e per la determinazione della tariffa di riferimento relativa alla gestione dei rifiuti urbani

In base alla tariffa di riferimento calcolata, gli enti locali individuavano il costo complessivo del servizio e determinavano la tariffa che loro intendono applicare, avendo riguardo al piano finanziario degli interventi relativi al servizio e tenendo conto degli obiettivi di miglioramento della produttività e della qualità del servizio fornito nonché del tasso di inflazione programmato.

La tariffa era composta da una parte fissa, determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere e dai relativi ammortamenti, e da una parte variabile, rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione. La tariffa così ottenuta era suddivisa in fasce di utenza domestica e fasce di utenza non domestica e il comune era tenuto a ripartire tra le categorie di utenza domestica e non domestica l'insieme dei costi da coprire attraverso la tariffa secondo criteri razionali. L'ente locale, inoltre, aveva facoltà di stabilire le modalità con cui la tariffa era articolata nel proprio territorio: a tal proposito doveva comunque fare riferimento alle caratteristiche delle diverse zone del territorio comunale, ed in particolare alla loro destinazione a livello di pianificazione urbanistica e territoriale, alla densità abitativa, alla frequenza e qualità dei servizi da fornire.

A questo punto, resta da indagare il calcolo della tariffa per le utenze non domestiche, la cui disciplina era dettata dall'art. 6 del regolamento in esame. Per quanto concerne la quota fissa, il comma 1 della norma recita testualmente: "Per le comunità, per le attività commerciali, industriali, professionali e per le attività produttive in genere, la parte fissa della tariffa è attribuita alla singola utenza sulla base di un coefficiente relativo alla potenziale produzione di rifiuti connessa alla tipologia di attività per unità di superficie assoggettabile a tariffa e determinato dal comune nell'ambito degli intervalli indicati nel punto 4.3 dell'allegato 1 al presente decreto".

Per quanto riguarda, invece, la parte variabile della tariffa relativa alle utenze non domestiche, la disciplina è dettata dal secondo comma dell'art. 6 del regolamento, che recita testualmente: "Per l'attribuzione della parte variabile

della tariffa gli enti locali organizzano e strutturano sistemi di misurazione delle quantità di rifiuti effettivamente conferiti dalle singole utenze. Gli enti locali non ancora organizzati applicano un sistema presuntivo, prendendo a riferimento per singola tipologia di attività la produzione annua per mq ritenuta congrua nell'ambito degli intervalli indicati nel punto 4.4 dell'allegato 1".

5. Dalla Tares alla Tari

La legge di Stabilità 2014, n. 147, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 27 dicembre 2013, in vigore dal 1 gennaio 2014,⁴⁵ al posto del Trise (previsto nel testo originario del D.d.L. di Stabilità 2014), ha introdotto una nuova Imposta Unica Comunale⁶ – cd. Iuc – che si articola in tre componenti⁷⁸⁹:

- a. l'Imu, che continua ad essere disciplinata dall'art.13 del D.L. 201/2011;
- b. la Tari sulla gestione dei rifiuti urbani e assimilati, a carico del possessore/detentore di immobili idonei a produrre rifiuti urbani o assimilati. La tariffa è commisurata alla superficie calpestabile dell'unità immobiliare, già assoggettata alla Tares, con aliquota che viene definita dal Comune con proprio regolamento;
- c. la Tasi sui servizi indivisibili dei Comuni, a carico del proprietario e, pro quota, dell'eventuale occupante dell'immobile (per una percentuale variabile dal 10 al 30%, a seconda di quanto stabilito dal Comune con proprio regolamento). Tale

4 A. Busani, Manuale dell'Imu, Ipsoa Editore, 2012.

5 E. Piscino, L'Imu alla luce della circolare ministeriale, il La Finanza Locale, n. 3/2012, p. 22-38.

6 F. Cerisano, B. Migliorini, Legge di Stabilità, dal Trise alla Iuc, in Italia Oggi, 26.11.2013.

7 L. De Vico, G. De Benedetto, L. Lovecchio, A. Magliaro, F. Ruggiano, A. Uricchio, Manuale dei tributi locali, Maggioli Editore, 2014.

8 L. Lovecchio, L'improbabile unificazione nella Iuc di Imu, Tari e Tasi, in Corriere Tributario, n. 4/2014, pag. 291 e ss.: "... La IUC, istituita con la legge di stabilità 2014, è un tributo fondato su due distinti presupposti: il possesso di immobili, da un lato, l'erogazione e la fruizione di servizi comunali, dall'altro. Esponenziale del primo è l'IMU, che resta priva del cospice dell'abitazione principale. Il secondo è alla base della TARI, il prelievo sui rifiuti che prende il posto della TARES, e della TASI, la nuova imposta sui servizi indivisibili che colpisce anche l'abitazione principale. Considerata la diversità del criterio fondante, dovrebbe ritenersi che i due «blocchi» tributari, l'IMU, da una parte, la TASI e la TARI, dall'altra, abbiano una marcata autonomia, tanto da rendere pressoché priva di effetti concreti, e quindi inutile, l'unificazione degli stessi sotto l'egida della IUC ...".

9 L. Lovecchio, Tasi, Tari, Imu e gli altri tributi: come superare l'autunno caldo, in www.leggioggi.it, 28.8.2014.

componente si applica con aliquota base dell'1 per mille sul valore catastale degli immobili (ad esempio, aree e fabbricati, compreso il "magazzino" delle imprese edili), determinato con le stesse modalità vigenti ai fini Imu¹⁰¹¹.

Nello specifico la Tari (art. 1, co. 641 - 668 e 686) assicura la copertura dei costi relativi alla gestione dei rifiuti urbani ed assimilati e sostituisce, dal 2014, la Tares¹².

Il presupposto della Tari è il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo di locali o aree scoperte suscettibili di produrre rifiuti urbani¹³. Pertanto, è tenuto al pagamento della Tari il possessore o detentore di tali immobili a qualsiasi titolo (ad esempio, il proprietario, usufruttuario, il titolare del diritto di abitazione o il conduttore)¹⁴¹⁵.

In presenza di una pluralità di possessori o detentori, gli stessi sono tenuti in solido al pagamento dell'imposta, che costituisce un'unica obbligazione tributaria. Nell'ipotesi in cui il soggetto "detentore" (ad esempio, il conduttore in virtù del contratto di locazione), occupi l'immobile per un periodo di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare, la Tari è dovuta solamente dal "possessore" dell'immobile (ossia dal proprietario/usufruttuario, etc.).

Sono, invece, escluse dalla Tari le aree scoperte pertinenziali o accessorie alle abitazioni e quelle condominiali non detenute o occupate in via esclusiva.

Circa la base imponibile su cui calcolare la Tari, la legge di Stabilità 2014 prevede che la stessa è costituita:

1. per le unità immobiliari a destinazione ordinaria, iscritte, o iscrivibili, nel catasto edilizio urbano:

- in via provvisoria, dalla superficie calpestabile dei locali e delle aree idonee a produrre rifiuti urbani ed assimilati.

Le superfici da prendere in considerazione sono quelle dichiarate, ovvero

10 L. Salvini, L'Imu nel quadro del sistema fiscale, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 689-700.

11 R. Lungarella, Tasi e Imu nelle giuste dosi, in *www.lavoce.info*, 4.6.2014.

12 E. Righi, Prime valutazioni sulla Tari, in *Boll. Trib. Inf.*, 2014, p. 501.

13 A. Piccolo, Novità in materia di Tasi e Tari, in *Consulente Immobiliare*, 2014, p. 602.

14 A. Quaranta, La nuova tassazione sui rifiuti: la Tari, in *Quotidiano Ipsoa*, *www.ipsoa.it*, 18.10.2013.

15 G. Ielo, Tari: istruzioni per l'uso, in *Quotidiano Ipsoa*, *www.ipsoa.it*, 15.1.2014.

accertate ai fini delle previgenti imposte sui rifiuti (Tares, Tarsu e Tia).

Tale modalità di determinazione della base imponibile si applicherà fino alla nuova determinazione della superficie imponibile, a seguito del completamento della procedura di allineamento dei dati catastali di tali unità immobiliari con quelli relativi alla toponomastica ed alla numerazione civica, adottata dai Comuni e dall'Agenzia delle Entrate;

- a regime, ossia a seguito del completamento della procedura di cui al punto precedente, dall'80% della superficie catastale, determinata in base ai criteri del D.P.R. 138/1998.

A tal fine, i Comuni dovranno comunicare ai contribuenti le nuove superfici imponibili, adottando le forme più idonee e nel rispetto dell'art. 6 della legge 212/2000 (Statuto del contribuente), in materia di conoscenza degli atti a loro destinati.

Per le medesime unità immobiliari a destinazione ordinaria, iscritte, o iscrिवibili, nel catasto edilizio urbano, viene, altresì, stabilito che, ai fini dell'accertamento, il Comune possa considerare come superficie assoggettabile al tributo quella corrispondente all'80% della superficie catastale, determinata secondo i criteri del d.p.r. 138/1998;

2. per le altre unità immobiliari (ossia quelle non iscrिवibili nel catasto edilizio urbano), dalla superficie calpestabile.

In ogni caso, nella determinazione della superficie assoggettabile alla Tari, non si tiene conto della parte di questa ove si formano rifiuti speciali¹⁶.

Per le imprese, inoltre, l'unica certezza consiste nel fatto che il tributo non dipende quasi mai dalla quantità di rifiuti effettivamente prodotti¹⁷.

16 A. Quaranta, Tari anche per i rifiuti speciali assimilati, in *Quotidiano Ipsoa*, www.ipsoa.it, 12.5.14.

17 C. Dell'Oste, Tari a impatto pesante sulle imprese, in *Sole 24 Ore*, 2.6.14: "... L'unica certezza – per adesso – è che la Tari non dipende quasi mai dalla quantità di rifiuti effettivamente prodotti. Per il resto, molte imprese stanno facendo i conti in questi giorni con i primi bollettini della nuova tassa, scoprendo piccoli e grandi rincari, ma anche qualche sconto inatteso. Secondo le elaborazioni di Ref Ricerche su un campione di 22 capoluoghi che hanno già deliberato le tariffe per il 2014, il rincaro annuo medio su quattro imprese-tipo va dal +2% per gli uffici al +15% per le rivendite di frutta e verdura. Ma il dato generale racchiude forti differenze: dal -19% per un ristorante ad Aosta fino al +62% per un supermercato a Cremona ...".

La Tari viene determinata in base alla tariffa fissata dal Comune con proprio regolamento, è commisurata ad anno solare, e costituisce un'unica obbligazione tributaria¹⁸.

In particolare, il regolamento relativo alla Tari deve contenere:

- i criteri di determinazione delle tariffe (ai sensi del d.p.r. 158/1999);
- la classificazione delle categorie di attività con omogenea potenzialità di produzione dei rifiuti;
- la disciplina delle riduzioni tariffarie, ivi comprese quelle che tengono conto della capacità contributiva della famiglia (anche attraverso l'applicazione dell'Isee).

Possono, infatti, essere previste riduzioni ed esenzioni, tra le altre, per le abitazioni con unico occupante o tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso discontinuo.

Infine, con riferimento alla dichiarazione ai fini della Tari, viene specificato che restano ferme le superfici a suo tempo dichiarate o accertate ai fini dei previgenti tributi relativi ai rifiuti (Tarsu, Tares e Tia).

6. Incerto fondamento della tassazione dei rifiuti urbani

La legge di stabilità 2014 lascia una ampia incertezza sia sulla data iniziale di decorrenza dello Iuc sia sulla eventuale simultanea soppressione dei precedenti tributi. Questa lacuna comporta la possibilità di una interpretazione libera, e per certi versi creativa, riguardante le modalità di istituzione del nuovo tributo, non permettendo ai comuni una piena applicazione delle disposizioni.

Infatti, l'assenza di presupposti fondamentali, quali ad esempio la misura delle tariffe, di competenza in parte statale in parte comunale, consente di affermare la sussistenza di una sopravvivenza provvisoria dei prelievi già in applicazione alla data del 31 dicembre 2013, almeno fino al pieno compimento di tutti gli adempimenti necessari per l'operatività della nuova tassazione.

Il tema che maggiormente merita di essere sottolineato concerne il concetto

¹⁸ F. Gavioli, Tari: nessun bollettino aggiuntivo, in *Quotidiano Ipsa*, www.ipsoa.it, 3.4.2014.

stesso di raccolta e di smaltimento dei rifiuti solidi urbani. Questi servizi non vanno considerati come una mera operazione di esclusivo interesse del cittadino detentore di locali ed aree scoperte ma vanno collocate in un disegno più ampio e di sistema. L'ente locale comunale è pertanto chiamato ad adottare strategie programmatiche precise. Questo comporta una rivisitazione critica del costo del servizio di raccolta e di smaltimento, una riorganizzazione sia per quanto riguarda l'imputazione sia per gli aspetti legati all'incidenza del servizio stesso.

Attualmente, infatti, le spese di tutte le articolate operazioni di raccolta e di smaltimento dei rifiuti ricadono sul cittadino-utente, secondo la logica di tributi fondati sul principio dello scambio, ovvero di prelievi basati sui principi del beneficio e della controprestazione¹⁹.

Questa impostazione, nell'ottica generale di una effettiva autonomia degli enti locali, va ripensata ed impostata diversamente.

Ad esempio, una quota importante dei costi di queste attività di raccolta e di smaltimento dovrebbe essere considerata tra le funzioni fondamentali dei comuni, in modo da rendere possibile un finanziamento già nel bilancio dell'ente locale comunale. I cittadini, pertanto, sarebbero chiamati a contribuire agli oneri del servizio pubblico di raccolta dei rifiuti ma non a farsene completamente carico.

Questo aspetto oggi, con l'introduzione della Tasi, va ancor di più preso in considerazione.

Infatti l'operatività della Tasi consentirebbe di spostare su di essa almeno il costo dello spazzamento delle strade e delle pubbliche piazze.

Altro profilo che meriterebbe attenzione consiste in una più attenta analisi delle tipologie delle nuove realtà abitative, quali, ad esempio, le multiproprietà, i centri commerciali, le case vacanze e le strutture dedicate ad attività di impresa. Sotto questo punto di vista, invece, la Tari ripercorre i consueti schemi tributari basati su elementi presuntivi, ottenuti da dati medi e *standard* sulla produzione di rifiuti nelle varie tipologie di locali abitativi e di attività di impresa. Siamo ancora una

19 P. Liberati, M. Paradiso, Teoria positiva del beneficio e finanza locale responsabile. La lezione di Sergio Steve, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin. , 2013, n. 3, I, pag. 257.

volta dinanzi ad un tributo di natura mista tra tassa e imposta, che mostra una certa indifferenza rispetto al fatto che la produzione di rifiuti ci sia realmente e abbia effettiva consistenza. Ne consegue che punto nodale resta quello di determinare con maggiore precisione la misura della tassa e le modalità procedurali per la sua quantificazione. La Tari, invece, ripropone lo schema della rapportazione dell'onere richiesto agli utenti non solo in relazione alla tipologia di attività esercitata ma anche in riferimento al costo totale del servizio offerto dall'ente locale comunale, comprensivo dei costi di investimento²⁰.

Sul tema va tenuto presente l'art. 23 della Costituzione, secondo il quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge. Questo principio comporta che, per tutti i tributi locali, sia necessaria una precisa e puntuale indicazione legislativa dei caratteri fondamentali del prelievo. Questi aspetti dovrebbero tradursi in una individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e delle aliquote massime dei singoli tributi sulla base di criteri di razionalità e coerenza del sistema impositivo.

Ora, se da un lato la legge di stabilità 2014 contiene esaustive disposizioni sia sulle fattispecie imponibili sia sui soggetti passivi, dall'altro, il solo riferimento al dato del costo complessivo del servizio come limite massimo per la quantificazione delle tariffe impositive non può essere considerato pienamente in linea con le prescrizioni costituzionali. Infatti, l'esigenza dei Comuni di coprire *in toto* il costo dei servizi di raccolta e di smaltimento dei rifiuti presenta caratteri di estraneità rispetto alla misura del tributo stesso, che invece concerne pratiche di buona amministrazione rappresentati dalla necessità di non superare i limiti di bilancio richiesti per la copertura della spesa²¹. Su questo specifico punto, la legge di stabilità n. 147/2013 si limita a rimettere ogni competenza in materia alle prescrizioni contenute nel regolamento approvato con d.P.R. n. 158 del 1999, prevedendo che "il comune nella commisurazione della tariffa tiene conto dei criteri determinati con il regolamenti di cui al decreto del Presidente della

20 Sul punto vedi l'art. 1, comma 654 della legge di stabilità 2014. Allo stesso modo vanno ripresi l'art. 49 del d.l. n. 66 del 1989 e l'art. 61 del d.lgs n. 507 del 1993.

21 A. Stagnaro, *Dir. Prat. Trib.*, 2008, II, p. 1283.

Repubblica 27 aprile 1999 n. 158".

Questa mera indicazione pone seri interrogativi sulla soddisfazione del principio di legalità previsto dall'art. 23 della Costituzione repubblicana. Ne deriva, infatti, che le tariffe applicative della Tari sono individuate e calcolate sulla base di criteri determinati da un regolamento che, a sua volta, si fonda sulle risultanze di un piano finanziario predisposto senza adeguate forme di pubblicità dal gestore del servizio e solo in seguito approvato dal Comune competente. Si pongono, pertanto, significative problematiche sulla esatta congruità e rispondenza dei dati del piano finanziario in relazione alla misura della tariffa poi risultante a carico del cittadino utente. A questo si aggiungono questioni di non poco conto sull'entità dell'onere economico che viene sempre posto a gravare sui singoli utenti.

In tale situazione si pone come ineludibile la necessità di una diversa modulazione della Tari sulla base di una classificazione più attenta dei rifiuti prodotti da locali abitativi e da strutture di impresa.

7. Riflessioni conclusive a margine della pronuncia

Alla luce delle argomentazioni svolte, la decisione adottata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lecce risulta criticabile sia in riferimento all'annullamento della cartella impugnata poiché priva di motivazione, sia per il principio affermato in merito alla disapplicazione di un atto normativo.

Per ciò che riguarda il primo aspetto²², occorre rilevare come l'orientamento della più recente giurisprudenza di legittimità²³ sia più articolato e abbia avuto modo di specificare la portata dell'obbligo di motivazione degli atti della riscossione.

Non c'è alcun dubbio che se la cartella esattoriale è il primo e unico atto con il quale l'ente impositore esercita la propria pretesa tributaria, essa debba recare una adeguata motivazione che consenta al contribuente l'esercizio del proprio

22 A. Kostner, In tema di motivazione della cartella di pagamento, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 4/2014, p. 562.

23 cfr. Cass. civ. ord., 17 aprile 2014, n. 8934 nonché Cass. civ., 12 agosto 2004, n. 15638.

diritto di difesa²⁴.

A sostegno di questo principio, è opportuno evidenziare quanto affermato dalla Suprema Corte di Cassazione in merito ad una cartella di pagamento emessa ai sensi dell'art. 32 *bis*, d.P.R. n. 600 del 1973. Il Supremo Collegio, invero, ha precisato che "la generale portata precettiva dell'obbligo di motivazione va differenziata a seconda del contenuto prescritto dalle norme per ciascun atto impositivo, di modo che, dovendo distinguersi, anche con riguardo alla cartella, tra l'atto di liquidazione dell'imposta e l'atto accertativo della pretesa fiscale, l'obbligo di motivazione, in funzione delle finalità conoscitive e di difesa del contribuente, risulta ineludibile allorché a mezzo della cartella si rettifichino i risultati della dichiarazione ed essa divenga perciò estrinsecazione di una pretesa ulteriore, in tal caso configurandosi l'esercizio di una vera e propria potestà impositiva riconducibile all'ordinaria attività accertatrice e dovendo dunque la cartella essere debitamente motivata".

Nel caso in oggetto la cartella di pagamento impugnata non poteva essere considerata come atto di accertamento del tributo dovuto dal contribuente, ma come mero atto della riscossione. Infatti, essa è stata emanata sulla scorta dei dati che la stessa società contribuente aveva dichiarato al Comune.

Sulla base della giurisprudenza di legittimità invocata dai Giudici Tributari per riconoscere l'obbligo di motivazione della cartella di pagamento emessa per la riscossione della tassa sui rifiuti, si può argomentare a sostegno della legittimità dell'atto impugnato in quel giudizio.

La Suprema Corte, infatti, poche righe prima del principio invocato e riportato nella sentenza in esame²⁵, ha affermato che "nella cartella di pagamento della

24 cfr. Cass. civ., Sez. Un. 14 maggio 2010, n. 11722.

25 Principio tratto dalla citata Cass. civ., 12 agosto 2004, n. 15638 secondo il quale "una congrua, sufficiente ed intelligibile motivazione deve sempre sussistere in relazione ai presupposti (ed alle finalità) dell'atto e non può, quindi, essere riservata ai soli avvisi di accertamento della tassa. Alla cartella di pagamento, infatti, sono comunque applicabili i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della l. n. 241 del 1990, anche se notificata (come nella specie) prima dell'entrata in vigore delle specifiche disposizioni dettate in materia tributaria dall'art. 7 della legge n. 212 del 2000 (in attuazione del quale, l'art. 6, comma 1, lettera c, del d.lgs. n. 32 del 2001 ha introdotto il comma 2-bis dell'art. 71 del d.lgs. n. 507 del 1993, relativo alla motivazione dell'avviso di accertamento della Tarsu). Come da ultimo opportunamente

Tarsu, il Comune ha l'obbligo di chiarire (sia pure succintamente) le ragioni (intese come indicazione sia della mera causale che della motivazione vera e propria) dell'iscrizione nel ruolo, proprio per consentire all'interessato di verificare se sussistono i presupposti per tale iscrizione e di difendersi in giudizio: il contenuto minimo di tali indicazioni va, appunto, commisurato all'esigenza di consentire al contribuente un non eccessivamente difficoltoso esercizio del proprio diritto alla difesa".

Dalla lettura della sentenza della Corte di merito, pertanto, emerge come nella cartella di pagamento impugnata dalla ricorrente tali dati fossero tutti presenti: infatti, vi erano riportate le tariffe applicate, il tipo di tributo iscritto nonché il numero del ruolo.

Andando ad analizzare il secondo aspetto, emerge come la Commissione Tributaria sia ricorsa al potere di disapplicazione degli atti amministrativi conferito al Giudice Tributario dall'art. 7, D.Lgs. 546/1992, secondo cui: "Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente".

La questione, dunque, concerne proprio il tipo di illegittimità che consente al Giudice Tributario di disapplicare l'atto amministrativo.

Laddove il provvedimento (regolamento o atto amministrativo generale) sia stato adottato in carenza di potere o in violazione di legge non c'è dubbio che il Giudice (civile o tributario) sia tenuto a disapplicare l'atto nei confronti della parte che ne subisce le conseguenze. Altrettanto, però, non può dirsi laddove difetti una

sottolineato da questa Corte (con le sentenze n. 3861 del 2002 e n. 17356 del 2003, che hanno superato l'opposto orientamento espresso dalla sentenza n. 14306 del 1999), il citato art. 3 della legge n. 241 del 1990 – inserito nel capo 1^a della legge – si applica ad ogni tipo di provvedimento amministrativo e, quindi, anche agli atti evidenzianti una pretesa tributaria nei confronti del contribuente (v. anche Corte Cost., ordinanza n. 117 del 2000), poiché le disposizioni che l'art. 13, comma 2, della stessa legge dichiara non applicabili ai procedimenti tributari sono solo quelle inserite nel capo 3. Una diversa interpretazione si porrebbe, del resto, in insanabile contrasto con la Costituzione, in riferimento agli artt. 3 (sotto il profilo della disparità di trattamento, rispetto agli altri atti della pubblica amministrazione, e del difetto di ragionevolezza) e 24 (sotto il profilo della ingiustificata lesione del diritto di difesa del contribuente): ciò a maggior ragione allorché la cartella di pagamento della Tarsu non sia stata preceduta da un motivato avviso di accertamento".

motivazione poiché, in tal caso, non esiste alcun vizio del provvedimento.

E' proprio la legge a prevedere che la motivazione non sia richiesta per gli atti normativi e per quelli a contenuto generale. Il d.P.R. n. 158/1999 è un atto normativo e, pertanto, per la validità dello stesso non è richiesta l'esistenza di alcuna motivazione. Inoltre, alla luce di quanto si è fin qui esposto, non è nemmeno facile affermare che la disciplina contenuta nel decreto del Presidente della Repubblica in parola sia poco chiara (e, quindi, l'atto sarebbe immotivato nel senso di poco intellegibile).

Omesso versamento I.V.A.: valutazione del requisito soggettivo ai fini dell'integrazione del reato

Nota a Cass. Pen., Sez. III, Sent. 8 ottobre 2015, n. 40352, Pres. Mannino, Rel. Rosi
di Francesca Saccaro

Omissis

Ritenuto in fatto

1. La Corte di appello di Venezia, in riforma della sentenza del Tribunale di Rovigo in data 5 febbraio 2014, su impugnazione del Procuratore generale, ha dichiarato (OMISSIS) responsabile dei reati di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 10 ter, perche', quale rappresentante legale della societa' " (OMISSIS) spa", non versava l'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno 2006, per un ammontare di euro 650.535,00 e per l'anno 2007, per un ammontare di euro 626.902,00 dovute in base rispettivamente alle dichiarazioni annuali entro i termini del 27/12/2007 e 27/12/2008. La Corte di appello ha ritenuto rilevante l'omesso accantonamento delle somme necessarie per il versamento all'Erario, a nulla valendo il fatto di avere destinato tali somme all'adeguamento di norme antinfortunistiche e al pagamento delle retribuzioni ai dipendenti, sussistendo la consapevolezza dell'omesso versamento dell'imposta.

2. Il ricorrente, per il tramite del proprio difensore, ha proposto ricorso per cassazione chiedendo l'annullamento della sentenza per i seguenti motivi:

1) Nullita' per inosservanza ed erronea applicazione dell'articolo 25 Cost., comma 2, articolo 27 Cost., commi 1 e 3, e articolo 42 Cost., comma 2, dell'articolo 43 c.p., comma 1, articolo 51 c.p., e Decreto Legislativo n. 74/2000, articolo 10 ter, nonche' per manifesta illogicita' della motivazione ed inosservanza dell'articolo 125 c.p.p., comma 3, e articolo 546 c.p.p., lettera e), in quanto a fronte dell'argomentazione della sentenza di assoluzione pronunciata dal giudice di prime cure, che aveva posto in evidenza il fatto che la crisi dell'impresa (che l'imputato, ex-dipendente della stessa, amministrava dal 1999) negli anni 2006 e 2007 era stata provocata dalla crisi della principale societa' committente (societa' (OMISSIS) spa di (OMISSIS)) e aveva evidenziato gli interventi effettuati sia per riqualificare ed adeguare la sede produttiva, sia per provvedere al pagamento ai dipendenti degli emolumenti arretrati, come pattuito a seguito degli accordi sindacali stipulati; il ricorrente ha sottolineato la correttezza dell'interpretazione dei principi giurisprudenziali in materia data dalla decisione assolutoria, essendo stato riconosciuto dal giudice la mancanza del dolo ed il fatto che l'imputato avesse posposto anche il pagamento degli emolumenti allo spesso spettanti pur di ristrutturare il processo produttivo ed adempiere ai debiti pregressi; la procura generale aveva fondato la propria impugnazione sul mancato assolvimento dell'onere probatorio ai fini dell'esclusione della responsabilita' e sul fatto che fosse stata data prioritaria agli interessi imprenditoriali, piuttosto che a quelli di rilevanza pubblica come le imposte; la sentenza di secondo grado in maniera apodittica, ed erroneamente, aveva ritenuto non calzante i richiami

giurisprudenziali indicati dal primo giudice e con poche righe di motivazione – e quindi con una mancanza quasi grafica della stessa – aveva aderito alla tesi che ritiene che la crisi di impresa non possa mai rappresentare un elemento a scarico dell'imprenditore, posta la sussistenza di un obbligo di accantonamento. Il ricorrente lamenta come tale iter logico risulti contrario al principio di legalità, in quanto la fattispecie ascritta ha natura dolosa ed il ragionamento proposto dalla Corte veneziana degrada l'elemento soggettivo della fattispecie a connotazioni tipiche della responsabilità colposa ed addirittura oggettiva; inoltre l'assunto contrasta con l'arresto delle Sezioni Unite n. 37424 del 2013. Inoltre in maniera contraddittoria i giudici hanno riconosciuto le circostanze generiche all'imputato in base al suo comportamento nella situazione di crisi aziendale; 2) Violazione di legge per la mancanza dell'elemento psicologico del reato e la sussistenza della causa di giustificazione dell'adempimento del dovere, con conseguente nullità della sentenza, in quanto l'impresa non è solo un valore privatistico ma anche sociale, connesso non solo ai beni prodotti ma soprattutto alle prestazioni di lavoro dei dipendenti, i cui diritti alla retribuzione sono stati posti, dallo stesso legislatore, prima del pagamento delle imposte (si pensi al fatto che il credito del fisco è postergato rispetto al credito del dipendente): l'imputato, consapevole dei suoi doveri giuridici ed etici ha adempiuto innanzitutto agli obblighi impostigli, il pagamento degli arretrati ed il bene della continuità aziendale (per garantire posti di lavoro e stipendi) e della sicurezza sul lavoro; 3) Nullità della sentenza per inosservanza ed erronea applicazione dell'articolo 133 c.p., e articoli 62 bis e 65 c.p., nonché per manifesta illogicità della motivazione violazione, nonché inosservanza dell'articolo 125 c.p.p., comma 3, e articolo 546 c.p.p., lettera e), atteso che la Corte di appello, pur avendo riconosciuto la sussistenza di circostanze attenuanti generiche, non ha applicato la relativa diminuzione nel computo della pena finale.

Considerato in diritto

1. In tema omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, la giurisprudenza di legittimità ha ormai affermato il principio che la crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, può essere rilevante per escludere la colpevolezza, se venga dimostrato che il soggetto tenuto al pagamento aveva adottato tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo (evidenziato da Sez. 3, n. 2614 del 6/11/2013, Saibene, Rv. 258595). Giurisprudenza più recente ha insistito sull'onere probatorio in capo al contribuente in riferimento non solo alla non imputabilità della crisi economica alla gestione dell'obbligato stesso, ma anche in merito alla impossibilità di fronteggiare adeguatamente detta crisi tramite il ricorso ad misure la cui idoneità deve essere valutata in concreto. È perciò necessario che il debitore dimostri l'impossibilità di reperire altrimenti risorse economiche e finanziarie necessarie all'adempimento delle obbligazioni tributarie, "pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause

indipendenti dalla sua volonta' e ad egli non imputabili" (cfr. Sez. 3, n. 8352 del 24/6/2014, Schirosi, Rv. 263128, che richiama in realta' la forza maggiore). In pratica, per tale impostazione, l'impossibilita' oggettiva di adempiere rilevante sotto il profilo della insussistenza dell'elemento psicologico richiede l'inesistenza di un margine di scelta, per la derivazione da fatti non ascrivibili al soggetto responsabile della gestione aziendale, il quale non abbia potuto porre tempestivamente rimedio alla situazione "per cause indipendenti dalla sua volonta' e che sfuggono al suo dominio finalistico", (si veda Sez. 3, n. 5467 del 5/12/2013, Mercurtello, Rv. 258055, Sez. 3, n. 20266 del 8/4/2014, P.G. in proc. Zanchi, Rv. 259190, peraltro in riferimento al reato di omesso versamento di ritenute certificate Decreto Legislativo n. 74 del 2000, ex articolo 10 bis).

2. In realta' e' corretto affermare il principio – come gia' del resto precisato nella parte motiva della decisione Sez. 3, n. 15176 del 6/2/2014, laquinangelo, non massimata – che ai fini dell'integrazione dell'elemento psicologico del reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 10 ter, la valutazione del giudice di merito deve investire la peculiarita' della condotta omissiva tipizzata (omesso pagamento del debito IVA nei termini previsti dalla legge), condotta omissiva avente natura dolosa; per cui e' proprio l'esistenza concreta della possibilita' di adempiere il pagamento che costituisce indefettibile presupposto della sussistenza della volonta' in capo al soggetto obbligato di non effettuare nei termini il versamento dovuto.

3. Nel caso di specie il giudice di primo grado aveva ritenuto assenti profili di rimproverabilita' nelle omissioni poste in essere dal (OMISSIS), il quale, per fronteggiare una grave crisi aziendale durata alcuni anni, aveva dovuto provvedere ad adeguare gli impianti, per poter continuare l'attivita' dell'azienda, a rispettare gli accordi sindacali quanto alla rateizzazione degli arretrati da corrispondere ai dipendenti, e ad adempiere al pagamento delle retribuzioni degli stessi, sicche' non era stata ravvisata una concreta possibilita' di adempimento in grado di rendere "volute" le omissioni.

4. A fronte dell'argomentato apprezzamento del giudice di primo grado in ordine all'assenza di dolo ed all'impossibilita' di adempiere, unita alla valutazione dell'estraneita' della crisi aziendale alle modalita' gestorie dell'amministratore, la sentenza della Corte di appello qui impugnata si e' limitata, con poche righe, a rovesciare il giudizio assolutorio affermando la vincolativita' e la rilevanza dell'obbligo di accantonamento delle somme, senza peraltro chiarire le ragioni in forza delle quali si potesse ritenere, dato il quadro probatorio contenuto nel processo, che tali accantonamenti fossero stati, nel concreto, adempimenti possibili ed esigibili.

5. Tale vistosa carenza motivazione vizia irrimediabilmente di nullita' la decisione impugnata, anche in forza del consolidato orientamento giurisprudenziale in base al quale "nel giudizio di appello, in assenza di mutamenti del materiale probatorio acquisito al processo, la riforma della sentenza assolutoria di primo grado, una volta compiuto il confronto puntuale con la motivazione della decisione di assoluzione, impone al giudice di argomentare circa la configurabilita' del diverso apprezzamento come l'unico ricostruibile al di la' di ogni ragionevole dubbio, in

ragione di evidenti vizi logici o inadeguatezze probatorie che abbiano minato la permanente sostenibilita' del primo giudizio" (cfr. Sez. 6, n. 8705 del 24/1/2013, Farre e altro, Rv. 254113; cfr. anche Sez. 1, n. 12273 del 05/12/2013, Ciaramella, Rv. 262261). Nei casi suddetti, la decisione di appello dovrebbe essere dotata di un'argomentazione motivazionale con particolare forza persuasiva e di un quadro di valutazione piu' ampio, idonei ad evidenziare gli errori e le manchevolezze del giudice di prime cure, mentre nel caso di specie e' avvenuto il contrario: a fronte di un congruo corpus motivazionale della sentenza di primo grado, la decisione di secondo grado rappresenta un overruling privo di qualunque supporto argomentativo di giustificazione e di ricostruzione delle problematiche sollevate dalla pubblica accusa con il suo atto di appello.

6. Atteso l'accoglimento dei primi due motivi di ricorso (e seppure da considerarsi assorbita con la cassazione della decisione, la fondatezza delle doglianze relative al computo della sanzione di cui al motivo n. 3), la sentenza impugnata deve essere annullata con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Venezia per nuovo esame.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata e rinvia ad altra Sezione della Corte di appello di Venezia.

ABSTRACT

This paper analyzes the relevance of the corporate financial crisis situation of tax-payers who have to pay the V.A.T. tax at maturity, in order to (or not to) be found guilty for the crime ex art. 10 ter, D.lgs. n. 74/00.

Moreover, the amended decision states as subsistent the subjective element of this crime when the Court declares not sufficiently proved the adoption of every possible action to allow the entrepreneur to pay.

Consequently, it's necessary to analyze the very economic reality which determines the context where tax-payers operate, especially about the objective reasons of the crisis and the consecutive omission, and also about the actions used to prevent and face it.

SINTESI

Il presente lavoro analizza la rilevanza della situazione di crisi di liquidità aziendale del contribuente alla scadenza del termine fissato per il pagamento dell'Imposta sul Valore Aggiunto, al fine di poter o meno escludere la colpevolezza in relazione al reato ex art. 10 ter, D.lgs. n. 74/00.

La decisione che si annota, inoltre, reputa integrato l'elemento psicologico del suddetto reato laddove il Giudice di merito, valutando la peculiarità della condotta omissiva, ravvisa come non assolto, in capo al soggetto tenuto al pagamento, l'onere di provare l'adozione di qualsivoglia iniziativa atta in concreto ad effettuare la corresponsione del tributo.

Ne consegue un'attenta e necessaria analisi della concreta realtà economica che determina il contesto in cui il contribuente-imprenditore ha operato, con

specifico riguardo alle cause oggettive della crisi e del successivo comportamento omissivo, nonché delle misure impiegate per prevenirla e fronteggiarla.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Crisi di liquidità aziendale in tema di omesso versamento I.V.A. – 2. 2.1. La riforma penale tributaria in materia – 2.2. Rilevanza giuridica dell'assoluta imprevedibilità della crisi di liquidità aziendale. Onere probatorio – 3. Considerazioni finali

1. Premessa

In data 16 luglio 2015 la Corte di Cassazione penale ha annullato con rinvio la sentenza della Corte di appello di Venezia che aveva riformato la previa pronuncia di assoluzione del Tribunale di Rovigo nei confronti del rappresentante legale di una società, il quale, per due anni consecutivi, non aveva versato all'Erario l'imposta sul valore aggiunto in una misura superiore alla soglia prevista dalla legge.

La sentenza annullata aveva dichiarato il contribuente responsabile del reato ex articolo 10 *ter*, Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, secondo la cui (al tempo vigente)¹ previsione sarebbe stato punito con la sanzione penale della reclusione da sei mesi a due anni chiunque non avesse versato *"l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo"*².

Il Giudice di secondo grado, pur al contempo e contraddittoriamente concedendo le circostanze generiche in conseguenza del comportamento tenuto durante la situazione di crisi aziendale dal contribuente, comunque reputato consapevole dell'omissione, aveva mancato di considerare le effettive destinazioni degli importi non versati tali da prevalere sul rilevato omesso

¹ Il Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 ha disposto (ai sensi dell'art. 8, comma 1) la modifica dell'art. 10 *ter*, D.lgs. n. 74/00, che attualmente recita: "E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquanta mila per ciascun periodo d'imposta."

² La Corte costituzionale, con sentenza 8 aprile 2014, n. 80, ha dichiarato la illegittimità costituzionale dell'art. 10 *ter*, D.lgs. n. 74/00 nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2001, punisce l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, ad euro 10.3291,38.

accantonamento delle somme dovute all'Erario. Si trattava, in un caso, dell'adeguamento di norme antinfortunistiche e, nell'altro, del pagamento delle retribuzioni spettanti ai dipendenti come da accordi sindacali stipulati.

Tre i motivi di ricorso proposti.

Con il primo motivo, il ricorrente lamentava la nullità per inosservanza ed erronea applicazione degli artt. 25 comma 2, 27 commi 2-3 e 42 Cost.; degli artt. 43 comma 1 e 51 c.p.; dell'art. 10 *ter*, D.lgs. n. 74/00, nonché per manifesta illogicità della motivazione ed inosservanza degli artt. 125 comma 3, e 546 lett. e) c.p.p..

Si richiamava l'attenzione sul corretto contenuto della decisione di prime cure, la quale aveva riconosciuto la mancanza di dolo nella condotta tenuta in relazione alla crisi dell'impresa amministrata nel biennio 2006-2007, che sarebbe stata provocata, invece, dal negativo andamento di un'altra società in qualità di principale committente della prima.

La Procura generale, però, aveva ritenuto non sufficientemente provata l'esclusione della responsabilità, affermando che si fosse dato maggior rilievo agli interessi imprenditoriali rispetto a quelli di natura pubblica: la crisi di impresa mai avrebbe potuto rappresentare un elemento a discarico dell'imprenditore, posta la sussistenza di un obbligo di accantonamento delle somme oggetto di tributo.

Con il secondo motivo il ricorrente lamentava violazione di legge per la mancanza dell'elemento psicologico del reato, nonché per la sussistenza della causa di giustificazione ex art. 51 c.p., asserendo la conseguente nullità della sentenza.

Nel terzo motivo di ricorso è fatta valere la nullità della pronuncia per inosservanza ed erronea applicazione degli artt. 62 *bis*, 65 e 133 c.p., per manifesta illogicità della motivazione, ed altresì per inosservanza degli artt. 125, comma 3 e 546, lett. e) c.p.p., a fronte della mancata diminuzione della pena finale nonostante la riconosciuta sussistenza di circostanze attenuanti generiche.

Con la sentenza in commento la Corte di legittimità ha accolto i primi due motivi del ricorso, ritenendo invece assorbito il terzo tramite cassazione della decisione.

Il Giudice di merito in secondo grado non aveva adeguatamente indicato le ragioni in forza delle quali, dato il quadro probatorio emerso, gli accantonamenti si sarebbero potuti ritenere, in concreto, adempimenti possibili ed esigibili.

La crisi di liquidità aziendale del debitore al momento della scadenza del termine per il pagamento I.v.a. è stata qualificata rilevante per escluderne la colpevolezza, una volta provato che il soggetto tenuto avesse adottato tutte le iniziative dirette a provvedere alla corresponsione del tributo³.

Infatti, in merito al profilo probatorio, le più recenti pronunce hanno indirizzato l'attenzione tanto alla non imputabilità della difficoltà economico-finanziaria rispetto alla gestione dell'obbligato, quanto all'impossibilità di fronteggiare detta crisi tramite misure ed azioni (anche sfavorevoli al patrimonio dell'imprenditore contribuente) la cui idoneità dev'essere valutata in concreto, in vista della reperibilità delle risorse necessarie a consentire il corretto e tempestivo adempimento delle obbligazioni tributarie.

Il debitore dovrebbe quindi dimostrare di non aver potuto reperire in alcun modo le risorse atte a versare il debito erariale per cause indipendenti dalla sua volontà ed a lui non imputabili⁴.

Di conseguenza, nel caso di specie si è affermata come corretta l'analisi operata in primo grado: l'imprenditore non aveva avuto concrete possibilità di adempiere.

Risultava pertanto difficile considerare integrato il requisito soggettivo del dolo (generico) ex art. 10 *ter*, D.lgs. n. 74/00.

In conclusione, la pronuncia di condanna della Corte d'appello di Venezia, sprovvista di adeguata motivazione quanto alla riforma della sentenza di prime cure, era meritevole della censura tramite annullamento della medesima con rinvio ad altra sezione della Corte di merito per valutare nuovamente la questione.

³ Cass. pen., Sez. III, 21 gennaio 2014, n. 2614.

⁴ Cass. pen., Sez. III, 24 giugno 2014, n. 8352; Cass. pen., Sez. III pen., 15 maggio 2014, n. 20266, in riferimento al reato ex art. 10 bis, D.lgs. n. 74/00); Cass. pen., Sez. III, 4 febbraio 2014, n. 5467.

2. Crisi di liquidità aziendale in tema di omesso versamento I.v.a.

2.1. La riforma penale tributaria in materia

L'imposta sul valore aggiunto, di derivazione europea⁵ ed ascrivibile all'ambito delle imposte generali sui consumi, è applicata ad ogni fase del ciclo produttivo-distributivo unicamente sulla differenza tra l'imposta sulle operazioni attive e quella sugli acquisti⁶.

L'inadempimento del tributo erariale costituisce reato in primo luogo ove il contribuente abbia presentato, entro i termini di legge, una dichiarazione annuale da cui emerge un debito I.v.a. ed altresì qualora l'omissione, ossia l'elemento oggettivo del reato, pari ad un importo di 250 mila euro per periodo d'imposta⁷, si sia protratta fino al termine fissato dalla norma penale, corrispondente alla data prevista per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (il giorno 27 dicembre dell'anno seguente a quello cui si riferisce il debito I.v.a., identificante il momento consumativo del reato in commento)⁸.

L'obbligo inerente all'indicazione nella dichiarazione annuale ed al conseguente versamento I.v.a. dev'essere adempiuto anche a prescindere dall'effettiva riscossione (a tale titolo) delle relative somme, ad eccezione delle ipotesi di "I.v.a. per cassa"⁹, regime in base al quale l'imprenditore ha la possibilità di effettuare il pagamento del tributo al momento dell'"incasso"¹⁰.

⁵ Si ricordino: la Direttiva 67/277/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari; la Direttiva 77/388/CEE; ed infine, la Direttiva 2006/112/CE, che ha abrogato le prime due indicate.

⁶ G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2015, p. 632.

⁷ Fino alla modifica attuata dal D.lgs. n. 158/15 l'importo dell'omissione costituente reato era invece pari a 50 mila euro.

⁸ Cass. pen., Sez. III, 5 giugno 2014, n. 23532: "(..) per la consumazione del reato non è sufficiente un qualsiasi ritardo nel versamento rispetto alla scadenze previste, ma occorre che l'omissione del versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento".

⁹ Infatti, generalmente, la effettuazione della cessione di beni o della prestazione di servizi coincide con il momento in cui sorge il diritto dell'Erario a percepire la relativa imposta sul valore aggiunto, che pertanto diviene esigibile. Una deroga a siffatto meccanismo è prevista ex art. 32 bis, D.l. n. 83/12, che ha rimodulato la disciplina del Decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito in Legge 28 gennaio 2009, n. 2.

¹⁰ In tal senso, v. E. VITERBO, *Il reato di omesso versamento I.v.a. ha natura istantanea ed è punibile a titolo di dolo generico*, in *Diritto e Giustizia*, fasc. 0, 2014, p. 356; Cass. pen., Sez. III, 3 maggio 2013, n. 19099.

Tramite la emanazione del D.lgs. n. 74/00, "*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*", è intervenuta la riforma della materia penale tributaria.

Successivamente¹¹ è ivi stato introdotto l'art. 10 *ter*¹², rubricato "*Omesso versamento di I.v.a.*", che configura un reato omissivo proprio ed istantaneo (ossia senza evento naturalistico, ma di pura condotta).

Pertanto, a fronte della struttura di tale categoria di reati, è di rilievo considerare il comportamento complessivo tenuto dal contribuente, quanto ad organizzazione e gestione delle proprie risorse, nel preciso momento di scadenza dell'obbligo di pagamento.

Al fine di ritenere integrato un illecito penale così come descritto in astratto dalla norma incriminatrice di cui all'art. 10 *ter*, D.lgs. n. 74/00, devono essere analizzati tanto l'elemento oggettivo quanto, soprattutto, il requisito soggettivo.

Gli artt. 10 *bis*¹³ e 10 *ter* del D.lgs. n. 74/00, norme strettamente affini tra loro, non condividono con le altre fattispecie ivi disciplinate l'impianto ispiratore della sovramenzionata riforma: tutti gli elementi del fatto devono essere investiti da dolo (anche solo eventuale), essendo invece indifferente che il soggetto persegua o meno, con la sua omissione, finalità evasive dell'imposta.

Di conseguenza, nei due casi in esame il requisito subiettivo non è il dolo specifico della finalità evasiva del versamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, bensì il dolo generico¹⁴, consistente nella consapevole volontà di non pagare importi superiori ai limiti di rilevanza penale, soglie di punibilità costituenti

¹¹ Tramite il Decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito in Legge 4 agosto 2006, n. 248.

¹² A. D'AVIRRO - M. GIGLIOLI, *I reati tributari*, Milano, 2012, pp. 163 ss.; A. IORIO, *I nuovi reati tributari*, Milano, 2012, pp. 62 ss..

¹³ Norma introdotta con la Legge 30 dicembre 2004, n. 311. Attualmente, a seguito della modifica intervenuta con il D.lgs. n. 158/15, è rubricata sotto il titolo "*Omesso versamento di ritenute, dovute o certificate*": "*E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquanta mila euro per ciascun periodo d'imposta*".

¹⁴ In tal senso, v. A. VALSECCHI, *Omesso versamento delle ritenute certificate e dell'I.v.a.* (artt. 10 *bis* e 10 *ter*, D.lgs. 74/00) per insolvenza del contribuente, in *Dir. pen. cont.*, 20 dicembre 2013; *Cass. pen.*, Sez. III, 2 ottobre 2014, n. 40795.

elementi essenziali del reato¹⁵.

Siffatta più recente scelta appare in linea con un diverso e meno severo orientamento della politica criminale perseguita dal Legislatore al fine di garantire l'effettiva riscossione delle imposte dichiarate dal contribuente.

Proprio la mancata previsione del dolo specifico quale elemento di fattispecie, però, ha contribuito a porre il problema della sussumibilità o meno, nella fattispecie criminale, del fatto di omesso versamento dell'I.v.a. (o delle ritenute), dovuto non alla volontà di evadere le imposte, ma all'impossibilità del contribuente insolvente di adempiere¹⁶.

In astratto, sono pertanto configurabili casi in cui può invocarsi l'assenza di dolo ovvero la assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria del versamento I.v.a.¹⁷.

Affinché sussista il dolo generico è però necessario che il contribuente si trovi nella condizione di assolvere l'obbligo di pagamento del tributo erariale.

A riguardo, pacificamente condivisa è la definizione di "stato d'insolvenza", ossia l'incapacità dell'imprenditore di continuare ad operare sul mercato fronteggiando le obbligazioni contratte attraverso l'impiego di mezzi ordinari. La giurisprudenza¹⁸ ha individuato i canoni descrittivi dell'insolvenza nella irrilevanza della superiorità dell'attivo sul passivo patrimoniale, nella sostanziale irrilevanza

¹⁵ Cass. pen., Sez. III, 5 maggio 2014, n. 18501: "Quando il legislatore ha voluto attribuire all'elemento soggettivo del reato il compito di concorrere a tipizzare la condotta e/o quello di individuare il bene/valore/interesse con essa lesa o messo in pericolo, lo ha fatto in modo espresso, escludendo, per esempio, dall'area della penale rilevanza le condotte solo eventualmente (e dunque non intenzionalmente) volte a cagionare l'evento (art. 323 c.p., artt. 2621, 2622 e 2634 c.c., D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, art. 27, comma 1), incriminando, invece, quelle ispirate da un'intenzione che va oltre la condotta tipizzata (i reati a dolo specifico), attribuendo rilevanza allo scopo immediatamente soddisfatto con la condotta incriminata (per es., art. 424 c.p.), assegnando al momento finalistico della condotta stessa il compito di individuare il bene offeso (artt. 393 e 629 c.p., artt. 416, 270, 270 bis e 305 c.p., artt. 289 bis, 630 e 605 c.p.).

Il dolo del reato in questione è integrato, dunque, dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità, non richiedendo la norma, quale ulteriore requisito, un atteggiamento antidoveroso di volontario contrasto con il precetto violato".

¹⁶ A. VALSECCHI, Omesso versamento delle ritenute certificate e dell'I.v.a. (artt. 10 bis e 10 ter, D.lgs. 74/00) per insolvenza del contribuente, cit..

¹⁷ Lo ricordano anche Cass. pen., Sez. III, 15 dicembre 2014, n. 52039; Cass. pen., Sez. III, 6 marzo 2014, n. 10813; Cass. pen., Sez. III, 4 febbraio 2014, n. 5467.

¹⁸ Il mero stato di illiquidità si configura come semplice indizio di un vero e proprio stato di insolvenza.

delle cause del dissesto, ed infine nello stato d'illiquidità¹⁹.

Quanto alla assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione erariale, il più recente quadro socio-economico ha richiesto un'opera adeguatrice delle norme penali tributarie alla realtà concreta ove si colloca la condotta del soggetto attivo.

È stato valorizzato un particolare aspetto del meccanismo di riscossione dell'I.v.a.: il soggetto chiamato a pagare l'imposta addebita la relativa somma, a titolo di rivalsa, in capo al terzo cessionario o committente del servizio, dal quale è materialmente ricevuta²⁰, sicché da parte del contribuente mai potrà invocarsi, a titolo di esimente, l'impossibilità di versare somme di cui non avrebbe dovuto disporre liberamente e che invece si sarebbe dovuto limitare ad accantonare in vista del successivo versamento.

Conseguentemente, tale terzo sarà titolare del diritto alla detrazione del tributo, divenendo creditore nei confronti dello Stato e dovendo corrispondere al cedente l'I.v.a. addebitatagli.

Nel caso di specie ivi considerato, *"la sentenza di secondo grado (..) aveva aderito alla tesi che ritiene che la crisi di impresa non possa mai rappresentare un elemento a discarico dell'imprenditore, posta la sussistenza di un obbligo di accantonamento."*²¹.

Siffatto orientamento ritiene che l'imprenditore non potrebbe disporre delle somme (necessariamente e previamente) accantonate poiché sottoposte ad un vincolo di destinazione, secondo la *ratio legis*²².

Fondamentale sembra invece sottolineare che la situazione di illiquidità

¹⁹ Cass. civ., 27 gennaio 2001, n. 2830.

²⁰ G. MELIS, Lezioni di diritto tributario, cit., p. 655: "Il cedente/prestatore deve, dunque, costituirsi creditore dell'imposta, mediante l'addebito in fattura, nei confronti del cessionario/committente e ne diviene debitore nei confronti dell'Erario, indipendentemente dall'esercizio del diritto di credito così costituito. La rivalsa è lo strumento che attua la traslazione dell'imposta e consente al contribuente, provvisoriamente inciso, di addebitare l'imposta ad un altro soggetto passivo, e così di seguito fino al consumatore finale, che è colui che sopporta definitivamente il tributo."

²¹ Cass. pen., Sez. III, 8 ottobre 2015, n. 40352.

²² Secondo un rigido orientamento giurisprudenziale, il reato de quo è stato ritenuto configurabile anche laddove si fosse accertata l'esistenza del successivo stato di insolvenza dell'imprenditore, su cui gravava l'onere di organizzare le risorse esistenti al momento di corrispondere le retribuzioni ai lavoratori dipendenti in modo da poter comunque adempiere all'obbligo di versare le ritenute (ex multis, Cass. pen., Sez. III, 17 ottobre 2007, n. 38267). Nel senso di evidenziare il vincolo di destinazione delle somme a titolo di i.v.a. è anche Cass. pen., Sez. III, 2 ottobre 2014, n. 40795.

dell'impresa, a causa della quale non sarebbe stato possibile far fronte agli obblighi tributari, possa discendere da circostanze imprevedibili ed altresì inevitabili.

Il concetto di *"qualsiasi energia esterna contro la quale il soggetto non è in grado di resistere e che perciò lo costringe necessariamente ad agire"*²³ è tradizionalmente riferito alla forza maggiore (art. 45 c.p.)²⁴, impiegata dalla giurisprudenza di merito²⁵, insieme alla categoria della inesigibilità della condotta, per escludere la punibilità dei reati ex artt. 10 *bis* e 10 *ter*, D.lgs. n. 74/00.

Dubbi sono emersi quanto alla configurabilità della situazione di illiquidità dell'imprenditore quale forza esterna²⁶ tale da eliminare ogni potere di scelta ovvero di controllo sullo svolgimento della condotta legislativamente prevista, specie qualora il soggetto di imposta, pur in difficoltà finanziarie, una volta incassata l'I.v.a., decida di pagare dipendenti e/o fornitori, trascurando gli adempimenti nei confronti dell'Erario²⁷.

²³ G. FIANDACA – E. MUSCO, Diritto penale. Parte generale, Bologna, 2014, p. 219.

²⁴ F. MANTOVANI, Diritto penale, Padova, 2013, p. 155 e p. 310: "E' tale ogni forza esterna della natura che determina, in modo irresistibile ed inevitabile, il soggetto a tenere un comportamento attivo od omissivo (vis major cui resisti non potest)".

²⁵ In tal senso, v. R. GAROFOLI, Manuale di diritto penale, Roma, 2013, p. 994, con riguardo alle fattispecie in cui il nuovo amministratore di una società non avesse potuto accantonare le somme da destinare al versamento i.v.a., o le ritenute di imposta, nel corso dell'esercizio poiché entrato in carico alla fine di questo: "In particolare, Trib. Milano, 28 aprile 2011 ha assolto il liquidatore di una società in stato di decozione nominato un mese prima della scadenza del versamento e impossibilitato ad adempiere al versamento delle ritenute di imposta entro il termine prescritto dall'art. 10 bis, D.lgs. 74/2000. (...) Ha ritenuto, quindi, il Tribunale di Milano che l'impossibilità di adempiere con le risorse finanziarie della società determina che la condotta omissiva dell'obbligo 'non è punibile per forza maggiore, delineandosi l'inesigibilità come elemento che esclude sotto il profilo oggettivo il reato'".

²⁶ Cass. pen., Sez. III, 5 maggio 2014, n. 18501: "Poiché la forza maggiore postula la individuazione di un fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, sì da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente, questa Suprema Corte ha sempre escluso, quando la specifica questione è stata posta, che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante. (Sez. 3, n. 4529 del 04/12/2007, Cairone, Rv. 238986; Sez. 1, n. 18402 del 05/04/2013, Giro, Rv. 255880; Sez. 3, n. 24410 del 05/04/2011, Bolognini, Rv. 250805; Sez. 3, n. 9041 del 18/09/1997, Chiappa, Rv. 209232; Sez. 3, n. 643 del 22/10/1984, Bottura, Rv. 167495; Sez. 3, n. 7779 del 07/05/1984, Anderi, Rv. 165822).

Costituisce corollario di queste affermazioni il fatto che nei reati omissivi integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso (Sez. 6, n. 10116 del 23/03/1990, Iannone, Rv. 184856)".

²⁷ In Cass. pen., Sez. III, 18 settembre 2015, n. 37873 si è pervenuti a sostenere che "(...) nei reati

Seguendo la definizione prima indicata, anche nei reati di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter*, D.lgs. n. 74/00 non sarebbe da escludersi che l'omissione possa derivare *in toto* da una causa di forza maggiore, eventualmente identificabile, secondo i casi concreti, in una indisponibilità di risorse imprevista, imprevedibile ed altresì non correlata alle modalità gestionali poste in essere dall'imprenditore.

In passato si è ritenuto che la crisi di impresa potesse rientrare anche nel concetto di "stato di necessità", ex art. 54 c.p., in quanto causa di giustificazione operante sul piano oggettivo, escludente la antigiuridicità del fatto umano tipico²⁸.

Contrasta tale orientamento la giurisprudenza più recente²⁹, che ha evidenziato un delicato problema ermeneutico in riferimento alla locuzione codicistica "*danno grave alla persona*".

L'interpretazione tradizionale, e più restrittiva, riteneva che il riferimento fosse al pregiudizio per la vita o per l'integrità fisica.

Attualmente, invece, si reputa che il contenuto dell'art. 54 c.p. sia esteso anche alla libertà sessuale, all'onore, al nome, alla riservatezza, ma non anche a quei beni che, pur costituzionalizzati, contribuiscono al completamento ed allo sviluppo della persona umana.

Di conseguenza, pur dovendosi affermare che il diritto al lavoro sia garantito nella Carta fondamentale, si escluderebbe che la relativa perdita configuri, ex art. 54 c.p., un danno grave alla persona³⁰.

omissivi integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso".

²⁸ F. MANTOVANI, *Diritto penale*, cit., p. 268: "Pur collocandosi al limite delle scriminanti, lo stato di necessità fa venire meno anch'esso l'antigiuridicità obiettiva del fatto ed opera obiettivamente. Poiché almeno uno dei due interessi in conflitto deve soccombere, l'ordinamento giuridico non esprime alcuna preferenza se gli interessi sono di pari valore, mentre preferisce quello maggiore se essi sono di diverso valore. Vengono perciò respinte, pur contenendo principi di verità, le tesi della mancanza di colpevolezza, dovuta alla coazione psichica derivante dalla situazione di pericolo o per la 'inesigibilità' di un comportamento diverso. (...)".

²⁹ Cass. pen., Sez. III, 5 giugno 2014, n. 23532; Cass. pen., Sez. III, 15 maggio 2014, n. 20266.

³⁰ Cass. pen., Sez. III, 15 dicembre 2014, n. 52039: "Va evidenziato che nell'ormai ricorrente casistica dei motivi dell'illiquidità che si assume essere incolpevole e che si chiede poter scriminare il mancato pagamento di tributi all'Erario vengono per lo più sottoposte all'attenzione di questa Suprema Corte, insieme o in alternativa, proprio i motivi oggi dedotti in ricorso e cioè: a) l'aver ritenuto di privilegiare il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti, onde evitare dei licenziamenti; b) l'aver dovuto pagare i debiti ai fornitori, pena il fallimento della società; c) la mancata riscossione di crediti vantati e documentati, verso la clientela e spesso nei confronti dello

È poi di difficile determinazione il periodo di tempo entro il quale ipotizzare il verificarsi di una situazione di illiquidità connotata come imprevista ed improvvisa.

Recentemente, proprio a causa della dilagante crisi economica mondiale³¹, il tema delle ripercussioni a livello di singola impresa, e della conseguente impossibilità di versare le imposte dovute, ha ricevuto nuovo impulso.

Siffatta impossibilità è stata indicata in senso assoluto o relativo, a seconda che il contribuente non godesse di alcuna disponibilità economica e fosse privo delle risorse per ricorrere ad un finanziamento, ovvero che la scarsa liquidità fosse stata destinata ad altri fini, come il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti³².

Stato.

Ebbene, nessuna di queste situazioni, seppure provata, può integrare ex se l'invocata forza maggiore ex art. 45 c.p., o lo stato di necessità ex art. 54 c.p..

Non lo è, in primis, la pur comprensibile scelta di adempiere prioritariamente alle obbligazioni di pagamento delle retribuzioni dei lavoratori dipendenti.

L'esimente della forza maggiore, di cui all'art. 45 c.p., sussiste in tutti i casi nei quali l'agente abbia fatto quanto era in suo potere per uniformarsi alla legge e che per cause indipendenti dalla sua volontà non vi era la possibilità di impedire l'evento o la condotta antiggiuridica. Ebbene, questa Corte Suprema ha più volte avuto modo di precisare che, in casi come quello che ci occupa, la situazione di difficoltà finanziaria dell'imprenditore, anche laddove provata, non costituisce causa di forza maggiore che esclude la responsabilità penale, (cfr. ex plurimis, Sez. 3, n. 37528 del 12.6.2013, Corliano, rv. 257683).

Quanto allo stato di necessità, l'art. 54 c.p., esclude la punibilità per chi ha commesso il fatto per esservi stato costretto dalla necessità di salvare sè o altri dal pericolo attuale di un danno grave alla persona. Ed è pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che con l'espressione "danno grave alla persona", il legislatore abbia inteso riferirsi ai soli beni morali e materiali che costituiscono l'essenza stessa dell'essere umano, come la vita, l'integrità fisica (comprensiva del diritto alla salute), la libertà morale e sessuale, il nome, l'onore, ma non anche quei beni che, pur essendo costituzionalmente rilevanti, contribuiscono al completamento ed allo sviluppo della persona umana (cfr. sul punto la già citata sentenza di questa Sez. 3 n. 15416/2014)".

³¹ V. considerazioni di M. PROCOPIO, L'omesso versamento dell'i.v.a. e delle ritenute certificate: orientamenti giurisprudenziali e auspici de iure condendo, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2014, 5, pp. 881 ss..

³² G. L. SOANA, Crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certificate e di i.v.a. (artt. 10 bis e 10 ter D.lgs. n. 74/2000), in *Dir. pen. cont.*, 7 ottobre 2013.

Nel senso di ritenere in qualsivoglia modo impossibile giustificare il mancato pagamento delle obbligazioni tributarie, v. Cass. pen., Sez. III, 15 dicembre 2014, n. 52038. In proposito, v. E. FONTANA, La crisi di liquidità non convince e comunque non si rivaluta in Cassazione, in *Diritto e Giustizia*, fasc. 9, 2015, p. 65, secondo cui: "La Corte, infatti, con tale pronuncia, ha demolito le tre ipotesi di scuola di motivi di illiquidità, normalmente sollevate dalle difese: a) l'aver ritenuto di privilegiare il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti per evitare licenziamenti; b) l'aver dovuto pagare i debiti ai fornitori, a pena di fallimento della società; c) la mancata riscossione di crediti vantati e documentati, spesso nei confronti dello Stato".

Nel tempo, in giurisprudenza³³, si sono affermate tesi favorevoli³⁴, ma anche contrarie³⁵ ad accordare rilevanza giuridica all'impossibilità di adempiere quanto previsto in tema di versamento I.v.a. in conseguenza dello stato di crisi economica dell'attività professionale.

Nel caso di specie ivi considerato (ed in quelli di tematica affine) sarà necessaria una complessiva valutazione a livello processuale sulla condotta del contribuente, al fine di ravvisare se quest'ultimo abbia adottato ogni idonea misura atta ad evitare l'omissione del versamento.

Tale comportamento³⁶ potrà ritenersi atto ad escludere la sussistenza del dolo generico richiesto ex art. 10 *ter*, D.lgs. n. 74/00³⁷.

2.2. Rilevanza giuridica dell'assoluta imprevedibilità della crisi di liquidità aziendale. Onere probatorio

L'oggettiva impossibilità del contribuente di adempiere l'obbligazione tributaria non determina una automatica esclusione della responsabilità penale del contribuente in presenza dell'eventualità di attuare correttivi alla propria condotta omissiva, quali tentare di ottenere prestiti o richiedere il saldo delle fatture emesse dai propri clienti.

Il contribuente ha quindi l'onere di provare che non sia stato possibile reperire,

³³ La giurisprudenza di merito, a differenza di quella di legittimità, si è mostrata più sensibile alle problematiche della vita quotidiana, assumendo quindi un atteggiamento tradizionalmente più benevolo nei confronti del contribuente.

³⁴ Per giurisprudenza favorevole, v. Cass. pen., Sez. fer., 30 settembre 2014, n. 40394; Cass. pen., Sez. III, 9 settembre 2014, n. 37301; Cass. pen., Sez. III, 3 aprile 2014, n. 15176; Cass. pen., Sez. III, 6 marzo 2014, n. 10813; Cass. pen., Sez. III, 10 febbraio 2014, n. 5905; Cass. pen., Sez. III, 4 febbraio 2014, n. 5467; Cass. pen., Sez. III, 21 gennaio 2014, n. 2614.

³⁵ Cass. pen., Sez. III, 19 febbraio 2015, n. 7429; Cass. pen., Sez. III, 2 ottobre 2014, n. 40795; Cass. pen., Sez. III, 18 settembre 2014, n. 38279; Cass. pen., Sez. III, 15 settembre 2014, n. 37730; Cass. pen., Sez. III, 5 giugno 2014, n. 23532; Cass. pen., Sez. III, 12 maggio 2014, n. 19426.

³⁶ In Cass. pen., Sez. III, 10 giugno 2014, n. 24341, il grave dissesto finanziario non è ivi stato ritenuto qualificabile come "forza maggiore", nonostante la presenza di determinati fattori, quali, in primo luogo, il tentativo da parte del ricorrente di escludere qualsivoglia forma di dolo (generico), pur essendosi sottolineato l'onere di fornire la prova relativa alla impossibilità, non dovuta a cause dipendenti dalla propria volontà, di reperire risorse necessarie al fine dell'adempimento ed altresì, in secondo luogo, l'avvenuta attivazione di tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il patrimonio personale del contribuente, atte a consentirgli di ottemperare all'obbligo del versamento.

³⁷ Cass. pen., Sez. III, 21 gennaio 2014, n. 2614.

a causa di una improvvisa crisi di liquidità a lui non ascrivibile, le risorse necessarie all'adempimento del versamento, nonostante il tentativo di recuperare tali somme attraverso tutte le azioni a ciò preposte, anche sfavorevoli per il proprio patrimonio.

La giurisprudenza maggioritaria, a partire dall'entrata in vigore del D.lgs. n. 74/00, aveva ritenuto di non riconoscere rilevanza al perdurante stato di insolvenza del contribuente, dovuto a crisi aziendale, poiché proprio la permanenza dello stato di difficoltà economica si sarebbe dovuto sottoporre a preventiva valutazione da parte del soggetto obbligato, in modo da permettergli di ripartire le risorse in modo razionale.

Di conseguenza, era generalmente dato rilievo alla condotta posta in essere dal soggetto attivo, che, appunto, non versava il tributo, e non ad eventuali cause a monte, dovute ad esempio all'oggettiva incapacità di reperire le somme necessarie a tal fine.

In una recente pronuncia, a Sezioni Unite³⁸, la Corte di Cassazione ha confermato l'integrazione del reato di cui all'art. 10 *ter*, D.lgs. n. 74/00 in caso di insolvenza per crisi aziendale, ma ha anche richiamato l'attenzione sugli elementi probatori eventualmente incidenti sulla sostenibilità della connessione tra scelte del contribuente della condotta omissiva e possibile esigibilità di quella prescritta ad essa alternativa.

In tale occasione la Corte di legittimità ha considerato la crisi di liquidità non invocabile dall'impresa per escludere la colpevolezza del reato di omesso versamento IVA.

Essa potrà operare come causa di esclusione della punibilità qualora il contribuente assolva l'onere di provare tanto la mancata relazione causale tra la crisi di liquidità dell'impresa e la volontà del soggetto, quanto di aver fatto il possibile per evitare l'omissione del versamento.

Pertanto, l'evoluzione del più recente dibattito giurisprudenziale evidenzia una chiara propensione verso una cauta considerazione dell'incidenza dello stato di

³⁸ Cass., Sez. un., 12 settembre 2013, n. 37424.

crisi aziendale sulla punibilità delle fattispecie di reato in commento.

È certamente da evitare che il contribuente sia sottoposto ad una *probatio diabolica* proprio in considerazione dei labili caratteri tipici dell'elemento psicologico del reato.

La prova, per essere piena e volta a confortare il giudizio del magistrato, dovrà fondarsi su un'allegazione analitica, quindi supportata da dettagliati riscontri tecnici.

Il fine è dimostrare l'insorgenza di detta situazione d'insolvenza in epoca antecedente all'omissione, che tale stato fosse persistente al momento della scadenza del termine di cui all'art. 10 *ter*, che il contribuente non abbia provocato tale situazione con volontà e consapevolmente, che, una volta divenuto insolvente, costui abbia posto in essere una condotta conforme alle previsioni normative ed inoltre, se possibile, che abbia adempiuto i pagamenti dovuti anche successivamente all'omissione³⁹.

L'orientamento della giurisprudenza⁴⁰ sulla irrilevanza dell'allegata impossibilità di versare il debito all'Erario, in sede di accertamento della responsabilità penale per il reato di omesso versamento I.v.a., evidenziava contrasti con i principi di legalità, di personalità della responsabilità penale e di prevedibilità della sanzione comminata⁴¹.

In senso favorevole sembra essere stata invece la sentenza Cass. pen., 21 gennaio 2014, n. 2614, che ha ripreso la disamina delle conclusioni di Cass., Sez. Un., 12 settembre 2013, n. 37424, configurante una lieve apertura progressiva in materia di reati tributari quanto al ruolo dell'eventuale intervenuta crisi di liquidità per escludere la colpevolezza, ex art. 10 *ter*, D.lg. n. 74/00⁴², in capo al contribuente

³⁹ Tribunale di Firenze, Belsito, G.i.p., 27 luglio 2012.

⁴⁰ Cass. pen., Sez. III, 6 marzo 2014, n. 10813; Cass. pen., Sez. III, 4 febbraio 2014, n. 5467; Cass. pen., Sez. III, 7 luglio 2010, n. 25875.

⁴¹ A. VALSECCHI, Omesso versamento delle ritenute certificate e dell'i.v.a., cit..

⁴² Così la sentenza ivi in commento, Cass. pen., Sez. III, 8 ottobre 2015, n. 40352: "In tema omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, la giurisprudenza di legittimità ha ormai affermato il principio che la crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, può essere rilevante per escludere la colpevolezza, se venga dimostrato che il soggetto tenuto al pagamento aveva adottato tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo. Giurisprudenza più recente ha insistito sull'onere probatorio in capo al contribuente in riferimento

che avesse dimostrato la perdurante crisi di liquidità ed altresì la mancanza dell'elemento volontaristico rispetto all'omissione.

La prova a tal fine idonea avrebbe riguardato l'effettiva adozione di tutte le misure idonee ad accantonare le somme destinate al versamento erariale, poi non avvenuto a causa dell'inadempimento di soggetti terzi⁴³.

Successivamente la pronuncia Cass. pen., 3 aprile 2014, n. 15176 ha affermato la non colpevolezza dell'imputato laddove la crisi acuta di liquidità presenti efficacia escludente del profilo volontaristico, necessario invece per l'integrazione dell'elemento soggettivo della fattispecie incriminatrice⁴⁴.

Quanto al profilo probatorio, si è ritenuto necessario dimostrare, al contempo, la durata per un apprezzabile periodo temporale della crisi economica, la sussistenza di un'oggettiva impossibilità per il contribuente di ricorrere a correttivi finanziari, nonché l'assoluta indipendenza dalla propria volontà dell'omissione erariale.

In giurisprudenza si è pervenuti a ritenere necessario fornire prova della non imputabilità della crisi economica alla gestione dell'obbligato stesso e dell'adozione di tutte le iniziative volte al versamento dell'I.v.a. (con effetti anche

non solo alla non imputabilità della crisi economica alla gestione dell'obbligato stesso, ma anche in merito alla impossibilità di fronteggiare adeguatamente detta crisi tramite il ricorso ad misure la cui idoneità deve essere valutata in concreto. E' perciò necessario che il debitore dimostri l'impossibilità di reperire altrimenti risorse economiche e finanziarie necessarie all'adempimento delle obbligazioni tributarie, 'pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili'".

⁴³ L. CUOMO – P. MOLINO, Omesso versamento di imposte e crisi di impresa failure to pay taxes and corporate criminal liability, in Cassazione Penale, fasc. 2, 2015, p. 0412B: "L'indisponibilità di risorse finanziarie per adempiere gli obblighi tributari potrebbe ad esempio rilevare ove sia imputabile al sistematico inadempimento di terzi o della stessa amministrazione finanziaria, come nel caso dei crediti vantati dalle imprese nei confronti dello Stato o di altri enti pubblici, la cui inadempienza si sia protratta indefinitamente nel tempo. In sintesi, per soddisfare l'onere di allegazione occorre, comunque, dimostrare che la crisi economica non possa essere altrimenti fronteggiabile con misure alternative come ad esempio il ricorso al credito bancario, atteso che l'insufficienza di mezzi finanziari non esonera il contribuente dal dovere di accantonare una somma sufficiente a far fronte all'obbligo di versamento. L'elemento soggettivo richiesto per l'integrazione della fattispecie incriminatrice potrebbe in definitiva essere escluso solo ove l'impresa dimostri di aver fatto tutto il possibile per recuperare le risorse economiche necessarie ai propri obblighi tributari, ricorrendo ad esempio al credito bancario o al factoring, ovvero eseguendo i pagamenti dovuti subito dopo aver incassato le somme di cui era creditrice".

⁴⁴ Cass. pen., Sez. III, 26 febbraio 2014, n. 9264.

negativi sul proprio patrimonio), la cui idoneità allo scopo deve apprezzarsi in concreto da parte del Giudice⁴⁵.

Secondo tale impostazione l'impossibilità oggettiva di adempiere, rilevante sotto il profilo della insussistenza dell'elemento psicologico, richiede la mancanza di un margine di scelta, causata da fatti in nessun modo riconducibili al soggetto responsabile della gestione aziendale, ma anzi determinata da *"cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico"*⁴⁶.

Tuttavia, con la pronuncia in commento la Suprema Corte, pur condividendo l'orientamento di apertura al principio che attribuisce rilevanza giuridica alla crisi di liquidità, ha mantenuto un atteggiamento di cautela, affermando che essa *"può essere rilevante per escludere la colpevolezza"*.

I Giudici di legittimità hanno censurato la decisione della Corte d'appello di Venezia per non aver adeguatamente indicato le ragioni in forza delle quali fosse stato condannato il contribuente imputato ex art. 10 *ter*, D.lgs. n. 74/00, ritenendo, dato il quadro probatorio emerso, di poter qualificare come adempimenti possibili ed esigibili gli accantonamenti in concreto non effettuati.

Ne deriva che la condotta di mancato accantonamento (mese per mese al momento della erogazione degli stipendi ai dipendenti ovvero volta per volta in occasione della percezione delle somme I.v.a.) non sarebbe già di per sé penalmente rilevante poiché una previa ed organizzata gestione dell'attività da parte del datore di lavoro non necessariamente permette di evitare l'intervento di una crisi di liquidità al momento della scadenza del termine previsto per l'adempimento.

3. Considerazioni finali

Da quanto premesso, è possibile ravvisare come i principi di diritto desunti dalla pronuncia in commento, a fronte delle effettive destinazioni degli importi che si sarebbero dovuti versare a titolo di I.v.a., permettano di attribuire rilievo particolare

⁴⁵ Cass. pen., Sez. III, 25 febbraio 2014, n. 8352, richiamata in Cass. pen., Sez. III, 8 ottobre 2015, n. 40352.

⁴⁶ Cass. pen., Sez. III, 4 febbraio 2014, n. 5467.

ad una esigenza equitativa sempre più sentita, pur se priva di un qualsivoglia riferimento normativo penale⁴⁷.

L'attenzione infatti si concentra sulla situazione lavorativa ed altresì sulle condizioni economiche da essa derivanti in capo ai dipendenti dell'imprenditore contribuente⁴⁸.

Il diritto al lavoro è tutelato da numerose norme a livello costituzionale, quale diritto fondamentale (artt. 1, 4), nonché sul piano dei "*Rapporti economici*" (artt. 35, 36, 37, 38, 46).

L'intenzione dell'imprenditore (tenuto al versamento I.v.a.) di salvaguardare il diritto al lavoro per i propri dipendenti, ossia di adempiere una delle obbligazioni inerenti all'attività d'impresa, dovrebbe assurgere a precipuo scopo, in via preventiva, del Legislatore ed altresì, posteriormente, dei Giudici operanti sul caso di specie.

Infatti, prediligere il pagamento delle retribuzioni (o adeguare gli impianti antinfortunistici, come tale sempre in tutela della qualità del lavoro), invece di adempiere i versamenti erariali allo Stato, pure obbligatori *ex lege*, sarebbe da tenere in maggiore considerazione da parte della giurisprudenza soprattutto nell'ambito di norme penali configuranti reati di natura omissiva.

In siffatte ipotesi potrebbe forse prospettarsi un riferimento all'art. 51 del codice di diritto sostanziale penale⁴⁹, quanto all'adempimento di un dovere, secondo cui, in forza del principio di non contraddizione, l'ordinamento non può legittimare ed al contempo sanzionare la condotta tenuta.

⁴⁷ Infine, dando rapido conto del tentativo di risolvere la problematica degli effetti della crisi d'impresa sull'omesso versamento di imposte, ivi si accenni alla proposta applicazione dell'istituto della non punibilità per particolare tenuità del fatto, introdotto nell'art. 131 bis c.p. dall'art. 1, Decreto legislativo 16 marzo 2015, n. 28. (V. G. AMARELLI, Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte: tra prova del dolo e tenuità del fatto si allargano gli spazi per la non punibilità, in *Le Società*, fasc. 10, 2015, pp. 1159 ss.).

Se però, da un lato, è apprezzabile la continua ricerca di risposte al tema de quo, da un altro, siffatta soluzione non permetterebbe di ravvisare ambiti di non punibilità per gli stessi reati nei contesti aziendali di medio-grandi dimensioni, e sarebbe pertanto destinata ad un impiego meramente circoscritto.

⁴⁸ Cass. pen., Sez. III, 2 ottobre 2014, n. 40795; Cass. pen., Sez. III, 15 settembre 2014, n. 37730.

⁴⁹ Così come risulta, nel caso di specie ivi in esame, dal primo motivo indicato nel ricorso in Cassazione proposto avverso la sentenza n. 2459 del 2014 pronunciata dalla Corte d'Appello di Venezia.

Le scelte etiche operate dall'imprenditore-contribuente sarebbero pertanto "giustificate" ritenendo appunto prevalente, rispetto all'interesse del Fisco all'adempimento del debito tributario, il valore sociale intrinseco ai diritti i cui titolari sono i dipendenti dell'azienda, inerenti alla conservazione della posizione lavorativa ed alla conseguente retribuzione a fronte della prestazione posta in essere.

Come evidente dalla fattispecie ivi in considerazione, la medesima Corte di Cassazione, pur essendo Giudice di legittimità, opera un'attenta analisi della concreta realtà economica che determina il contesto in cui il contribuente-imprenditore ha operato (ed opera), attribuendovi centralità e rilevanza, con specifico riguardo alle cause oggettive della crisi, alle contingenze determinanti il comportamento omissivo, quali lo stato di crisi di liquidità e conseguente insolvenza, ed altresì alle misure adottate per prevenirla e fronteggiarla.

Laddove lo stato di difficoltà economica a fondamento del mancato pagamento del debito i.v.a. fosse di carattere temporaneo, la condotta dovrebbe reputarsi atta a permettere all'imprenditore di superare detta difficoltà, per certo favorevole anche ai lavoratori dipendenti dell'azienda medesima.

Sarebbe così ulteriormente rafforzato il principio espresso dall'art. 41 comma 2, Cost., in base al quale l'iniziativa economica privata *"non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale (..)"*: il tentativo di salvaguardare la sopravvivenza dell'attività economico-imprenditoriale è quindi diretto nei confronti non solo dei singoli lavoratori dipendenti ma anche della collettività complessivamente considerata.