

#21.2016



- › Obama e la sua crociata fiscale a senso unico
- › Il principio di nullità delle sentenze
- › Parlamento europeo in linea BEPS
- › L'Irap e le diverse categorie di contribuenti
- › I profili di legittimità delle richieste di esibizione dei documenti di rilevanza fiscale nei processi di accertamento
- › I termini per correggere le dichiarazioni dei redditi
- › Al vaglio della Consulta i principi rivenienti dalla sentenza Taricco
- › Per il contraddittorio preventivo un nuovo test alla Consulta



#21.2016

## Approfondimento online - Anno 2

**iltributo.it**  
associazione  
per l'approfondimento e la diffusione  
dell'informazione fiscale

Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -  
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:  
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.482542  
E-mail: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it) - [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,  
per leggere l'approfondimento e le news  
gratuitamente per sempre!

Collegati su [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o compila qui di seguito:

Il sottoscritto .....  
professione ..... Via .....  
Città ..... C.A.P. ....  
Tel. .... E-Mail .....

### CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf
- la Newsletter della Associazione iltributo

### RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data ..... Firma .....

### Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

*I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.*

*Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell'Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.*

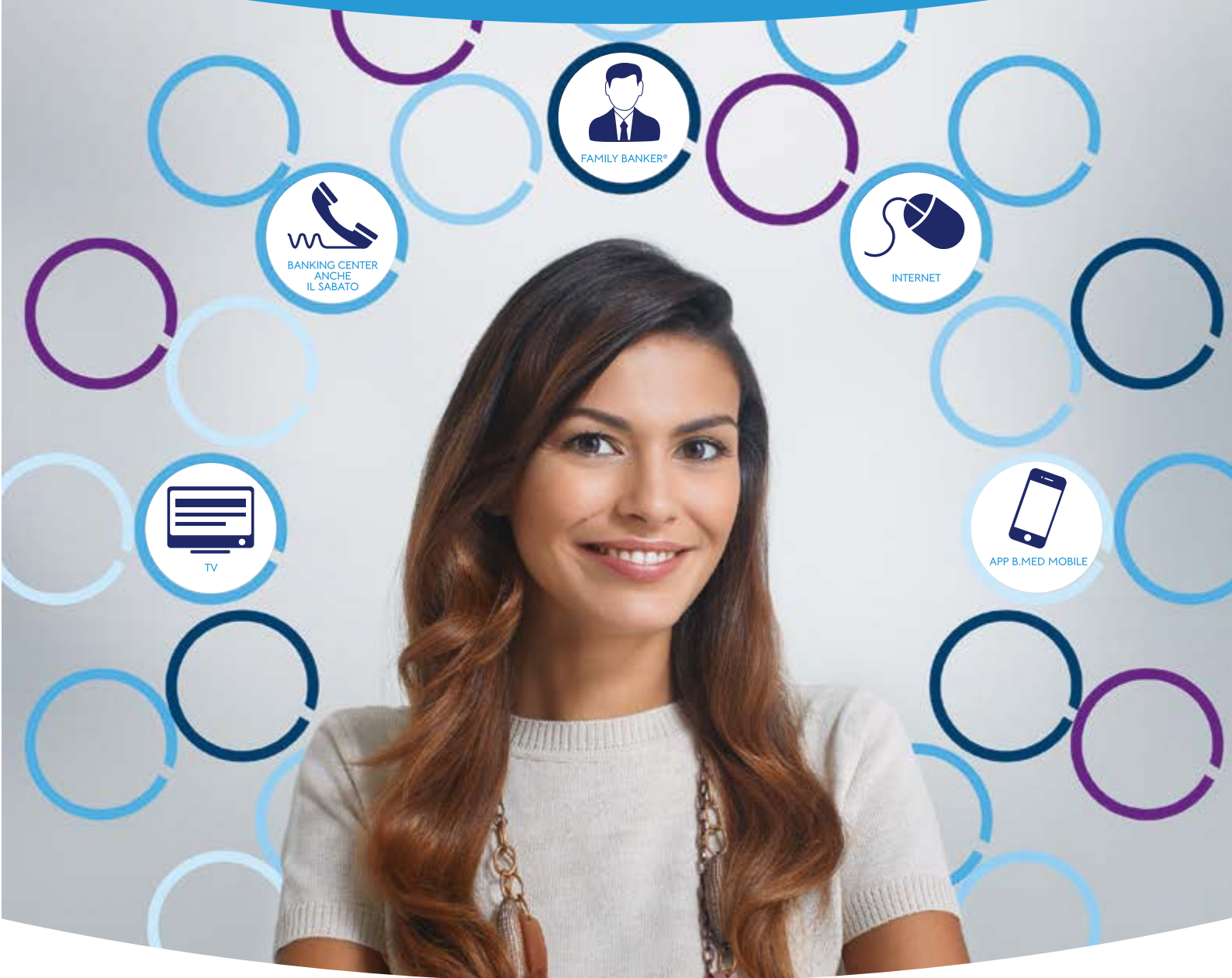
*Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ILTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.*

*In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.*

data ..... Firma .....

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it) o collegati al ns sito

# Il cliente al centro. Questa è la nostra idea di banca.



Per noi ogni cliente è prima di tutto una persona con esigenze sempre nuove, per questo al centro del nostro modello ci sei tu. Grazie alla multicanalità ti rendiamo libero dai luoghi e dagli orari, perché puoi accedere alla nostra Banca dove e quando vuoi. Puoi farlo direttamente dal tuo PC o contattando, telefonicamente e via e-mail, il nostro Banking Center dal lunedì al venerdì dalle 08.00 alle 22.00, ma anche il sabato. Tramite la nostra App puoi operare sul tuo conto e consultare i tuoi investimenti direttamente dallo smartphone o dal tablet. E per effettuare prelievi e versamenti puoi accedere agli sportelli convenzionati di Poste Italiane e Intesa SanPaolo. Inoltre il tuo Family Banker® ti affianca con un parere esperto e ti assiste nelle decisioni più importanti.

**mediolanum** BANCA  
costruita intorno a te

**MEDIOLANUM, PIÙ DI UNA BANCA TRADIZIONALE, MOLTO PIÙ DI UNA BANCA ONLINE.**

**SCOPRI DI PIÙ SU [bancamediolanum.it](http://bancamediolanum.it) | CONTATTA UN FAMILY BANKER®**

Messaggio pubblicitario. Per tutti i prodotti e servizi offerti dalla Banca si rinvia ai Fogli informativi, alle Norme Contrattuali, ai Prospetti e ai Fascicoli Informativi disponibili su [bancamediolanum.it](http://bancamediolanum.it) e presso gli Uffici dei Family Banker®.



Obama e la sua crociata fiscale a senso unico

*di Paolo Soro*

....02

## Approfondimento

Il principio di nullità delle sentenze

*di Romeo Romei*

....05

Parlamento europeo in linea BEPS

*di Paolo Soro*

....10

L'Irap e le diverse categorie di contribuenti

*di Maurizio Villani e Idalisa Lamorgese*

....21

I profili di legittimità delle richieste di esibizione dei documenti  
di rilevanza nei processi di accertamento

*di Patrik Angelone*

....25

## Giurisprudenza - Commento

### Corte di Cassazione




*I termini per correggere le dichiarazioni dei redditi* . . . . 30  
(Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 13378 del 30 giugno 2016)  
**commento di Maurizio Villani**

*Al vaglio della Consulta i principi rivenienti dalla sentenza Taricco* . . . . 37  
(Corte di Cassazione, Terza Sezione Penale, Ordinanza n. 28346 dell' 8 luglio 2016)  
**commento di Diletta Mazzoni**

### Commissione Tributaria Provinciale

*Per il contraddittorio preventivo un nuovo test alla Consulta* . . . . 45  
(Commiss. Trib. Prov., Siracusa, Sez. V, Ordinanza n. 565 del 17 giugno 2016)  
**commento di Daniele Brancale**

## Giurisprudenza - Fonti

-  Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 13378 del 30 giugno 2016 . . . . 48
-  Corte di Cassazione, Terza Sezione Penale, Ordinanza n. 28346 dell' 8 luglio 2016 . . . . 54
-  Commiss. Trib. Prov., Siracusa, Sez. V, Ordinanza n. 565 del 17 giugno 2016 . . . . 80

## DIFESA LEGALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

### Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

#### OGGETTO DELL'ASSICURAZIONE

- ✓ Le spese per l'intervento di un legale liberamente scelto;
- ✓ Le spese per l'intervento di un legale domiciliatario, fino ad un massimo di € 2.000,00;
- ✓ Le spese relative al contributo unificato;
- ✓ Le spese di giustizia in sede penale;
- ✓ Le spese investigative per la ricerca e l'acquisizione di prove a difesa;
- ✓ Le spese per l'intervento di un perito nominato dall'autorità giudiziaria, o dall'Assicurato previo accordo con la Società;
- ✓ Le spese di soccomittenza;
- ✓ Gli oneri relativi alla registrazione di atti giudiziari entro il limite massimo di € 500,00;
- ✓ Gli oneri relativi ai tentativi di conciliazione obbligatoria.

#### LE GARANZIE

- L'azione in sede Civile (o la costituzione di parte civile in sede penale) per ottenere il risarcimento di danni a persone o a cose subiti per fatto illecito di terzi;
  - La Difesa in sede Penale nei procedimenti per reati colposi;
  - La Difesa in sede Penale nei procedimenti per reati dolosi, compresi quelli derivanti da violazioni in materia fiscale ed amministrativa nei casi di evasione o elusione/occultamento del fisco del reato di doloso o colposo;
  - La difesa dell'Assicurato in sede Civile da richieste di risarcimento avanzate da Terzi. La garanzia opera in II° rischio rispetto alla polizza RC Professionale dopo l'esborso di quanto dovuto per spese di resistenza ai sensi dell'art. 1917 del C.C., o in I° rischio nel caso in cui quest'ultima non sia operante;
  - Chiamata in causa della Compagnia di Responsabilità Civile Professionale nel caso in cui questa non assista con proprio legale l'Assicurato nella costituzione in giudizio;
  - Controversie relative alla Proprietà o derivanti da contratti di locazione degli immobili nei quali il Professionista svolge l'attività;
  - Vertenze individuali di lavoro con i propri dipendenti e con i lavoratori parasubordinati;
  - Controversie contrattuali relative a forniture di beni o prestazioni di servizi commissionate e/o ricevute dal contraente con valore in lire superiori ad € 250,00;
  - Controversie contrattuali con i Clienti escluso il recupero crediti con il limite di 2 denunce per anno assicurativo;
  - Difesa in sede Penale e opposizione alle relative sanzioni amministrative riguardanti: D.Lgs. 81/2008 "Sicurezza sul luogo di lavoro", D.lgs. 193/2007 "Sicurezza alimentare", D.Lgs. 152/2006 "Tutela dell'Ambiente", D.Lgs. 196/2003 "Privacy", D.Lgs. 231/2001 "Responsabilità Amministrativa";
  - Opposizione alle sanzioni amministrative derivanti dalla violazione di norme previste nel D.Lgs 472;
  - Estensione Territoriale: Europa;
  - Tre diverse ipotesi di massimale per sinistro:
- € 10.000,00 - € 25.000,00 - 50.000,00.

Catastrofe	Attività base			Attività di estesa amministrazione, direttore		
	10.000 €	25.000 €	50.000 €	10.000 €	25.000 €	50.000 €
50.000 €	128 €	190 €	248 €	184 €	285 €	344 €
100.000 €	190 €	284 €	368 €	268 €	397 €	518 €
150.000 €	277 €	383 €	498 €	331 €	526 €	666 €
200.000 €	319 €	479 €	622 €	414 €	670 €	871 €
250.000 €				476 €	770 €	1.000 €

Nata nel 1963, la FILIPPI BROKER SRL costituisce l'evoluzione dell'attività di consulenza in campo assicurativo ed è oggi un'azienda di riferimento nel settore. I suoi principali Clienti sono Aziende medio- grandi e Dottori Commercialisti. L'esperienza, la serietà nel rapporto con il Cliente sono armonicamente integrate con la competenza tecnica, la specializzazione, l'aggiornamento.

### Contattateci senza impegno



FILIPPI BROKER  
 Ufficio RC Professionale  
 Via Chella 65/A  
 37012 BUSSOLENGO (VR)  
 Tel: +39 045 715 6670  
 Fax: +39 045 675 7232  
 email:rischipecoia@filippibroker.it

## Il Punto

### Obama e la sua crociata fiscale a senso unico

di Paolo Soro



Diamo a Cesare quel che è di Cesare: se ancora qualche Governo esotico pensava di fungere da paradiso fiscale, l'Amministrazione Obama, col famoso FATCA, gli ha sferrato una spallata decisiva, tanto che, oggi, la stessa locuzione "paradiso fiscale" sta via via scomparendo persino dai dizionari di tutto il mondo.

Lecito, allora, chiedersi se davvero, oggi, i paradisi fiscali non esistono più.

Facciamo un passo indietro e partiamo da una doverosa premessa, fondamentale per comprendere la reale valenza e utilità di talune scelte politiche: gli Stati Uniti applicano il *Worldwide Taxation Principle* (Principio della Tassazione Mondiale); vale a dire che i cittadini americani, dovunque siano fiscalmente residenti, devono dichiarare tutti i redditi anche nella loro patria d'origine e, a seconda di quanto disciplinato nel singolo Trattato Bilaterale di rispettivo riferimento, contestualmente provvedere al versamento delle eventuali ulteriori imposte dovute.

I risultati complessivamente ottenuti col FATCA, a quanto pare, non hanno soddisfatto il presidente Obama, il quale ha annunciato un altro piano per combattere l'evasione fiscale Oltreoceano e gli ancora residui paradisi fiscali - ormai, giusto qualche atollo del Pacifico, tenuto conto del fatto che pure Panama sembrerebbe davvero prossima alla (almeno parziale) capitolazione.

Bersaglio della nuova crociata fiscale sarebbero quelle società americane che ancora riescono a evadere le imposte, trasferendo le proprie operazioni o i loro conti bancari al di fuori degli Stati Uniti - d'altronde, inevitabile effetto della politica americana dal dopoguerra a oggi, Obama incluso. In sostanza, la riforma appena annunciata si propone di impedire che le aziende USA riescano a eludere il pagamento dei loro oneri fiscali, come hanno fatto finora, ricorrendo all'imputazione degli utili nei bilanci di società estere, invece di registrare i profitti nella loro nazione di origine. L'intenzione dell'Amministrazione Obama è quella di continuare la battaglia intrapresa con il FATCA, perseguendo l'obiettivo di mantenere traccia di tutti gli *asset* statunitensi all'estero.

Un proposito, dal loro punto di vista, senza dubbio commendevole; ma che succede, nel frattempo, ai capitali esteri esistenti negli USA e ai grossi contribuenti stranieri che vogliono spostare i loro *asset* nell'ex "Nuovo Mondo"?

*You are welcome!*

Ragionando su base strettamente economica, giova tenere presente che la tassazione secondo il principio della fonte di conseguimento (tassazione dei redditi dove sono prodotti), di regola è attuata dai Paesi importatori di capitali, al fine di incentivare l'ingresso di investitori stranieri. Viceversa, motivi opposti inducono i Paesi esportatori di capitali a privilegiare il principio della tassazione mondiale, valorizzando forme di imposizione a carattere personale, tendenti a colpire la capacità globale dell'individuo ovunque essa si manifesti.

Va da sé che laddove un tale principio finisca per favorire troppo le esportazioni, sbilanciando

l'economia globale interna, occorrerà attivare altri correttivi – in genere, seppure non esclusivamente, di natura fiscale – al fine di ottimizzare le complessive entrate del Governo interessato.

La Costituzione federale degli Stati Uniti d'America è sovraordinata rispetto alle leggi locali e, relativamente alla materia tributaria, vieta l'introduzione, da parte di ogni singolo Stato, di imposte che vadano contro i principi generali della tassazione sull'*import-export*, come pure di disposizioni normative che introducano delle discriminazioni nel commercio fra i differenti Stati Federali, nonché tra questi e i Paesi esteri. Il regime fiscale degli Stati Uniti è imperniato su un sistema che prevede tre livelli di imposizione: federale, statale e locale. Tenuto conto dei suddetti limiti (i quali, peraltro, sembrano spesso difficili da individuare con esattezza e precisione), le varie Amministrazioni Fiscali gestiscono le imposte locali e quelle sul consumo.

A livello internazionale, occorre altresì rappresentare come il sistema di tassazione su base mondiale sia stato sempre osteggiato dai Paesi in via di sviluppo, i quali, applicando per lo più il principio della fonte, lamentano, a buon diritto, come la concessione al non residente di agevolazioni tributarie si risolva normalmente in un beneficio per il corrispettivo Stato di residenza.

Sotto altro profilo, si è osservato che a differenza dei cittadini, naturali destinatari dei principi tributari in virtù dei vincoli economici e politici che li legano allo Stato di origine, gli stranieri potrebbero essere destinatari di un precetto fiscale soltanto se esistesse una forma di collegamento di ordine sociale (esempio, la residenza), o di ordine economico (esempio: l'esercizio di attività o il possesso di beni patrimoniali).

Orbene, in base alla disciplina federale, ai fini delle imposte sul reddito, una persona fisica si considera fiscalmente residente negli Stati Uniti se soddisfa una delle seguenti condizioni:

- ha la cittadinanza americana;
- ha ottenuto la residenza negli Stati Uniti (*green card*);
- permane sul territorio nazionale per almeno 183 giorni nel corso di un anno solare (184, se bisestile);
- supera il c. d. "*substantial presence test*" o "*cumulative presence test*", che consiste nella somma del totale dei giorni che la persona è presente negli Stati Uniti nell'anno di riferimento, più un terzo dei giorni in cui è stato presente nell'anno precedente e un sesto dei giorni dell'anno ancora precedente; laddove la somma ottenuta è uguale o superiore a 183 giorni, il soggetto viene considerato fiscalmente residente. L'unica eccezione al "*cumulative presence test*" è la possibilità di riuscire a dimostrare che il soggetto economico ha il suo principale centro di attività-affari fuori dagli Stati Uniti (prova, agli effetti pratici, tutt'altro che semplice), e che i propri legami familiari e sociali sono rilevanti in un Paese estero. Al verificarsi di tale duplice condizione, non si ritiene più obbligatorio dimostrare che la persona abbia anche la residenza fiscale in un altro Paese.

Delineato tale scenario, andiamo a leggere le indagini annuali pubblicate dal **Tax Justice Network** e scopriamo l'incredibile *escalation* a livello mondiale degli Stati Uniti, i quali, l'anno scorso, sono arrivati a occupare la piazza d'onore dietro la Svizzera, per quanto concerne l'anonimato e il livello di segretezza. Non è difficile prevedere, fin d'ora, che, nel 2016, grazie anche alle maniere forti usate dagli USA proprio contro la Svizzera, vi sarà un avvicendamento nelle posizioni al vertice di tale speciale classifica.

---

Del resto, non è certo un caso se i consulenti di tutto il mondo stanno approfittando della resistenza degli Stati Uniti a tutti gli standard dell'OCSE, quale arma di *marketing* per spostare denaro dall'estero verso stati USA, vantaggiosi sia per il livello delle tasse che per il rispetto della riservatezza.

Ricordiamo che l'Amministrazione USA ha ribadito anche recentemente che, a loro avviso, in America si utilizzano già degli standard ben superiori rispetto a quanto disciplinato in sede di G20, e dunque non v'è ragione alcuna di uniformarsi alle raccomandazioni dettate dall'OCSE. Ebbene, a quanto pare, le vere ragioni di questo mancato recepimento sono da ricercarsi altrove.

Andando in profondità, si scopre che, oltre a un'imposizione privilegiata, vige un livello di riservatezza praticamente assoluto – a esempio – in alcuni Stati come il Delaware, il Nevada e il Wyoming. Mentre il South Dakota conosce da qualche anno una crescita inusitata dei trust opachi - ai quali è garantito un anonimato assoluto, oltre a notevolissima libertà nella redazione delle clausole istitutive - costituiti per accogliere i capitali degli straricchi di tutto il mondo, messi in fuga dai paradisi fiscali in fase di smantellamento, proprio e paradossalmente (solo una coincidenza?), a seguito della dura battaglia condotta dal presidente Obama, fin dal 2009, il quale in modo determinato sta abbattendo i muri di opacità che resistevano da secoli. Tralasciando qualunque considerazione di carattere personale, sta di fatto che, in particolare, con riferimento alle entità economiche residenti nominalmente (si badi bene, si parla solo di sede legale, non di residenza effettiva) negli Stati appena sopra menzionati, le relative giurisdizioni non partecipano allo scambio automatico di informazioni con gli altri Paesi, specie in presenza di *trust* o società. Oltre a ciò, in generale, nella maggior parte degli Stati americani, continua a esistere almeno in parte il segreto bancario: tutti i dati di *trust* e fondazioni sono riservati, idem per quanto concerne la proprietà e i bilanci delle società. E', poi, fatto notorio che la residenza made in USA è acquistabile praticamente da chiunque per la modica cifra di mezzo milione di dollari: evidentemente, agli Stati Uniti interessa garantire privilegi solo a certi contribuenti i quali desiderano delocalizzare i propri asset stranieri all'interno degli USA, senza doverne rendere conto ai governi d'origine, contrariamente a quanto impone Obama ai cittadini americani che vorrebbero fare lo stesso all'estero.

Una trasparenza quella made in Obama, dunque, talmente spudoratamente a senso unico, da essere impensabile anche solo ipotizzare che i Governi del G20 non ne siano perfettamente edotti (e senza nemmeno il bisogno di leggere i periodici rapporti OCSE), e che finisce per trasformare molti Stati americani nel punto di arrivo proprio di gran parte di quei capitali in fuga dagli ex paradisi fiscali, oramai divenuti "fuori moda".



## Il principio di nullità delle sentenze

di Romeo Romei  
Dottore commercialista

***Non può avere validità di sentenza, la decisione adottata da Organi non legittimamente costituiti, e la cui giurisdizione istitutiva è stata adottata in violazione di norma Costituzionale.***

Per capire lo spessore dell'affermazione, che è soggettiva quale sorgente di riflessione, occorre attribuire in ordine gerarchico, il valore soprastante della Costituzione alle Leggi Parlamentari.

Partiamo dall'identificazione dell'affermazione, secondo Treccani:

*dògma* s. m. [dal lat. *dogma -ātis*, gr. δόγμα -ατος «decreto, decisione» – Principio fondamentale, verità universale e indiscutibile o affermata come tale: *dogma giuridico*, principio teorico di un istituto giuridico, del quale costituisce il substrato fondamentale.

Il principio giuridico, cioè la sorgente dai cui disposti deve uniformarsi la formazione delle Leggi, è la Costituzione. Questo è il dogma principale.

Se le Leggi stabiliscono norme contrarie ai principi costituzionali, sono illegittime. Questo è il dogma conseguente.

Entriamo nell'argomento specifico.

**L'Istituzione delle Commissioni Tributarie ( DPR 636 /73 ed i DD.Lgs 545 e 546 /92 ) è una palese ed inconfutabile violazione della Costituzione, particolareggiatamente, degli artt. 102, 106 e 111.**

**Costituzione, art. 102** - *La funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari istituiti e regolati dalle norme sull'ordinamento giudiziario. Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari, sezioni specializzate per determinare materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura. La Legge regola i casi e le forme della partecipazione diretta del Popolo all'amministrazione della Giustizia.*

### *Le norme che violano la Costituzione*

( D.Lgs 546 / 1992, art. 1)

La giurisdizione tributaria (una evidente giurisdizione speciale) e' esercitata dalle commissioni tributarie provinciali e dalle commissioni tributarie regionali di cui all'art. 1 del decreto del Presidente della Repubblica 31 dicembre 1992, n. 545.

2. I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile.

( D.Lgs 545 / 1992, art. 1 – primo comma )

Gli organi di giurisdizione in materia tributaria previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636, sono riordinati in commissioni tributarie provinciali, aventi sede nel capoluogo di ogni provincia - territorialmente diverso dal contesto Ordinario di giurisdizione - ed in commissioni tributarie regionali, aventi sede nel capoluogo di ogni regione. Fino al 31 dicembre 1996, sezioni delle commissioni provinciali e regionali possono essere ubicate, ove occorra, presso le sedi delle attuali commissioni di primo e di secondo grado. Entro il 31 dicembre 1993, con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del Tesoro e con il Ministro di grazia e giustizia, in relazione alle esigenze di reperimento dei locali, sono individuate dette sezioni le quali costituiscono mera articolazione interna delle commissioni non rilevante ai fini della competenza e della validita' degli atti processuali. Con decreto del presidente della commissione provinciale o regionale sono determinati i criteri e le modalita' di funzionamento delle sezioni - sfugge ad ogni soggezione del Ministero della Giustizia e del Consiglio Superiore della Magistratura.

### *Analisi del contrasto alla Costituzione*

Ove la **Costituzione (art. 102)** stabilisce che:

*"La funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari istituiti e regolati dalle norme sull'ordinamento giudiziario ..." e che "non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali" e "possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari, sezioni specializzate per determinare materie ..."*

si deve leggere che **la funzione giurisdizionale è unica**, controllata da apposito Organo (Ministero della Giustizia, Consiglio Superiore della Magistratura ) per garanzie di funzionamento e di rispondenza dei Giudici all'Ordinamento univoco stabilito dalla Costituzione sottraendo opportunamente i Giudici medesimi a dipendenze che influiscano sulla inderogabile libertà ad emettere decisioni in piena autonomia. E che, pertanto, la combinata normativa di cui ai DD.L. Lgs. 545 e 546 /92 sono stati emessi in violazione del dettato Costituzionale.

### **Costituzione – art. 106**

*Le nomine dei magistrati hanno luogo per concorso. La legge sull'ordinamento giudiziario può ammettere la nomina, anche elettiva, di magistrati onorari per tutte le funzioni attribuite a giudici singoli.*

Questo disposto impone il "concorso", ed è fin troppo evidente che, in difetto, la "nomina" spoglia e gestita dal Ministro delle Finanze, non possa conferire al soggetto di cui alla eccepita norme riportate dei DD.lgs 545 e 546 /1992 ( prima ancora DPR 636 /1972 ) la qualifica che si acquisisce UNICAMENTE con la rituale formalità concorsuale. Oltre alla illegittimità delle istituite Commissioni Tributarie in violazione dell'art. 102, anche i soggetti che ne sono stati chiamati a far parte, sono illegittimi.

### **1. Giudice naturale**

La norma istitutiva delle Commissioni Tributarie, introdotta nel 1973, con la riforma tributaria ( DPR 636 / 1972 ) ha derogato arbitrariamente da questi principi in maniera decisa e determinante ( a danno dei contribuenti ). La istituzione

delle commissioni tributarie con il DPR 636 del 1972 è stata in sovrappiù una violazione aperta e chiara dell'art. 25 della Costituzione:

*“Nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge”.*

Palese e degno di eccezione, il disposto nel contesto degli atti sostanziali dall'Agenzia delle Entrate e dell'Agente della Riscossione, allorquando indicano ( illegittimamente ) la giurisdizione cui rivolgere opposizioni.

## 2. Giurisdizione

Ed è ancora palese che **la giurisdizione sia unicamente quella stabilita dall'art. 102**, e la istituzione di un organo giudiziario al di fuori della giurisdizione stabilita costituzionalmente sia la formulazione illegittima di Leggi in violazione della Costituzione.

La modificazione (parziale, non sostanziale) avvenuta con i Decreti Legislativi 545 e 546 del 1992, non ha portato al riavvicinamento (almeno) al superiore ordinamento Costituzionale, solo incidendo su alcuni modi procedurali, la cui analisi non è di questa trattazione. E' invece strettamente legato alla perdurante illegittimità per cui quest'appellante impugna la decisione, l'interesse a veder riconoscere la nullità del giudizio che lo riguarda, illegittimamente adottato, poichè scaturito dalla pronunzia di organo non conforme al dettato costituzionale, anzi in violazione dei principi costituzionali, subendo una pronunzia in danno!

## 3. La procedura per rilevare e chiedere ai giudici tributari la pronunzia

Lo schieramento della categoria dei cosiddetti Giudici Tributari, di fronte ad istanze, ovvero a trattazioni dell'argomento legato alla legittimità Costituzionale, è elusivo. Lo abbiamo consta-

tato in più di una pronunzia nella quale la motivazione è vaga e non attinente alla domanda, ovviamente in violazione dell'art. 112 cpc per la riscontrata differenza omissiva tra il chiesto ed il pronunziato.

Giocoforza quindi che si ricorra alla impugnazione della sentenza, che può configurarsi in forma di appello (337 cpc), di revocazione (395 cpc), ovvero di appello con revocazione (396 cpc).

Ovvio distinguere i gradi di giudizio consumabili: La revocazione della sentenza di primo grado consentirebbe di non perdere il grado, e restare al primo giudice. Tuttavia, la revocazione prevista dall'art. 395, è indirizzata ad essere formulata preferibilmente nel grado di appello (396).

Nell'economia processuale è conveniente per il ricorrente, avere a disposizione sempre un grado superiore nell'ambito del merito, poichè, usare pedissequamente i due gradi ordinari, significherebbe andare a proporre questioni meramente giuridiche in Diritto all'ultima spiaggia di Piazza Cavour, la Cassazione.

Poi c'è la eventualità della cosiddetta *traslatio iudicii*, che personalmente riterrei la formula decisionale meno coinvolgente per il giudice tributario di trarsi d'impaccio, e mandare al Tribunale la competenza. Ma non è il caso di entrare nelle intenzioni altrui.

C'è però da dire che le responsabilità in caso di giudizio favorevole al ricorrente su questa precisa eccezione, ricadrebbero anche sui giudici tributari resistenti, così come per le controparti, che incorrono certamente, nelle ipotesi di cui all'art. 96 cpc.

Torniamo ad enunciare l'art. 25 della Costituzione stabilisce :

*“Nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge”.*

Aggiungerei, *“Viola la Legge **chi si sostituisce abusivamente al Giudice precostituito per Legge”***

Ed aggiungerei ancora, che i cosiddetti giudici

tributari, scelti dal Ministro delle Finanze, sono ovviamente soggetti che dovrebbero conoscere la Legge molto approfonditamente, per cui non è giustificabile che ignorino quanto la Legge - con la Elle maiuscola, *ergo* la Deliberazione dell'Assemblea Costituente del 22 dicembre 1947 in Gazzetta Ufficiale n. 298 del 27 dicembre 1947 - imponga nell'esercizio delle funzioni!

Palese e degno di eccezione, il disposto nel contesto degli atti sostanziali dall'Agenzia delle Entrate (Avvisi di Accertamento) e dell'Agente della Riscossione, allorquando indicano (illegittimamente) la giurisdizione cui rivolgere opposizioni.

E' quindi **illegittimo l'avviso di accertamento** che riporta una **formula illegittima** - in violazione dell'art. 25 Cost. - e censurabili i responsabili della di esso sottoscrizione, che rispondono nei casi di risarcimento del danno a processo finito. Al proposito, devesi sottolineare che la battaglia per difendere le posizioni dei funzionari innalzati dal proprio superiore agli onori

della firma degli atti sostanziali, porterà vittime all'interno dell'organico dell'Agenzia delle Entrate, poiché saranno le firme apposte ad individuare i legittimati al risarcimento.

#### 4. L'intervento processuale

A norma dell'art. 34 cpc, il ricorrente può pregiudizialmente rivolgere al giudice o al Collegio, una esplicita domanda con efficacia di giudicato - *ergo* da decidere con forma decisoria anteriormente alla trattazione - per materia relativa alla competenza. Se ne propone un modello (tab.1).

Questa disamina è l'evoluzione attuale dello studio pluriennale delle vicende processuali incardinate. La prima eccezione fu mossa nel 2013. Esiste uno studio di un luminare del Diritto Tributario che mi ha messo a disposizione atti parlamentari dirimenti. In un secondo step, parleremo degli sviluppi processuali. A presto.

Tab.1 - Modello di domanda con efficacia di giudicato

Commissione Tributaria Provinciale

XXXXXXXXXX

Con copia depositata per :

Equitalia Sud spa

Agenzia delle Entrate

Ufficio del Territorio

XXXXXXXXXX

Agenzia delle Entrate

Direzione Provinciale di XXXXXXXXX

**ISTANZA DI DECISIONE CON EFFETTO DI GIUDICATO**

Ricorrente	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
Atto opposto	Illegittima iscrizione di ipoteca ex art. 77 DPR 602 /73
Controparti in litisconsorzio	1) Società Equitalia Sud spa 2) Agenzia delle Entrate – territorio di xxxxxxxxxxxx 3) Agenzia delle Entrate – Dir. Prov.le di xxxxxxxxxxxx
sezione	xxxx
RGR	xxxx
Difensore	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Ai sensi dell'art. 34 c.p.c., il difensore delegato dal ricorrente, per la pregiudiziale nelle conclusioni del ricorso originario e delle successive memorie di replica depositate a questa sezione per l'odierna pubblica udienza,

chiede rispettosamente al signor Presidente del Collegio designato ed ai signori giudici,

di decidere con efficacia di giudicato la richiesta di pronunzia sull'obbligo di astensione se sussistente ai sensi dell'art. 6 D. Lgs 546 /92.

Dott. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

*(clicca per scaricare)*



## Parlamento europeo in linea BEPS

di Paolo Soro

*Dottore Commercialista*

***Il Parlamento europeo ha approvato (con alcuni emendamenti) la proposta della Commissione UE per il contrasto alle pratiche di elusione fiscale perpetrate dai grandi gruppi internazionali. Tali disposizioni intendono uniformarsi completamente alle raccomandazioni dell'OECD's BEPS Plan.***

Il provvedimento adottato dal Parlamento europeo lo scorso 8 giugno prevede una serie di misure che paiono direttamente traslate dalle raccomandazioni fornite dall'OCSE nelle 15 azioni del noto Piano BEPS. Nel presente elaborato analizziamo dettagliatamente tutti i contenuti del provvedimento in questione.

### 1. I principi di diritto

Le attuali priorità politiche nella fiscalità internazionale evidenziano la necessità di assicurare che l'imposta sia versata nel luogo in cui gli utili sono generati e il valore è creato (*Nexus Approach*). È, pertanto, fondamentale ristabilire la fiducia nell'equità dei sistemi fiscali e consentire ai governi di esercitare effettivamente la loro sovranità. Questi nuovi obiettivi politici sono stati tradotti in raccomandazioni di azioni concrete nel quadro dell'iniziativa contro l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili (*OECD's BEPS Plan*). In risposta all'esigenza di una maggiore equità fiscale, la Commissione ha definito un piano d'azione per un'imposizione societaria equa ed efficace nell'Unione

europea, attraverso cui riconoscere una base imponibile consolidata comune per le società (CCCTB) completa, munita di un criterio di ripartizione appropriato ed equo, che costituisce il vero fattore di cambiamento nella lotta contro le strategie BEPS artificiali.

L'Unione ritiene che la lotta contro la frode, l'evasione e l'elusione fiscali sia una priorità politica assoluta, poiché le pratiche dannose come la pianificazione fiscale aggressiva sono inaccettabili dal punto di vista dell'integrità del mercato interno e della giustizia sociale.

La maggior parte degli Stati membri, in qualità di membri dell'OCSE, si è impegnata ad attuare i risultati delle 15 azioni contro la vera erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili, pubblicati il 5 ottobre 2015. È, quindi, essenziale per il corretto funzionamento del mercato interno che gli Stati membri attuino come minimo i loro impegni in materia di BEPS e, più in generale, prendano provvedimenti per scoraggiare le pratiche di elusione fiscale e garantire un'equa ed efficace imposizione nell'Unione in modo sufficientemente coerente e coordinato.

In un mercato di economie altamente integrate si avverte l'esigenza di approcci strategici comuni e di un'azione coordinata al fine di migliorare il funzionamento del mercato interno e massimizzare gli effetti positivi dell'iniziativa contro vere e proprie strategie di BEPS, prestando nel contempo un'attenzione adeguata nei confronti della competitività delle imprese che operano nel mercato interno. Inoltre solo un quadro comune potrebbe impedire una frammentazione del mercato e porre fine ai disallineamenti e alle distorsioni del mercato, attualmente esistenti. Infine, misure nazionali di attuazione che seguono una linea comune in tutta l'Unione fornirebbero ai contribuenti la certezza giuridica della compatibilità di dette misure con il diritto dell'Unione. In un'Unione caratterizzata da mercati nazionali molto eterogenei, una valutazione d'impatto globale di tutte le misure previste resta fondamentale per garantire che tale linea comune trovi un ampio sostegno tra gli Stati membri.

Dato che i paradisi fiscali possono essere classificati come trasparenti dall'OCSE, è opportuno che siano presentate proposte per aumentare la trasparenza dei fondi fiduciari e delle fondazioni.

È indispensabile dotare le Amministrazioni fiscali di risorse idonee per contrastare in maniera efficace il BEPS, migliorando in tal modo la trasparenza relativa alle attività delle grandi multinazionali, in particolare per quanto riguarda gli utili, le imposte versate sugli utili, le sovvenzioni percepite, le agevolazioni fiscali, il numero dei dipendenti e gli *asset* detenuti.

Ancora: per garantire la coerenza in relazione al trattamento delle stabili organizzazioni, è fondamentale che gli Stati membri applichino nella legislazione pertinente e nei trattati bilaterali in materia fiscale, una definizione comune di stabile organizzazione conformemente all'articolo 5 del modello di convenzione dell'OCSE per la tassazione del reddito e del capitale. Mentre, per evitare un'attribuzione incoerente degli utili alle stabili organizzazioni, gli Stati membri

dovrebbero seguire le norme per l'imputazione degli utili alle stabili organizzazioni conformemente all'articolo 7 del modello di convenzione dell'OCSE per la tassazione del reddito e del capitale e allineare la loro normativa applicabile e i rispettivi trattati bilaterali a tali norme in sede di riesame delle stesse.

È, poi, necessario stabilire norme contro l'erosione della base imponibile nel mercato interno e contro il trasferimento degli utili al di fuori di tale mercato. Orbene, onde contribuire al conseguimento di tale obiettivo sono necessarie disposizioni nei seguenti settori: limiti sulla deducibilità degli interessi, misure fondamentali di difesa contro l'utilizzo di giurisdizioni segrete o a bassa imposizione per finalità di BEPS, imposizione in uscita, una definizione chiara di stabile organizzazione, regole precise in materia di prezzi di trasferimento, un quadro per i sistemi di *patent box*, clausola di *switch-over* in mancanza di un trattato fiscale rigoroso dagli effetti analoghi con un Paese terzo, una norma generale antiabuso, regolamentazioni sulle società controllate estere e un quadro per contrastare i disallineamenti da ibridi. Ove l'applicazione di tali norme dia luogo a una doppia imposizione, i contribuenti dovrebbero beneficiare di uno sgravio tramite una detrazione dell'imposta versata in un altro Stato membro o in un Paese terzo, a seconda del caso. Le norme dovrebbero pertanto mirare a contrastare le pratiche di elusione fiscale e, nel contempo, evitare la creazione di altri ostacoli al mercato come la doppia imposizione. Affinché si pervenga a una corretta applicazione di tali norme, è necessario stabilire con urgenza un insieme unico di disposizioni per il calcolo degli utili imponibili delle società transfrontaliere nell'Unione, trattando i gruppi societari come un'unica entità ai fini fiscali, allo scopo di rafforzare il mercato interno ed eliminare molte delle carenze dell'attuale quadro regolamentare dell'imposta societaria, che consentono la pianificazione fiscale aggressiva.

Nel tentativo di ridurre il proprio onere fiscale globale, i gruppi transfrontalieri di società

ricorrono sempre più di frequente al trasferimento degli utili, spesso attraverso pagamenti di interessi gonfiati, da giurisdizioni a imposizione elevata verso Paesi che applicano regimi fiscali più vantaggiosi. La norma relativa ai limiti sugli interessi è necessaria per scoraggiare vere e proprie pratiche di BEPS in quanto limita la deducibilità degli oneri finanziari netti dei contribuenti - ossia l'importo delle spese finanziarie che supera le entrate finanziarie. Per quanto riguarda i costi relativi agli interessi è pertanto necessario fissare una percentuale di deducibilità che sia riferita agli utili del contribuente prima di interessi, imposte, svalutazioni e ammortamenti (EBITDA). Le entrate finanziarie esenti da imposta non dovrebbero essere compensate a fronte dei costi finanziari. Solo il reddito imponibile dovrebbe essere preso in considerazione per determinare l'importo degli interessi che può essere dedotto. Per agevolare i contribuenti che presentano rischi ridotti in relazione all'erosione della base imponibile e al trasferimento degli utili, gli interessi netti dovrebbero essere sempre deducibili fino a un massimale fissato, applicato qualora comporti una deduzione superiore alla percentuale stabilita sulla base dell'EBITDA. Se il contribuente fa parte di un gruppo che redige conti consolidati, si dovrebbe prendere in considerazione l'indebitamento complessivo del gruppo ai fini della concessione ai contribuenti del diritto a dedurre importi più elevati degli oneri finanziari netti. La norma relativa ai limiti sugli interessi dovrebbe applicarsi agli oneri finanziari netti di un contribuente senza distinguere se i costi traggono origine da un debito contratto a livello nazionale, a livello transfrontaliero all'interno dell'Unione o in un Paese terzo. Anche le imprese finanziarie, ossia gli istituti finanziari e le imprese di assicurazione, dovrebbero essere soggette a limiti sulla deducibilità degli interessi, eventualmente con un approccio più adeguato alle loro esigenze.

In caso di finanziamento di progetti infrastrutturali a lungo termine di interesse pubblico mediante la concessione di prestiti a terzi e qualo-

ra il debito sia superiore alla soglia di esenzione stabilita dalla direttiva, è auspicabile che gli Stati membri abbiano la possibilità di concedere deroghe, a determinate condizioni, per i prestiti a favore di terzi destinati al finanziamento di progetti di infrastrutture pubbliche, in quanto in tali casi sarebbe controproducente l'applicazione delle disposizioni proposte in materia di limiti sugli interessi.

Il trasferimento degli utili verso giurisdizioni segrete o a bassa imposizione rappresenta un particolare rischio per il gettito fiscale degli Stati membri nonché per il trattamento equo e non discriminatorio tra imprese che eludono le imposte e imprese adempienti sotto il profilo fiscale, sia grandi che piccole. E' fondamentale scoraggiare le giurisdizioni segrete e a bassa imposizione dall'attuare tale tipologia di *policy*, non perseguendo una corretta *governance* che includa lo scambio automatico di informazioni in materia fiscale e, in generale, l'applicazione degli accordi internazionali, pur avendo assunto impegni politici in tal senso. Pertanto, necessitano misure specifiche volte a garantire che le giurisdizioni segrete o a bassa imposizione rispettino gli sforzi internazionali a favore della trasparenza e dell'equità in materia fiscale.

Troppo spesso le società multinazionali si adoperano per trasferire i loro utili nei paradisi fiscali senza versare alcuna imposta o versando imposte estremamente esigue. La nozione di stabile organizzazione intende offrire una definizione precisa e vincolante dei criteri che dovranno essere soddisfatti per stabilire se una società multinazionale è ubicata in un determinato Paese. Tale aspetto obbligherà le società multinazionali a versare le rispettive imposte in maniera equa.

Il termine "*prezzi di trasferimento*" si riferisce alle condizioni e alle modalità concernenti le transazioni effettuate all'interno di un'impresa multinazionale, comprese le società figlie e le società di comodo i cui utili sono imputati a una società madre multinazionale. Si tratta di prezzi praticati tra imprese associate situate in Paesi

diversi per le rispettive operazioni infragrupo, come il trasferimento di beni e servizi. Poiché i prezzi sono fissati dai soggetti associati non indipendenti all'interno della stessa impresa multinazionale, è possibile che non rispecchino il prezzo di mercato. L'Unione deve garantire che gli utili imponibili delle imprese multinazionali non siano trasferiti al di fuori della giurisdizione dello Stato membro interessato e che la base imponibile dichiarata dalle imprese multinazionali nel loro Paese rispecchi l'attività economica ivi esercitata. Nell'interesse dei contribuenti è fondamentale limitare i rischi di una doppia imposizione che può scaturire da una differenza tra due Paesi in ordine alla determinazione della remunerazione in condizioni di libera concorrenza delle loro operazioni internazionali con imprese associate. Tale sistema non esclude il ricorso a una serie di manovre artificiose, in particolare per quanto concerne i prodotti per i quali non esiste un prezzo di mercato (a esempio, per i canoni o i servizi alle imprese).

I regimi fiscali connessi alla proprietà intellettuale, ai brevetti e al settore "ricerca e sviluppo" sono ampiamente usati in tutta l'Unione. Tuttavia, da numerosi studi della Commissione è emerso chiaramente che il nesso tra *patent box* e promozione di R&S è spesso arbitrario. L'OCSE ha elaborato il "*nexus approach*" modificato nel tentativo di regolamentare il sistema dei *patent box*. Tale metodo garantisce che, nell'ambito del sistema dei *patent box*, possano beneficiare di un'aliquota d'imposta favorevole soltanto i redditi connessi direttamente alle spese di ricerca e sviluppo. Tuttavia, per gli Stati membri è già evidente la difficoltà di applicare le nozioni di "*nexus*" e "*sostanza economica*" ai loro regimi fiscalmente favorevoli all'innovazione (*innovation boxes*). Qualora, entro gennaio 2017, gli Stati membri non abbiano ancora applicato in maniera integrale e omogenea il "*nexus approach*" modificato per eliminare gli attuali regimi dannosi in materia di *patent box*, è opportuno che tale disposizione venga resa vincolante per tutti, tramite legge comunitaria. In ogni caso, la CCCTB dovrebbe eliminare il problema del

trasferimento degli utili attraverso la pianificazione fiscale per quanto concerne la proprietà intellettuale.

L'imposizione in uscita non dovrebbe essere applicata se le attività trasferite sono attività materiali che generano reddito attivo. I trasferimenti di tali attività sono una componente imprescindibile dell'effettiva assegnazione di risorse da parte di un'impresa e non sono finalizzati principalmente all'ottimizzazione fiscale e all'elusione fiscale, ragion per cui dovrebbero essere esonerati da tali regole.

Date le difficoltà insite nel concedere un credito d'imposta per imposte versate all'estero, gli Stati membri tendono sempre più a esentare i redditi esteri dall'imposizione nello Stato di residenza. L'effetto negativo involontario di questo approccio è tuttavia quello di incoraggiare situazioni in cui redditi non tassati o soggetti a bassa imposizione entrano nel mercato interno, potendo ivi circolare in ossequio ai principi del diritto unionale. Le clausole di *switch-over* sono comunemente utilizzate per contrastare tali pratiche. Sarà, peraltro, necessario prevedere una clausola di *switch-over* mirata ad alcuni tipi di redditi esteri - ad esempio, le distribuzioni di utili, i proventi della cessione di azioni e gli utili delle stabili organizzazioni - che sono esenti da imposta nell'Unione. Tali redditi dovrebbero essere imponibili nell'Unione se sono stati tassati al di sotto di un determinato livello nel Paese di origine e non esiste verso quel dato Paese un trattato fiscale efficace. Evidentemente, gli Stati membri che applicano la clausola di *switch-over* dovrebbero concedere un credito per l'imposta versata all'estero al fine di evitare la doppia imposizione.

All'interno dell'Unione, l'applicazione di norme generali antiabuso dovrebbe essere attuata alle costruzioni poste in essere con la finalità principale (o avendo fra le finalità principali) quella di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o lo scopo delle disposizioni tributarie che sarebbero state altrimenti applicabili, senza privare il contribuente di scegliere

la struttura più vantaggiosa dal punto di vista fiscale per i propri affari commerciali. È, inoltre, importante garantire che le norme generali antiabuso si applichino in modo uniforme in situazioni nazionali, all'interno dell'Unione e nei confronti di Paesi terzi, così che l'ambito di applicazione e i risultati dell'applicazione in contesti nazionali e transfrontalieri siano identici.

Una costruzione (o una serie di costruzioni) può essere considerata non genuina nella misura in cui conduce a una tassazione disomogenea di alcuni tipi di reddito, come quelli generati dai brevetti. In proposito, gli Stati membri dovrebbero attuare disposizioni più dettagliate atte a precisare cosa si intende per costruzioni non genuine. È, altresì, opportuno che le sanzioni siano stabilite con chiarezza onde evitare incertezza giuridica e creare un forte incentivo alla piena osservanza della normativa fiscale. Tali sistemi sanzionatori nazionali dovrebbero essere resi il più possibile omogenei dalla Commissione UE.

Onde evitare la creazione di società a destinazione specifica, come le società fittizie o le società di comodo, con un trattamento fiscale agevolato, le imprese dovrebbero corrispondere alle definizioni di stabile organizzazione e di sostanza economica minima. In generale, dovrebbe essere vietato l'utilizzo di società fittizie da parte di contribuenti che operano nell'Unione. Detti contribuenti dovrebbero comunicare alle Autorità fiscali elementi di prova che dimostrino la sostanza economica per ciascuna entità appartenente al loro gruppo nell'ambito dell'obbligo annuale di rendicontazione Paese per Paese (CBCR).

Inoltre, per migliorare gli attuali meccanismi di composizione delle controversie transfrontaliere in materia di tassazione nell'Unione, concentrandosi non solo sui casi di doppia imposizione ma anche sui casi di doppia non imposizione, è opportuno introdurre, entro gennaio 2017, un meccanismo di risoluzione delle controversie con norme più chiare e tempi più stretti.

Altra questione di fondamentale importanza è

quella concernente la corretta identificazione dei contribuenti. La creazione di un codice di identificazione fiscale europeo (CIF) armonizzato e comune costituirebbe il mezzo migliore per tale identificazione. Esso consentirebbe ai terzi di identificare in modo rapido, facile e corretto, nonché di registrare, i codici d'identificazione fiscale nei rapporti transfrontalieri e fungere da base per un efficace scambio automatico di informazioni tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri.

Le norme sulle società controllate estere (CFC) hanno come effetto la riattribuzione dei redditi di una società controllata, soggetta a bassa imposizione, alla società madre. La società madre diventa quindi tassabile per i redditi che le sono stati attribuiti nello Stato in cui è residente ai fini fiscali. In funzione delle priorità politiche di tale Stato, le norme sulle società controllate estere possono riguardare un'intera controllata soggetta a bassa imposizione o essere limitate ai redditi artificialmente dirottati verso la controllata. È auspicabile porre rimedio a situazioni di questo tipo sia nei Paesi terzi che nell'Unione. L'impatto della normativa all'interno dell'Unione dovrebbe riguardare tutte le costruzioni laddove uno dei principali obiettivi consiste in un trasferimento artificiale di utili dallo Stato membro della società madre alla società controllata estera. In tal caso gli importi dei redditi attribuiti alla società madre dovrebbero essere adeguati sulla base del principio di libera concorrenza, in modo che lo Stato della società madre tassi soltanto gli importi dei redditi della società controllata estera che non sono conformi a tale principio. In tali fattispecie, è opportuno evitare sovrapposizioni tra le norme sulle società controllate estere e la clausola di *switch-over*.

I disallineamenti da ibridi sono la conseguenza delle differenze nella qualificazione giuridica dei pagamenti (strumenti finanziari) o delle entità, e tali differenze emergono quando i sistemi giuridici di due giurisdizioni interagiscono. L'effetto di tali disallineamenti è spesso una doppia deduzione - ossia una deduzione in en-

trambi gli Stati - o una deduzione dei redditi in uno Stato senza che tali redditi siano inclusi nella base imponibile dell'altro Stato. Per evitare tale risultato è necessario stabilire norme in base alle quali una delle due giurisdizioni interessata da un disallineamento debba fornire una qualificazione giuridica dello strumento ibrido o dell'entità ibrida e l'altra giurisdizione debba accettare tale qualificazione. Ove si verifichi un siffatto disallineamento tra uno Stato membro e un Paese terzo, lo Stato membro deve garantire l'idonea tassazione di tali operazioni.

È opportuno stabilire una definizione a livello di Unione e una "lista nera" esaustiva per i paradisi fiscali e i Paesi, inclusi quelli dell'Unione, che falsano la concorrenza mediante la concessione di condizioni fiscali favorevoli. La lista nera dovrebbe essere integrata da un elenco di sanzioni nei confronti delle giurisdizioni non collaborative e degli istituti finanziari che operano nei paradisi fiscali.

Una delle principali difficoltà incontrate dalle Amministrazioni fiscali è l'impossibilità di accedere per tempo debito a informazioni esaustive e pertinenti sulle strategie di pianificazione fiscale delle imprese multinazionali. Tali informazioni dovrebbero essere accessibili in modo che le Autorità tributarie possano reagire rapidamente ai rischi in ambito fiscale, valutando tali rischi con maggiore efficacia, concentrandosi sulle operazioni di controllo ed evidenziando le necessarie modifiche alla normativa in vigore.

I regimi nazionali di imposizione delle società sono eterogenei e l'azione indipendente degli Stati membri si limita a riprodurre l'attuale frammentazione del mercato interno nel campo della fiscalità diretta. L'interazione di misure nazionali distinte comporta la persistenza di inefficienze e distorsioni, con la conseguente mancanza di coordinamento. Misure correttive devono invece essere adottate al livello dell'Unione in quanto gran parte dell'inefficienza nel mercato interno si traduce principalmente in problemi di natura tran-

sfrontaliera. È, pertanto, fondamentale adottare soluzioni che funzionino per il mercato interno nel suo complesso e tale obiettivo può essere meglio conseguito a livello dell'Unione in base al principio di sussidiarietà. Fissando un livello minimo di protezione del mercato interno, si raggiunge solo il grado minimo di coordinamento all'interno dell'Unione essenziale per conseguire i suoi obiettivi. Tuttavia una revisione del quadro giuridico in materia fiscale per affrontare le pratiche di erosione della base imponibile mediante provvedimenti normativi permetterebbe di ottenere un risultato migliore nel garantire condizioni eque nel mercato interno.

La Commissione dovrebbe effettuare un'analisi dei costi e dei benefici e valutare le possibili conseguenze di un'imposta ingente sul rimpatrio dei capitali provenienti da Paesi terzi a bassa imposizione.

In particolare, tutti gli accordi commerciali e gli accordi di partenariato economico di cui l'Unione è parte dovrebbero includere disposizioni sulla promozione della buona governance in materia fiscale ai fini di una maggiore trasparenza e della lotta alle pratiche fiscali dannose.

È opportuno un meccanismo di monitoraggio specifico per garantire la corretta attuazione della direttiva e un'interpretazione omogenea delle sue misure da parte degli Stati membri, prevedendo un termine triennale entro il quale procedere a una verifica di carattere generale su quanto messo in atto a livello di singolo Stato membro.

## **2. Le indicazioni del Parlamento europeo**

Sulla base dei principi sopra evidenziati, il Parlamento provvede a fornire le varie definizioni di interesse, nonché le connesse regolamentazioni di rispettivo riferimento, onde poter dar corso alla direttiva in questione.

Il "contribuente" è un'entità societaria che rientra nell'ambito di applicazione della direttiva. Un contribuente è soggetto a imposta per un importo pari al valore di mercato degli asset trasferiti, meno il loro valore a fini fiscali, in una delle seguenti situazioni:

- ✓ un contribuente trasferisce asset dalla sua sede centrale alla sua stabile organizzazione situata in un altro Stato membro o in un Paese terzo, nella misura in cui lo Stato membro della sede centrale non dispone più del diritto di sottoporre a imposizione gli asset trasferiti;
- ✓ un contribuente trasferisce asset dalla sua stabile organizzazione situata in uno Stato membro alla sua sede centrale o a un'altra stabile organizzazione situata in un altro Stato membro o in un Paese terzo, nella misura in cui lo Stato membro della stabile organizzazione non dispone più del diritto di sottoporre a imposizione gli asset trasferiti;
- ✓ un contribuente trasferisce la sua stabile organizzazione in un altro Stato membro o in un Paese terzo, nella misura in cui lo Stato membro della stabile organizzazione non dispone più del diritto di sottoporre a imposizione gli asset trasferiti.

La presente disposizione non si applica ai trasferimenti di *asset* di natura temporanea, quando gli *asset* in parola sono destinati a tornare allo Stato membro dell'autore del trasferimento; né si applica ai trasferimenti di attività materiali trasferite per generare reddito a partire da attività economiche attive. Per beneficiare dell'esenzione, il contribuente deve provare alle sue Autorità fiscali che il reddito di fonte estera deriva da un'attività economica attiva, per esempio mediante un certificato delle Autorità fiscali estere.

Gli Stati membri non esentano un contribuente dall'imposta sui redditi esteri non derivanti da attività d'impresa che il contribuente ha percepito come una distribuzione di utili da un'enti-

tà in un Paese terzo, o come proventi derivanti dalla cessione di azioni detenute in un'entità in un Paese terzo, o come redditi di una stabile organizzazione situata in un Paese terzo, nei casi in cui l'entità o la stabile organizzazione è soggetta - nel Paese di residenza dell'entità o nel Paese in cui è situata la stabile organizzazione - a un'imposta sugli utili sulla base di un'aliquota legale dell'imposta sulle società inferiore al 15 per cento - tale aliquota è rivista ogni anno in funzione dell'evoluzione economica del commercio mondiale. In tali situazioni il contribuente è soggetto all'imposta sui redditi esteri con una detrazione dell'imposta versata nel Paese terzo dal suo debito d'imposta nel suo Stato di residenza a fini fiscali. La detrazione non supera l'ammontare dell'imposta, calcolato prima della detrazione, imputabile ai redditi che possono essere tassati. Per beneficiare dell'esenzione, il contribuente deve dimostrare alle proprie Autorità fiscali che il reddito estero deriva da un'attività d'impresa, sostenuta da personale, attrezzature, asset e locali commisurati che giustificano i redditi attribuiti.

Altra condizione da rispettare: oltre il 25% dei redditi ottenuti dall'entità devono rientrare tra quelli derivanti da beni scambiati con il contribuente o le sue imprese consociate, a eccezione dei beni standardizzati di questo tipo che sono scambiati regolarmente fra parti indipendenti e per i quali esistono prezzi pubblicamente osservabili.

I "*costi dei canoni*" sono i costi imputabili ai compensi di qualsiasi natura versati per l'uso (o la concessione in uso) del diritto di autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche e il *software*, eventuali brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti, o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico, oppure per qualsiasi altro *asset* immateriale; sono considerati canoni anche i compensi per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche.

La "giurisdizione segreta o a bassa imposizione" è qualsiasi giurisdizione che dal 31 dicembre 2016 soddisfi uno dei seguenti criteri:

- mancanza di uno scambio automatico di informazioni con tutti i firmatari dell'accordo multilaterale sull'Autorità competente, conformemente allo standard dell'OCSE pubblicato il 21 luglio 2014, dal titolo "Standard globale per lo scambio automatico di informazioni fiscali";
- mancanza di un registro recante i beneficiari effettivi finali di società, trust e strutture giuridiche equivalenti, adempienti almeno alle norme minime definite nella direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio;
- esistenza di disposizioni legislative o amministrative o pratiche che concedono un trattamento fiscale favorevole alle imprese, indipendentemente dal fatto che effettuino una vera attività economica o abbiano una presenza economica significativa nel Paese in questione.

Gli Stati membri possono imporre una ritenuta alla fonte sui pagamenti effettuati da un'entità di uno Stato membro a favore di un'entità situata in una giurisdizione segreta o con un basso livello di imposizione. Idem, per i pagamenti che non sono destinati direttamente a un'entità situata in una giurisdizione segreta o a bassa imposizione, ma per i quali è ragionevolmente lecito ritenere che siano destinati indirettamente a un'entità situata in una giurisdizione segreta o a bassa imposizione (a esempio, per il tramite di semplici intermediari in altre giurisdizioni). A tempo debito, gli Stati membri aggiornano gli eventuali accordi sulla doppia imposizione che attualmente precludono l'applicazione di una ritenuta alla fonte di tale livello, allo scopo di eliminare qualsiasi ostacolo giuridico a questa misura di difesa collettiva.

La "stabile organizzazione" è oggetto di particolare attenzione da parte del Parlamento europeo, il quale stabilisce che gli Stati membri debbano allineare a tale definizione la loro legi-

slazione applicabile e i trattati bilaterali contro la doppia imposizione. Da ciò ne deriva che l'Italia, a esempio, dovrà provvedere a modificare l'ultima convenzione con Panama, prima ancora che la stessa possa di fatto mai entrare in vigore. Ma vediamo cosa dice il Parlamento europeo in dettaglio.

Si ritiene che una sede fissa di affari utilizzata o gestita da un contribuente costituisca una stabile organizzazione se lo stesso contribuente o una persona con un forte legame esercita attività commerciali nello stesso luogo o in un altro luogo nello stesso Stato membro e:

- ✓ tale luogo o l'altro luogo costituiscono una stabile organizzazione per il contribuente o la persona con un forte legame in virtù della presente disposizione,

oppure

- ✓ l'attività globale risultante dalla combinazione delle attività esercitate dal contribuente e dalla persona con un forte legame con il medesimo luogo, o dallo stesso contribuente o dalle persone con un forte legame con entrambi i luoghi, non ha carattere preparatorio o ausiliario, purché le attività commerciali esercitate dal contribuente e dalla persona con un forte legame con il medesimo luogo, o dallo stesso contribuente o dalle persone con un forte legame con entrambi i luoghi, costituiscano funzioni complementari che fanno parte di un'operazione commerciale coerente.

Se una persona agisce in uno Stato per conto di un contribuente e, così facendo, conclude abitualmente contratti o svolge abitualmente il ruolo principale che conduce alla conclusione di contratti che sono sistematicamente conclusi senza alcuna modifica sostanziale da parte del contribuente, e tali contratti sono:

- conclusi a nome del contribuente,
- destinati alla cessione di beni appartenenti a tale contribuente, o che il contribuen-

te ha il diritto di utilizzare, ovvero che sono destinati alla concessione del diritto d'uso di tali beni,

oppure

- destinati alla prestazione di servizi da parte di tale contribuente,

si ritiene che il contribuente abbia una stabile organizzazione in tale Stato per tutte le attività che tale persona esercita per il contribuente, a meno che le attività di tale persona abbiano carattere ausiliario o preparatorio in modo tale che, se esercitate in una sede fissa di affari, non fanno di questa sede fissa di affari una stabile organizzazione.

Gli utili imputabili alla stabile organizzazione includono anche gli utili che essa potrebbe prevedibilmente realizzare, soprattutto nelle sue relazioni con altre parti dell'impresa, se queste fossero entità separate e indipendenti che esercitano la stessa attività e a condizioni analoghe, tenendo conto degli *asset* e dei rischi della stabile organizzazione interessata. Se uno Stato membro rettifica gli utili imputabili alla stabile organizzazione e li tassa di conseguenza, gli utili e le imposte in altri Stati membri dovrebbero anch'essi essere rettificati di conseguenza al fine di evitare una doppia imposizione.

Il "*paradiso fiscale*" è una giurisdizione contraddistinta da uno o più dei seguenti criteri:

- imposizione assente o soltanto nominale per i non residenti;
- esistenza di leggi o pratiche amministrative che impediscono l'efficace scambio di informazioni in materia fiscale con altre giurisdizioni;
- esistenza di disposizioni legislative o amministrative che impediscono la trasparenza fiscale, o assenza dell'obbligo di esercitare un'attività economica sostanziale.

La "*sostanza economica minima*" è data da quegli elementi, anche nell'ambito dell'economia digitale, che consentono di definire un'impresa sulla base di criteri fattuali, come: l'esistenza di

risorse umane e materiali della struttura, la sua autonomia di gestione, la sua realtà giuridica e, se del caso, la natura dei suoi *asset*.

Il "*codice di identificazione fiscale europeo*" (CIF) è il codice che deve essere attuato da tutti gli Stati membri in base alla comunicazione della Commissione relativa al Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode e all'evasione fiscale. La Commissione presenta una proposta legislativa relativa a un numero di identificazione fiscale del contribuente europeo armonizzato e comune entro il 31 dicembre 2016, allo scopo di rendere lo scambio automatico delle informazioni fiscali più efficiente e affidabile in seno all'Unione.

I "*prezzi di trasferimento*" sono i prezzi ai quali un'impresa trasferisce beni fisici o immateriali, o fornisce servizi a imprese associate. Gli utili che sarebbero stati realizzati da un'impresa, ma che non hanno potuto esserlo a causa delle condizioni che seguono, possono essere inclusi negli utili di tale impresa e sottoposti a imposizione di conseguenza:

- ✓ un'impresa di uno Stato partecipa direttamente o indirettamente alla direzione, al controllo o al capitale di un'impresa dell'altro Stato;

oppure

- ✓ le stesse persone partecipano direttamente o indirettamente alla direzione, al controllo o al capitale di un'impresa di uno Stato e di un'impresa dell'altro Stato;

e

- ✓ nell'uno e nell'altro caso, le due imprese sono, nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, vincolate da condizioni concordate o imposte, che differiscono da quelle che sarebbero concordate fra imprese indipendenti.

Qui si ripropone con forza il problema dell'esatta individuazione di cosa si intenda per controllo indiretto.

Allorché uno Stato include tra gli utili di un'impresa dello Stato in questione – e sottopone a imposizione di conseguenza – gli utili sui quali un'impresa dell'altro Stato è stata sottoposta a imposizione in tale altro Stato, e gli utili così inclusi sono utili che l'impresa del primo Stato avrebbe realizzato se le condizioni tra le due imprese fossero state quelle che sarebbero esistite fra imprese indipendenti, l'altro Stato procede a un adeguamento opportuno dell'entità dell'imposta che è stata riscossa sugli utili in questione.

Il "*patent box*" è un sistema per calcolare il reddito derivante dalla proprietà intellettuale (PI) che soddisfa i requisiti per beneficiare di agevolazioni fiscali attraverso l'instaurazione di un nesso tra le spese proporzionali ammissibili effettuate al momento della creazione degli asset della PI e il reddito derivante dagli stessi *asset*.

Una "*società fittizia*" è ogni tipo di entità giuridica priva di sostanza economica e creata per fini meramente fiscali.

Le costruzioni non genuine (o una serie di costruzioni non genuine) sono quelle che sono state poste in essere con lo scopo principale (o avendo fra gli scopi principali quello) di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero state altrimenti applicabili; tali entità non sono genuine tenuto conto di tutti i fatti e di tutte le circostanze pertinenti e sono ignorate ai fini del calcolo dell'imposta sulle società dovuta. Per costruzione si intende più di una fase o parte di essa. L'imposta dovuta è calcolata con riferimento alla sostanza economica in conformità al diritto nazionale.

Nel caso specifico delle compagnie di assicurazione, a esempio, il fatto che una società madre riassicuri i propri rischi attraverso le sue stesse controllate si considera una costruzione non genuina.

Con "*persona o impresa associata a un contribuente*", si intende una situazione in cui la prima persona detiene una partecipazione superiore al 25% nella seconda, o in cui una terza

persona detiene una partecipazione superiore al 25% in entrambe.

E' lecito presumere che tale tipo di partecipazione configuri, dunque, un controllo indiretto.

Il "*disallineamento da ibrido*" è qualsiasi situazione tra un contribuente in uno Stato membro e un'impresa associata in un altro Stato membro o in un Paese terzo, in cui i seguenti risultati sono imputabili alle differenze nella caratterizzazione giuridica di uno strumento finanziario o di un'entità:

- ✓ lo stesso pagamento, le stesse spese e le stesse perdite sono dedotti: sia nello Stato membro in cui il pagamento ha origine, le spese sono sostenute e le perdite sono subite; sia in un altro Stato membro o Paese terzo ("*doppia deduzione*");

oppure

- ✓ a un pagamento è applicata una deduzione nello Stato membro o nel Paese terzo in cui il pagamento ha origine senza una corrispondente inclusione del medesimo pagamento nell'altro Stato membro o Paese terzo ("*deduzione senza inclusione*").

Qualora un disallineamento da ibridi tra uno Stato membro e un Paese terzo comporti una doppia deduzione, lo Stato membro rifiuta la deduzione di tale pagamento, a meno che non lo abbia già fatto il Paese terzo. Qualora un disallineamento da ibridi tra uno Stato membro e un Paese terzo comporti una deduzione senza inclusione, lo Stato membro rifiuta la deduzione o la mancata inclusione di tale pagamento, a seconda dei casi, a meno che non lo abbia già fatto il Paese terzo.

Gli oneri finanziari eccedenti sono deducibili nell'esercizio fiscale in cui sono sostenuti solo fino al 20% dell'EBITDA, o fino a un importo di 2.000.000 di euro se superiore. Gli Stati membri possono esentare gli oneri finanziari eccedenti sostenuti su prestiti a terzi, utilizzati per finanziare un progetto di infrastrutture pubbliche di una durata minima di dieci anni e che uno Stato

membro o l'Unione consideri di interesse pubblico generale.

L'EBITDA di un esercizio fiscale che non è completamente assorbito dagli oneri finanziari sostenuti dal contribuente nel medesimo esercizio fiscale o in quelli precedenti, può essere riportato agli esercizi fiscali successivi per un periodo di cinque anni. Analogamente, gli oneri finanziari che non possono essere dedotti nell'esercizio fiscale in corso, sono deducibili fino al 20% dell'EBITDA nei cinque esercizi fiscali successivi. Le imprese finanziarie potranno essere esentate da dette disposizioni.

La Commissione sviluppa un metodo comune per il calcolo dell'aliquota effettiva in ciascuno Stato membro in modo da consentire l'elaborazione di una tabella comparativa delle aliquote effettive in tutti gli Stati membri.

Gli Stati membri modificano i propri trattati fiscali bilaterali per includervi le seguenti disposizioni:

- ✓ una clausola per garantire che entrambe le parti dei trattati si impegnino a favore del pagamento delle imposte laddove sussistono attività economiche ed è creato valore;
- ✓ un *addendum* per specificare che l'obiettivo dei trattati bilaterali (al di là di evitare la doppia imposizione) è la lotta all'evasione e all'elusione fiscali;
- ✓ -una clausola per una norma generale antielusione basata su un test per la verifica delle finalità principali, relative all'attuazione di misure contro l'abuso dei trattati fiscali;
- ✓ una definizione di stabile organizzazione, ai sensi dell'articolo 5 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE, per la tassazione del reddito e del capitale.

La Commissione elabora, entro il 31 dicembre 2017, una proposta relativa a un "*approccio europeo ai trattati fiscali*", allo scopo di istituire

un modello europeo di trattato fiscale che in ultima istanza potrebbe sostituire le migliaia di accordi bilaterali conclusi da ciascuno Stato membro.

Gli Stati membri si astengono dal firmare trattati bilaterali con giurisdizioni che non rispettano le norme minime dei principi di buona governance in materia fiscale concordati a livello di Unione e ne denunciano la firma - e qui ritorna prepotentemente alla ribalta, il trattato Italia / Panama che, con troppa fretta (evidentemente meramente dettata da interessi personali propagandistici) è stato inopinatamente portato alla firma proprio in questo periodo e che potrebbe comportare l'ennesima procedura di infrazione a carico del nostro Paese.

Gli Stati membri stabiliscono le norme sulle sanzioni applicabili alle violazioni delle disposizioni nazionali adottate a norma della direttiva e prendono tutte le misure necessarie per garantirne l'attuazione. Le sanzioni previste dovranno essere effettive, proporzionate e dissuasive, e andranno immediatamente comunicate alla Commissione.

Gli Stati membri stanziavano risorse adeguate in termini di personale, competenze e dotazioni di bilancio per le rispettive Amministrazioni fiscali nazionali, in particolare per il personale addetto al controllo fiscale, nonché risorse per la formazione del personale dell'Amministrazione fiscale, ponendo l'accento sulla cooperazione transfrontaliera in ambito di frode fiscale ed elusione fiscale, e sullo scambio automatico di informazioni, allo scopo di garantire la piena attuazione della direttiva.

Infine, il provvedimento precisa che per garantire la piena trasparenza e la corretta applicazione delle disposizioni della direttiva, lo scambio di informazioni in materia fiscale è automatico e obbligatorio, come già prescritto dalla precedente direttiva del Consiglio 2011/16/UE.



# L'Irap e le diverse categorie di contribuenti

di Maurizio Villani e Idalisa Lamorgese  
Avvocati Tributaristi

## 1. L'Irap

L'Irap, (Imposta Regionale sulle Attività Produttive), introdotta e disciplinata dal D. Lgs. 15 dicembre 1997, n.446 è un'imposta:

- ✓ **locale**, in quanto è applicabile alle attività produttive esercitate nel territorio di ciascuna Regione, alla quale in gran parte è riservato il gettito della stessa - art. 15 D. Lgs. n. 446/1997: *"L'imposta è dovuta alla regione nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato"*;
- ✓ **reale**, in quanto prende in esame non il soggetto di imposta ma le tipologie di attività esercitate dallo stesso, produttive di capacità contributiva - art. 1, comma 2, D. Lgs. n.446/1997: *"L'imposta ha carattere reale e non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi"*;
- ✓ **indeducibile** dalla base imponibile delle imposte sui redditi per tutti i soggetti d'imposta - art. 1, comma 2, D. Lgs. n.446/1997: *"L'imposta ha carattere reale*

*e non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi"*.

## 2. Il presupposto dell'Irap

In forza dell'art. 2 del D. Lgs. n. 446/1997 il presupposto impositivo dell'Irap è individuato nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Pertanto, a differenza di altri tributi, il presupposto dell'imposta non è fondato su una capacità contributiva, ma sulla semplice presenza di un'attività *"autonomamente organizzata"* diretta a produrre o scambiare beni, ovvero a produrre e prestare servizi, in modo abituale.

Di conseguenza, i requisiti, ritenuti essenziali da parte del legislatore nel definire il presupposto dell'imposta, sono:

- l'abitualità: l'esercizio dell'attività deve essere svolto con regolarità, stabilità e siste-

maticità;

- l'autonoma organizzazione: l'attività deve essere posta in essere impiegando dei fattori che, sapientemente organizzati tra loro, riescano a far pervenire a un valore aggiunto, ossia, a un *quid pluris* che, per quanto minimo, è soggetto a imposta.

Si fa presente che la legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di Stabilità 2016), ha introdotto con l'art. 1, comma 125, all'interno dell'art. 2 del D. Lgs. n. 446/1997, il comma 1-bis, in base al quale *“Non sussiste autonoma organizzazione ai fini dell'imposta nel caso di medici che abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione all'interno di tali strutture, laddove gli stessi percepiscano per l'attività svolta presso le medesime strutture più del 75 per cento del proprio reddito complessivo. Sono in ogni caso irrilevanti, ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, l'ammontare del reddito realizzato e le spese direttamente connesse all'attività svolta. L'esistenza dell'autonoma organizzazione è comunque configurabile in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla convenzione con il Servizio sanitario nazionale”*.

A parte quanto previsto per i medici, la definizione dei criteri oggettivi, siano essi quantitativi o qualitativi, relativi ad altri professionisti o imprenditori non ha ancora visto la luce.

Anzi, il legislatore non ha dato attuazione all'art. 11 della legge 11 marzo 2014, n. 23, con la quale il governo tra l'altro era stato delegato a emanare norme volte a *“chiarire la definizione dei criteri oggettivi, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale,*

*ai fini della non assoggettabilità dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive”*.

Così, in assenza di interventi legislativi, la giurisprudenza ha delineato il concetto di *“autonoma organizzazione”*.

La Corte di Cassazione, con orientamento consolidato sin dalle sentenze del 2007 <sup>1</sup> e poi a Sezioni Unite con sentenze del 26 maggio 2009, nn. 12108, 12109, 12110 e 12111 e recentissimamente con la sentenza, sempre a Sezioni Unite, del 10 maggio 2016, n. 9451 ha chiarito che il requisito dell'autonoma organizzazione, rilevante ai fini Irap, *“il cui accertamento spetta al giudice del merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorrere quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria, ovvero meramente esecutive”*.

Dall'immensa mole delle decisioni della Suprema Corte emergono principi generali e direttive per le corti territoriali al fine di individuare, caso per caso, le ipotesi nelle quali possa individuarsi la presenza di autonoma organizzazione con conseguente debenza del tributo.

Si riportano alcuni orientamenti giurisprudenziali suddivisi per categorie di contribuenti.

<sup>1</sup> Cfr. Cass., del 16 febbraio 2007, n. 3672, 3673, 3674, 3675, 3676, 3677, 3678, 3679 e 3680

<p><b>Agente di commercio</b> Cassazione 6 maggio 2016 n. 9155</p>	<p>Secondo la univoca giurisprudenza di questo giudice di legittimità (v. per tutte su n. 12108 del 2009), a norma del combinato disposto del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 1, primo periodo e art. 3, comma 1, lett. c), l'esercente l'attività di agente di commercio di cui alla L. 9 maggio 1985, n. 204, art. 1, è escluso dall'applicazione dell'Irap qualora non svolga attività autonomamente organizzata, configurandosi quest'ultima quando il contribuente: sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e - non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza dell'organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.</p>
<p><b>Professionista - Sindaco di società</b> Cassazione 20 novembre 2012 n. 20386</p>	<p>I compensi che il libero professionista, "partner" di un'associazione professionale percepisce quale sindaco di una società, benché elevati, non possono ritenersi automaticamente conseguiti attraverso la struttura associativa. È, infatti, ben possibile ipotizzare che il professionista abbia percepito redditi - anche considerevoli - utilizzando le strutture di pertinenza della società sindacata.</p>
<p><b>Professionista - Sindaco-Amministratore - Revisore</b> Cassazione 3 marzo 2016 n. 4246</p>	<p>I compensi percepiti da un dottore commercialista derivanti dagli uffici di amministratore, revisore e sindaco di società non sono soggetti ad IRAP se tali funzioni risultano esercitate mediante lo svolgimento di una attività personale, diretta e priva di particolari mezzi e collaboratori.</p>
<p><b>Professionista – Albo professionale</b> Cassazione 5 marzo 2014, n. 5067</p>	<p>L'iscrizione all'albo professionale non è sufficiente all'assoggettabilità all'imposta.</p>
<p><b>Professionista - Studio</b> Cassazione 5 marzo 2007 n. 8166, 26 giugno 2009 n. 15110, 31 agosto 2009 n. 18973</p>	<p>L'autonoma organizzazione sussiste qualora il professionista disponga di uno studio attrezzato. Irrelevante risulta l'esercizio dell'attività presso lo studio ubicato nella propria abitazione, con libreria, telefax e sistema di videoscrittura. Non ricorre il requisito della "autonoma organizzazione", richiesto per l'applicazione dell'IRAP, nell'ipotesi in cui il ricorrente svolga un'attività di lavoro autonomo usufruendo di una stanza e di un computer concessi in comodato dal padre nell'ambito del proprio studio professionale, giacché nella fattispecie egli non è il responsabile dell'organizzazione, ma è inserito in una struttura riferibile ad altrui responsabilità ed interesse.</p>
<p><b>Professionista - Compensi a terzi</b> Cassazione 15 gennaio 2016 n. 573</p>	<p>Con specifico riferimento all'attività svolta da un avvocato la sporadicità ed esiguità delle spese sostenute per lavoro dipendente e per collaborazioni di terzi nonché l'esiguità degli ammortamenti dei beni strumentali oltre a quelle di tutte le altre spese sostenute, inducono a ritenere che il legale abbia esercitato la propria attività professionale senza "organizzazione di capitali o lavoro altrui".</p>

<b>Studio associato</b> <i>Cassazione Sez. Un. 14 aprile 2016 n. 7371</i>	L'esercizio di professioni in forma societaria costituisce <i>ex lege</i> " presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive, senza che occorra accertare in concreto la sussistenza di un'autonoma organizzazione, questa essendo implicita nella forma di esercizio dell'attività.
<b>Medico convenzionato con un'Azienda Sanitaria Locale</b> <i>Cassazione 27 gennaio 2015 n. 1542</i>	Il medico è soggetto ad imposizione se possiede autonoma organizzazione (beni strumentali e collaboratori) finalizzata all'incremento del numero dei pazienti (e quindi di reddito), ovvero alla garanzia, attraverso il miglior servizio reso ai pazienti, della fidelizzazione dei medesimi.
<b>Medico – Beni Strumentali</b> <i>Cassazione 25 luglio 2013 n. 18108</i>	Non si integra mai in automatico il presupposto impositivo Irap semplicemente dal possesso di beni strumentali di ingente costo, bensì bisogna sempre analizzare, caso per caso, quanto essenziale sia alla professione un bene o un servizio, pur se di importante valore economico.
<b>Medico – Membro Consiglio di Amministrazione</b> <i>Cassazione 17 ottobre 2014 n. 21978</i>	Il requisito dell'autonoma organizzazione previsto ai fini dell'assoggettamento ad imposta non è automaticamente integrato qualora il lavoratore autonomo rivesta anche la carica di membro del consiglio di amministrazione dell'ente presso il quale esercita la sua attività di libero professionista. Tale incarico, infatti, non necessariamente conferisce la facoltà al professionista di organizzare in piena autonomia non solo il proprio lavoro, ma anche quello dell'ente che lo supporta, integrando così il requisito dell'autonoma organizzazione.
<b>Medico convenzionato con il Servizio Sanitario Nazionale</b> <i>Cassazione 27 gennaio 2016 n. 1472</i>	L'entità elevata del reddito prodotto non rileva se il medico esercita l'attività senza avvalersi di collaboratori ed utilizzando un'autovettura e beni strumentali non significativi.
<b>Piccolo imprenditore (artigiano - tassista - coltivatore diretto)</b> <i>Cassazione 13 ottobre 2010 n. 21124</i>	L'esercizio dell'attività di piccolo imprenditore è escluso dall'applicazione dell'Irap qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata.
<b>Impresa familiare</b> <i>Cassazione 17 giugno 2016 n. 12616</i>	Deve ritenersi soggetto all'imposta IRAP l'imprenditore commerciale, titolare di un'impresa familiare (non i familiari collaboratori), afferendo l'Irap "non al reddito o al patrimonio in sé, ma allo svolgimento di un'attività autonomamente organizzata per la produzione di beni e servizi" ed integrando la collaborazione dei partecipanti <i>quelquid pluris</i> dotato di attitudine a produrre una ricchezza ulteriore, o valore aggiunto, rispetto a quella conseguibile con il solo apporto lavorativo personale del titolare.
<b>Attore professionista - Agente</b> <i>Cassazione 4 dicembre 2015 n. 24788</i>	Non è sufficiente per desumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione il solo fatto che l'esercente si avvalga di un agente e/o, per contratto, di una società organizzatrice di spettacoli, dovendosi estendere l'accertamento alla natura, ossia alla struttura e alla funzione, dei due rapporti giuridici.



# I profili di legittimità delle richieste di esibizione dei documenti di rilevanza fiscale nei processi di accertamento

di Patrik Angelone  
Dottore Commercialista

*Tra le attività inerenti l'emanazione dell'avviso di accertamento possiamo a volte riscontrare la richiesta avanzata dall'Amministrazione Finanziaria al Contribuente, di esibire documenti fiscalmente rilevanti o di richiesta di informazioni; attività che si esplica in principio con l'emanazione di un atto amministrativo.*

*E' proprio tale atto a contenere, in alcuni casi, profili di illegittimità per violazione di principi e diritti fondamentali tutelati sia nella nostra Costituzione, sia a livello comunitario ed internazionale.*

Nel presente articolo tratteremo i profili di illegittimità legati alle sanzioni penali, alle notizie già in possesso della Pubblica Amministrazione ed alla presenza di sanzioni in caso di mancata risposta, cercando poi di capire se questi sono legati all'emanazione di una o più disposizioni in contrasto con i principi e diritti fondamentali, oppure se si tratta di profili di illegittimità dovuti ad una errata interpretazione della normativa.

I profili che analizzeremo sono i seguenti:

1. Le richieste di esibizione di documenti o di richieste di notizie o dichiarazioni che possono generare profili di illecito penale;
2. Richiesta di esibizione di documenti o di

richieste di notizie già in possesso della Pubblica Amministrazione e la presenza di sanzioni nell'atto di richiesta di esibizione dei documenti;

Nel trattare le casistiche sopra individuate, verrà maggiormente approfondito il primo punto, per i principi in esso richiamati.

L'articolo, si concluderà con la trattazione del principio di vicinanza della prova e delle sanzioni contenute nell'atto di richiesta di esibizione dei documenti o informazioni, tenuti distinti solamente per chiarezza espositiva.

I temi trattati faranno riferimento al diritto alla difesa, diritto al silenzio, diritto al giusto processo, diritto al contraddittorio, principio della

capacità contributiva, principio della vicinanza della prova, *"nemo tenetur se detegere"*.

### **1. Le richieste di esibizione di documenti o di richieste di notizie o dichiarazioni che possono generare profili di illecito penale**

In questo paragrafo ci concentriamo su richieste effettuate dall'Amministrazione Finanziaria che possono generare illeciti di natura penale. E' proprio la natura di illecito penale che determina una disciplina comunitaria specifica. Questo aspetto è ancor più sentito in campo fiscale in quanto, a livello europeo, le sanzioni "amministrative" previste dal nostro legislatore, hanno in realtà profili euro-penali.

Il carattere euro-penale della sanzione è da rinvenire principalmente nella caratteristica dell'istruttoria tributaria; procedimento unitario volto alla determinazione del tributo ed all'individuazione degli illeciti. Anche laddove si voglia considerare la fase dell'istruttoria volta alla determinazione dell'imposta e quella finalizzata all'irrogazione delle sanzioni come fasi distinte, però, il nesso funzionale tra le due fasi porterebbe inevitabilmente a qualificare le sanzioni come sanzioni euro-penali, e quindi, all'applicabilità della CEDU in relazione ad entrambe le fasi.

In tale contesto, ci dobbiamo quindi concentrare sulla legittimità di richieste di informazioni e documentazione, la cui conservazione è resa obbligatoria o meno dalla normativa fiscale.

A livello europeo, infatti, sono ben presenti il diritto al silenzio, il diritto alla difesa, il diritto al giusto processo ed il diritto a non autoincriminarsi.

I principi ivi contenuti, garantiscono la possibilità per l'accusato di rifiutarsi di compilare questionari o rispondere alle domande se le richieste di informazioni eccedono specifiche richieste strumentali all'attività di ricerca oppure

se da tali risposte si può contestare un ulteriore profilo di illecito penale.

Dobbiamo subito premettere che nonostante orientamenti costanti a livello comunitario, le diramazioni operative dell'Amministrazione Finanziaria continuano ad emettere atti di richiesta di informazioni e di documenti fiscalmente rilevanti e continuano ad emettere atti di accertamento contenenti sanzioni parametricate sulla volontà o meno di collaborare che ha mostrato il Contribuente.

Il problema centrale, quindi, consiste nel determinare quali sono gli utilizzi che l'Amministrazione Finanziaria fa con tali dichiarazioni. Laddove non vengano utilizzate né ai fini istruttori e né ai fini processuali, non vi sarebbe lesione di alcun diritto.

Analizzando la finalità perseguita dal legislatore interno, bisogna domandarsi infatti, se le richieste di esibizione di documenti (fiscalmente obbligatori o meno) le richieste di informazioni o di inviti a comparire, siano idonei, ai fini dell'accertamento ad individuare posizioni soggettive "contro" il soggetto, oppure no.

A ben vedere, tali richieste sono proprio finalizzate ad essere utilizzate ai fini dell'accertamento contro il Contribuente che le ha fornite in sede di accessi, di risposte a questionari o di inviti a comparire.

Anche ai fini processuali, si assiste ad una tendenza giurisprudenziale tesa a dare rilevanza al rifiuto del Contribuente di collaborare nel corso dell'attività di verifica, rimanendo invece insensibili a quanto la norma (anche nazionale) prescrive ed ai principi e diritti fondamentali tutelati sia nella Costituzione che dalla CEDU.

Si tratta, quindi, della privazione illegittima di un diritto fondamentale, il diritto al silenzio.

Va però considerato che il diritto al silenzio non è un diritto assoluto il cui utilizzo viene sempre tutelato e garantito dalla legge. Il diritto al silenzio, infatti, è strettamente collegato al diritto al giusto processo, tutelando quindi il

Contribuente ma evitando che venga impedita la normale attività ispettiva ed istruttoria dell'Amministrazione Pubblica.

In questa prospettiva, infatti, il Giudice nazionale non dovrebbe penalizzare chi non ha fornito risposte qualora la mancata collaborazione sia conseguenza, ad esempio, di richieste fatte dall'Amministrazione Finanziaria applicando erroneamente le disposizioni dell'art. 51 del D.P.R. 633/1972 oppure dell'art. 32 del D.P.R. 600/1973 che prevedono poteri degli uffici:

“...

*2) invitare i soggetti che esercitano imprese, arti o professioni, indicandone il motivo, a comparire di persona o a mezzo di rappresentanti per esibire documenti e scritture, ad esclusione dei libri e dei registri in corso di scritturazione, o per fornire dati, notizie e chiarimenti rilevanti ai fini degli accertamenti nei loro confronti ....;*

*3) inviare ai soggetti che esercitano imprese, arti e professioni, con invito a restituirli compilati e firmati, questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento, anche nei confronti di loro clienti e fornitori;*

...”<sup>1</sup>

Si è infatti chiarito che i verificatori in sede di accessi possono rivolgere al Contribuente specifiche richieste strumentali all'attività di ricerca e non domande dirette ad ottenere specifiche dichiarazioni riguardo ad elementi rilevanti direttamente ai fini della determinazione dell'imposta dovuta.

Infatti il Giudice, in quest'ultimo caso, dovrebbe procedere considerando tali notizie inutilizzabili perché acquisite in carenza di potere.

I verificatori, infatti, non possiedono un potere interrogatorio quindi le considerazioni del Contribuente non possono essere utilizzate ad esempio, in un accertamento analitico.

Anche le questioni di legittimità costituzionale, poi, possono contribuire ad arginare una condotta errata oppure, se poste in maniera errata, ne possono favorire la perseveranza, soprattutto se interpretate erroneamente. In questo senso, con la sentenza della Corte Cost. 181 del 7 giugno 2007, i Giudici di legittimità, ricevendo erroneamente un quesito sulla illegittimità costituzionale inerente la violazione del principio della capacità contributiva e non sulla violazione del diritto alla difesa, ebbero vita facile nel dichiarare manifestamente infondata la questione.

Prima di concludere il paragrafo, si vuole accennare il caso della richiesta di esibizione di documenti contabili obbligatori in caso di rischio di assoggettamento a sanzioni penali.

Richiamando la sentenza CEDU *Chambaz c. Suisse*, 2012, la Corte Europea dei Diritti Dell'Uomo ha accolto la tesi del Contribuente che si è rifiutato di esibire la documentazione bancaria da cui potevano emergere elementi di irregolarità, penalmente sanzionate.

La questione da capire è se il Contribuente può in ogni caso omettere di consegnare la documentazione, oppure, se i profili di illegittimità dell'Amministrazione Finanziaria siano altri.

In effetti, in via di principio, non si può invocare il diritto al silenzio o a non autoincriminarsi (“*nemo tenetur se detegere*”), quale esimente per non aver tenuto, conservato o esibito le scritture contabili e la documentazione contabile obbligatoria prescritta dalla legge. Come ricordato nelle sentenze in calce<sup>2</sup>, nel corso del processo di accertamento deve essere riconosciuto dal Contribuente esclusivamente il diritto di non rispondere ai quesiti posti dai verificatori e il diritto di rifiutarsi di consegnare documentazione la cui conservazione non è ritenuta obbligatoria ai fini di legge.

La questione prospettata nella sentenza CEDU

1 D.P.R. 633/1972, art. 51.

2 CEDU, caso John Murray c. Regno Unito, 1996; CEDU caso Funke c. Francia, 1993.

*Chambaz c. Suisse*, 2012 ad avviso dello scrivente è differente; l'illegittimità dell'atto dell'Amministrazione Finanziaria consiste nel fatto che la stessa ha motivato l'atto nel suo complesso, esclusivamente con riferimento alla mancata esibizione di scritture contabili.

L'Amministrazione Finanziaria, infatti, avrebbe dovuto utilizzare un tipo di accertamento differente, induttivo, motivando la richiesta di tributo, sanzioni ed interessi, su altri presupposti e non sulla dichiarazione del Contribuente di non consegnare la documentazione senza utilizzare ulteriori strumenti d'indagine da cui potrebbero emergere ulteriori probabili illeciti di rilevanza penale.

In Italia la questione è ancora più complicata. Seguendo il principio contenuto nella sentenza, non dovrebbe essere quindi sanzionata la mancata esibizione di documenti contabili. Invece, l'art. 10 del D.Lgs. 74/2000, prevede una reclusione fino a cinque anni.

A ben vedere, l'articolo 10 considera il rifiuto alla consegna della documentazione per il diritto a non accusarsi come azione di occultamento, penalmente rilevante, ma appare una scorciatoia concessa all'Amministrazione Finanziaria, in difetto anche del principio del giusto processo, per ovviare alla mancanza di capacità di attivarsi con gli ampi poteri e strumenti inquisitori a disposizione, nel momento in cui il Contribuente formula un rifiuto a collaborare.

## **2. Richiesta di esibizione di documenti o di richieste di notizie già in possesso della Pubblica Amministrazione e la presenza di sanzioni nell'atto di richiesta di esibizione dei documenti**

Spesso il Contribuente riceve richieste di informazioni che la stessa Amministrazione già possiede ed una incompleta dichiarazione determina l'assoggettamento a sanzioni.

Il principio di vicinanza della prova si incardina nell'esplicazione dell'onere della prova in tema

di accertamento per cui, l'Amministrazione Finanziaria deve dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggior pretesa tributaria, fornendo la prova di elementi rilevatori della maggiore pretesa. D'altro canto, il Contribuente, deve dimostrare l'esistenza di circostanze che modificano o estinguono le motivazioni adottate, salvo che le stesse siano adeguatamente sostenute.

Secondo questo principio, quindi, il Contribuente che ometta l'esibizione di tale documentazione, nel caso in cui l'Amministrazione possa accedere a tale informazioni con minor dispendio di risorse o in modo autonomo, non può essere assoggettato a sanzioni. Il principio di vicinanza della prova, richiama infatti direttamente l'art. 2, l'art. 3, l'art. 24 e l'art. 111 della Costituzione.

Altro problema da approfondire in questo punto è se la mancata risposta a richieste illegittime possa determinare un aumento della misura della sanzione concretamente irrogata.

In questo modo infatti, anche per quanto trattato nel primo paragrafo, pur volendo astrattamente riconoscersi i diritti fondamentali, attraverso la partecipazione dello Stato a comunità territoriali (Europee) ed internazionali, si determinerebbe, in pratica, una punizione più severa solamente per il fatto di aver esercitato tali diritti.

Infatti, si verrebbe contro ai principi stabiliti nello Statuto del Contribuente e nella CEDU stessa.

Si devono quindi ritenere illegittime nonché improprie, le sanzioni previste dall'art. 11, 1° comma, lett. B) e c) del D.Lgs. 471/1997 in tema di omessa o incompleta risposta dei questionari o inottemperanza alle richieste dell'Amministrazione Finanziaria nell'espletamento di poteri istruttori, nonché l'art. 39, comma 2°, lett. D-bis) del D.P.R. 600/1973 la preclusione di poter usare in sede processuale la documentazione non prodotta.

### **3. Conclusioni**

Si può concludere affermando che i principi ed i diritti richiamati in questo articolo non sono applicabili al diritto tributario per una sua peculiarità che lo distingue dagli altri rami di diritto. Si tratta, invece, di diritti e principi che valicano ogni ramo del diritto.

Come indicato anche nella sentenza C.G.E. Causa T-112/98, riguardante una controversia sorta in merito a mancate risposte ad un questionario in materia di libera concorrenza, il diritto al silenzio ed il diritto a non incriminarsi sono prevalenti rispetto ad atti normativi settoriali soprattutto se l'attività di richiesta di informazioni eccede sconfinando nel potere interrogatorio.

## ***I termini per correggere le dichiarazioni dei redditi***

*Commento a Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 13378 del 30 giugno 2016*



di Maurizio Villani  
Avvocato Tributarista

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 13378 del 07/06/2016, depositata in cancelleria il 30 giugno 2016, **ha stabilito quali termini devono essere rispettati per correggere le dichiarazioni dei redditi.**

Le Sezioni Unite, infatti, sono state chiamate a decidere se il contribuente, in caso di imposta sui redditi, abbia la facoltà di rettificare la dichiarazione prevista dagli artt. 1 e ss. del D.P.R. 29/9/1973, n. 600, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito o minor credito d'imposta, solo entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo come stabilito dall'art. 2, comma 8-*bis*, del D.P.R. 22/7/1998, n. 322 oppure se, al contrario, quest'ultimo termine sia previsto solo ai fini della compensazione, richiamata dal secondo periodo del comma 8-*bis* cit., per cui la predetta rettifica sia possibile anche a mezzo di dichiarazione da presentare entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione a norma dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322 cit.; in ogni caso, tanto in sede rimborso, nel rispetto dei relativi termini di decadenza e/o di prescrizione, quanto in sede di processuale, e cioè per opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato.

Il quadro normativo di riferimento è costituito dall'art.2 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, recante l'intestazione "*Termine per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di IRAP*", e dall'art. 38 del D.P.R. 602/1973, relativo al "*rimborso di versamenti diretti*" di imposte sui redditi.

La prima di tali norme, ai commi 8 e 8-*bis*, prevede la possibilità per il contribuente di integrare la dichiarazione dei redditi.

Tale facoltà era stata già riconosciuta, a decorrere dall'1/1/1991, dall'art. 9, ultimo comma del D.P.R. 600/73, che in proposito recitava: "*La dichiarazione, diversa da quella di cui al quarto*

---

*comma, può comunque essere integrata, salvo il disposto del quinto comma dell'art. 54, per correggere errori o omissioni mediante successiva dichiarazione, redatta su stampati approvati ai sensi del primo comma dell'art. 8, da presentare entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il secondo periodo di imposta successivo, sempreché non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o la violazione non sia stata comunque constatata ovvero non siano stati notificati gli inviti e le richieste di cui all'art. 32".*

L'art. 9 cit. venne abrogato dall'articolo 9 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, D.P.R. che all'art. 2, comma 8, nella versione vigente *ratione temporis*, dispose: "*salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'art. 3, non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973".*

Il successivo comma 8/bis aggiunto dall'articolo 2 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, recita: "*Le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.*

*L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997. Il comma 6 dello stesso art. 8, dispone per la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto si applica la ridetta disposizione di cui all'art. 2, commi 8 e 8/bis".*

In tema di rimborso di versamenti diretti, l'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973, recita: "*il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede l'esattoria presso la quale è stato eseguito il versamento istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento".*

Così delineato il quadro normativo, va rilevato che, a fronte di due indirizzi confliggenti in ordine alla possibilità di emendare le dichiarazioni fiscali, con riferimento all'art. 9 cit., le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (Sent. n. 15063/2002) affermarono che la dichiarazione in questione, in generale, ha natura di atto non negoziale e non dispositivo, recante una mera esternazione di scienza e di giudizio, integrante un momento dell'*iter* procedimentale inteso all'accertamento di tale obbligazione ed al soddisfacimento delle ragioni erariali che ne sono l'oggetto, come tale emendabile e ritrattabile quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che sulla base

della legge devono restare a suo carico.

Tali principi sono stati confermati dalle Sezioni semplici.<sup>1</sup>

Più recentemente nella sentenza della Sezione Quinta n. 6392 del 19/03/2014, leggesi: "*le dichiarazioni fiscali, in particolare quella dei redditi, non hanno natura di dichiarazioni di volontà, ma di scienza, e pertanto, salvo casi particolari (ad esempio, le dichiarazioni integrative presentate ai fini del condono), esse possono essere liberamente modificate dal contribuente, anche attraverso la difesa nel processo, ed anche nei giudizi di rimborso*"; nella sentenza della stessa Sezione n. 22490 del 04/11/2015, si afferma: "*al contribuente è consentito di emendare la propria dichiarazione, ove affetta da errore di fatto o di diritto, anche se non direttamente da essa rilevabile, quando dalla stessa possa derivare il suo assoggettamento ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, con il limite temporale derivante dall'esaurimento, provocato dal trascorrere del tempo o dal sopravvenire di decadenze, del relativo rapporto tributario, ovvero, in assenza di tali evenienze, anche dopo l'emissione di un provvedimento impositivo, nell'ambito del processo tributario*".

A fronte di tale indirizzo si è peraltro asserito (Sent. n. 5373 del 4/4/2012) che: "*L'art. 38 riguarda i casi di errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria adempiuta; casi cioè in ordine ai quali si rende necessaria esclusivamente un'operazione in un certo senso complementare a quella di liquidazione. L'emenda o la ritrattazione di cui al comma 8-bis riguarda invece i casi di dichiarazione di fatti diversi da quelli già dichiarati (e tali da determinare un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito) in ordine ai quali non potrebbe ipotizzarsi un rimborso se non a seguito di un'attività propriamente di controllo e di accertamento del presupposto "favorevole" da parte dell'Amministrazione finanziaria. In questi casi, una volta scaduto invano il termine stabilito per la rettifica della dichiarazione, nessuna istanza di rimborso è ammissibile (al di fuori dei casi di errori materiali, duplicazioni o versamenti relativi ad obbligazioni tributarie inesistenti), posto che la stessa si porrebbe in contrasto con una dichiarazione ormai divenuta inemendabile (dovendosi dare all'introduzione di un termine per la rettifica un significato corrispondente ad un effetto giuridico)*".

Nella successiva sentenza n. 5399 del 4/4/2012, con espresso riferimento al disposto dell'art. 2 comma 8-bis, leggesi: "*il limite temporale dell'emendabilità della dichiarazione integrativa non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo appare doversi ritenere..... necessariamente circoscritto ai fini dell'utilizzabilità "in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17", indicata nella successiva proposizio-*

---

<sup>1</sup> Sent. n. 8153 del 23/5/2003, Sent. n. 12791 del 9/7/2004, Sent. n. 4238 del 2/3/200; Sent. n. 26839 del 20/12/2007, Sent. n. 29738 del 19/12/2008.

---

*ne della disposizione"* (conf. Sent. n. 19537 del 2014).

Con le decisioni n. 5852 del 13/4/2012, n. 19661 del 27/8/2013 e n. 18399/2015, si è poi affermato che la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione, allegando errori di fatto o di diritto, incidenti sull'obbligazione tributaria, ma di carattere meramente formale, sarebbe esercitabile anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa dell'Amministrazione finanziaria, ed anche oltre il termine previsto per l'integrazione della dichiarazione, poiché questa scadenza opera, atteso il tenore letterale della disposizione, solo per il caso in cui si voglia mutare la base imponibile, ma non anche quando venga in rilievo un errore meramente formale.

Con le pronunce n. 5947/2015, n. 6665/15, n. 434/15, n. 26187/14 e n. 18765/14 si è affermato il principio secondo cui il contribuente potrebbe emendare la propria dichiarazione mediante l'allegazione di errori non solo nei limiti delle disposizioni sulla riscossione delle imposte ovvero del regolamento per la presentazione delle dichiarazioni, ma anche nella fase difensiva processuale per opporsi alla pretesa tributaria.

Difficoltà interpretative sono riscontrabili anche in dottrina laddove si è talora sostenuta la possibilità di emenda per il contribuente, sia in favore che in danno, entro il termine quadriennale, raccordando la disciplina di cui all'art. 2 cit. con quella di cui all'art. 38 D.P.R. 602/1973; o, per altro verso, si è sostenuta la possibilità di emenda in favore del contribuente, entro il più ristretto termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo, anche a fini diversi dalla compensazione.

Ritengono le Sezioni Unite della Cassazione che il contrasto di cui alla ordinanza remittente vada risolto considerando la specificità ed il campo di applicazione delle norme dettate in materia di accertamento, di riscossione delle imposte e di contenzioso tributario, distinzione che non sempre traspare nelle decisioni enunciate nell'ordinanze di rimessione, anche in considerazione dell'evoluzione normativa.

Con riferimento alle disposizioni di cui ai commi 7 e 8 dell'art. 9 del D.P.R. 600/1973 - norma con la quale, secondo quanto enunciato al punto 7, dall'1/1/1991, si consentì al contribuente una correzione degli errori o omissioni della dichiarazione - le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 15063/2002 precisarono che *"hanno riguardo alla rimozione di omissioni ed alla eliminazione di errori suscettibili di importare un pregiudizio per l'erario e non attengono alla emendabilità ed alla ritrattabilità di dichiarazioni idonee, perché errate, di pregiudicare il contribuente dichiarante"*.

Ciò, invero, trovava conforto nel testo dell'articolo, laddove si faceva riferimento ad accessi, ispezioni, verifiche, quali impedimenti ad una dichiarazione correttiva dell'errore. Orbene l'abrogazione dell'art. 9 cit. a seguito del D.P.R. 322/1998, e la previsione di analoga possibilità

contenuta nel comma 8 dell'art. 2 introdotto dallo stesso D.P.R. 322/1998 giustificano l'interpretazione secondo cui il disposto del comma 8 riguardi unicamente errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione.

Il sistema appare poi equilibrato a seguito dell'inserimento del comma 8/*bis*, comma aggiunto dall'articolo 2 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 che ha consentito al contribuente, a decorrere dall'1/1/2002, di correggere errori od omissioni che si risolvano in suo danno (cd. *in bonam partem*), apprestando per lo stesso una tutela distinta dalla domanda di rimborso e dai rimedi esperibili in sede giurisdizionale.

La dichiarazione "integrativa" suddetta per la stessa funzione alla stessa attribuita dalla norma viene a saldarsi con la originaria dichiarazione presentata, modificando "ora per allora" il contenuto delle voci reddituali indicate.

Il sistema normativo creatosi a seguito dell'introduzione dei commi 8 e 8-*bis* consente quindi di distinguere, nell'ambito dello stesso articolo 2, i limiti e l'oggetto delle rispettive dichiarazioni integrative.

Ciò nel senso che la correzione di errori od omissioni in danno della P.A. sono emendabili non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 nonché, con specifico riferimento alla disciplina anteriore all'art. 1 comma 637 della L. 190/2014, alla mancata constatazione delle violazioni e le attività di accertamento.<sup>2</sup>

Gli errori o omissioni in danno del contribuente possono, di contro, essere emendati non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, portando in compensazione il credito eventualmente risultante.

La predetta distinzione circa l'oggetto delle dichiarazioni integrative di cui ai commi 8 e 8-*bis* rispettivamente *in malam* o *in bonam partem* porta ad escludere che il disposto di cui al comma 8-*bis* si ponga in rapporto di *species ad genus* rispetto al comma 8, così consentendo al contribuente di correggere gli errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, entro il più ampio termine di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Il diverso campo applicativo delle norme in materia di accertamento<sup>3</sup> rispetto a quelle relative alla riscossione<sup>4</sup> comporta la necessaria distinzione tra la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2 comma 8-*bis* e il diritto al rimborso di cui all'art. 38 del D.P.R. 602/1973.

---

2 Cfr. Sez. 5, Sentenza n. 14999 del 17/07/2015; Sez. 5, Sentenza n.5398 del 04/04/2012.

3 D.P.R. n. 600/1973, D.P.R. 322/1998.

4 D.P.R. 602/1973.

D'altra parte l'introduzione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-*bis*, non è stata accompagnata da alcuna modifica dello specifico regime dei rimborsi e la stessa lettera della norma non è per nulla incompatibile con l'autonomia del suddetto regime. L'ultimo periodo del comma 8-*bis*, nell'affermare che *"L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 11, evidenzia la specificità funzionale della dichiarazione integrativa confortando, nel contempo, l'esclusiva incidenza su di essa e sui relativi effetti del termine di decadenza per essa predisposto"*.

Ne consegue che ove il contribuente opti per la presentazione della istanza di rimborso di cui all'art. 38 cit., verrà introdotto un autonomo procedimento amministrativo - in cui la istanza di parte costituisce l'atto di impulso della fase iniziale - del tutto distinto dalla attività di controllo automatizzato formale ed in rettifica originato dalla mera presentazione della dichiarazione fiscale.

La natura giuridica della dichiarazione fiscale quale mera esternazione di scienza, il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., il disposto dell'art. 10 dello Statuto del contribuente secondo cui i rapporti tra contribuente e fisco sono improntati al principio di collaborazione e buona fede nonché il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, rispetto a quelle che governano il processo tributario, comportano poi l'inapplicabilità in tale sede, delle decadenze prescritte per la sola fase amministrativa.

Oggetto del contenzioso giurisdizionale è infatti l'accertamento circa la legittimità della pretesa impositiva, quand'anche fondata sulla base di dati forniti dal contribuente.

E' agevole rilevare che, in tal caso, non si vede in tema di "dichiarazione integrativa" ex art. 2 cit., o di richiesta di rimborso ex art. 38 cit., onde non può escludersi, sulla base dei suesposti principi, il diritto del contribuente a contestare il provvedimento impositivo, fornendo prova delle circostanze, quali anche errori o omissioni presenti nella dichiarazione fiscale.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la citata sentenza n. 13378/2016, hanno condiviso l'orientamento espresso dalla Quinta sezione della stessa Corte di Cassazione laddove ha riconosciuto la possibilità per il contribuente, in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco anche con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dal termine di cui all'art. 2 cit.<sup>5</sup>

Alla luce di quanto sopra esposto, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la citata sentenza, hanno affermato i seguenti principi di diritto.

---

<sup>5</sup> V. Ord. n. 21740 del 26/10/2015; Sent. n. 26198/2014; Ord. n. 10775 del 25/5/2015, Ord. n. 3754 del 18/02/2014; Sent. n. 2226 del 31/01/2011.

---

**La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi**, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2 comma 8-*bis*, **è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante.**

**La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni** in grado di determinare un danno per l'amministrazione, **è esercitabile non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973.**

**Il rimborso dei versamenti diretti di cui all'art. 38 del D.P.R. 602/1973 è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento**, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2 comma 8-*bis* D.P.R. 322/1998.

Il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dall'art. 2 D.P.R. 322/1998 e dall'istanza di rimborso di cui all'art. 38 D.P.R. 602/1973, in sede contenziosa, **può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.**

In conclusione, il contribuente deve tenere conto dei suddetti principi in caso di correzioni o rettifiche della propria dichiarazione dei redditi per evitare contestazioni con gli uffici fiscali, soprattutto per quanto riguarda il mancato rispetto dei termini.

## ***Al vaglio della Consulta i principi rivenienti dalla sentenza Taricco***

*Commento a Corte di Cassazione, Terza Sezione Penale, Ordinanza n. 28346 dell' 8 luglio 2016.*



di Diletta Mazzone  
Avvocato Tributarista

### **Premessa – La questione di costituzionalità sollevata con l’ordinanza n. 28346/2016**

Con l’ordinanza dettagliata in rubrica, n. 28346 depositata l’8 luglio scorso, la Corte di Cassazione, Terza Sezione Penale, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell’art. 2, L. n. 130/2008, che ordina l’esecuzione del Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea (TFUE), laddove impone l’applicazione dell’art. 325, nn. 1 e 2, del Trattato medesimo, nella sua interpretazione resa dalla Corte di Giustizia UE con la recente sentenza C-105/14 (c.d. “Taricco”). Detta interpretazione prevede, come è noto, l’obbligo per il Giudice nazionale di disapplicare gli artt. 160, co. 3, e 161, co. 2, c.p. – anche riservando, per l’effetto, un trattamento peggiore all’imputato – al ricorrere delle circostanze individuate nella sentenza de qua (n. C-105/14) quali, sostanzialmente, la pendenza di un procedimento penale relativo a “gravi frodi” in materia di Iva, ed il rischio, in caso contrario, di ineffettività delle sanzioni per un “*numero considerevole di casi di frode*” che resterebbero impuniti, con ciò ledendo gli interessi finanziari dell’Unione.

Ora, ad avviso della Suprema Corte, la norma in questione ex art. 2, L. n. 130/2008 (e con essa, il citato art. 325) potrebbe violare gli artt. 3, 11, 25 co. 2, 27 co. 3 e 101, co. 2, Cost., per ciò che la disapplicazione degli artt. 160, co. 3, e 161, co. 2, c.p. determinerebbe la retroattività in malam partem della normativa penale nazionale, anche a fatti commessi prima della sentenza *Taricco*, con conseguente compressione della posizione dell’imputato e, nello specifico, del suo diritto a non subire l’applicazione di una disciplina più rigorosa rispetto a quella vigente al momento di commissione del fatto, oltre che del principio di uguaglianza. Inoltre, reputare l’art. 325, nn. 1 e 2, TFUE, quale base giuridica di tutela degli interessi (finanziari) dell’Unione in sede penale, comporterebbe lo sconfinamento della portata applicativa di tale norma mediante attribuzione, all’Unione medesima, di una qualche forma di competenza penale in realtà non di sua spettanza. Laddove tale “competenza”, per di più, deriverebbe da una fonte di matrice giurisprudenziale, come tale contrastante con i principi di separazione dei poteri e riserva di legge in materia penale, di rilevanza fondamentale nell’ordinamento italiano.

Da qui, l’ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale formulata, in buona sostanza, secon-

do le modalità appena riportate, e l'attesa del conseguente pronunciamento che senza dubbio avrà una considerevole portata applicativa se, come auspicato, deriverà da esso un chiarimento definitivo sull'impatto nel sistema nazionale dei dettami della sentenza *Taricco*.

### **I contenuti della sentenza C-105/14 – Cenni**

Per meglio comprendere l'ordinanza in rassegna merita rammentare, per sommi capi, l'insieme di principi resi dalla Corte di Giustizia UE con la pronuncia di cui in rubrica. Si riportano pertanto, di seguito, i passaggi essenziali della sentenza suddetta.

Con la sentenza *Taricco*, il Giudice comunitario si è espresso riguardo alla disciplina penalistica italiana in punto di interruzione della prescrizione di reati, di cui agli artt. 160 e 161 c.p., coniugando il disposto ricavabile da tali norme con il dettato emergente dagli artt. 325, TFUE, e K.3, c.d. "Convenzione PIF" del 26 luglio 1995 che, come è noto, vincolano gli Stati membri a prevedere un effettivo sistema di repressione delle frodi, sia a fini di tutela della concorrenza e del mercato sia, soprattutto, allo scopo di salvaguardare le finanze europee tra cui rientra il gettito Iva di spettanza dell'Unione. Laddove siffatto raffronto è stato eseguito per vagliare la compatibilità della normativa italiana (ex artt. 160 e 161 cit.) con il diritto sovranazionale dell'UE e, in particolare, con le disposizioni che, all'interno dello stesso, sanciscono la doverosità di predisporre un sistema sanzionatorio effettivo, in grado di rispondere ai vari casi di frode Iva con adeguata repressione e decettività.

Il meccanismo ricavabile dagli artt. 160 e 161 c.p. potrebbe non garantire, ad avviso dei Giudici comunitari, il corretto perseguimento delle "gravi frodi" Iva la cui commissione, pertanto, non risulterebbe accompagnata da un sistema sanzionatorio adeguato, specie in punto di sua dissuasività. Per effetto del combinato disposto delle norme appena menzionate, infatti, se si verifica una delle circostanze interruttive della prescrizione, tipizzate al suddetto art. 160, la stessa, nel re-avviare il suo decorso, non può comunque superare "di più di un quarto" il "tempo necessario a prescrivere" (cfr. art. 161, co. 2, c.p.) pari in linea generale, al momento di emissione della pronuncia *Taricco*, al massimo della pena edittale irrogabile o ad almeno sei anni in caso di delitti.

Pertanto, la "tempistica" del procedimento penale si scontra con il limite della prescrizione stabilito dall'art. 161 cit., pari in sostanza al massimo aumento di un quarto del termine prescrizione originario .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Talchè – nel caso di reati quali quelli "prodromici" alla sentenza *Taricco* di cui agli artt. 2 e 8, L. n. 74/2000 e 416 c.p. – siffatto termine, nella sua massima estensione, sarebbe stato pari a sette anni e sei mesi, per i reati fiscali, ed otto anni e nove mesi per il delitto ex art. 416 del codice penale. Dunque, tali reati si sarebbero prescritti, tutti, prima della data fissata per l'emissione della sentenza definitiva nei confronti degli imputati. .

Ora, siffatto meccanismo – specie se applicato a casi di frode fiscale che, per loro ontologica natura, comportano l'esecuzione di articolati e lunghi procedimenti penali – darebbe luogo, di fatto, alla "sistematica impunità" di simili fattispecie. Con conseguente, continua lesione degli interessi finanziari dell'Unione Europea nonché, di converso, delle norme comunitarie che impongono effettive e decettive sanzioni da applicare ad ipotesi di frodi Iva.

Ne consegue, per il Giudice nazionale, l'obbligo di "*garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione disapplicando, all'occorrenza, tali disposizioni [artt. 160 e 161, n.d.r.] (...) senza che debba chiedere o attendere la previa rimozione di dette disposizioni in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale*" (cfr. C-105/14, par. 49). Ciò, in ogni caso in cui il Giudice medesimo ravvisi la "*gravità*" della frode che potrebbe comportare, in un "*considerevole numero di casi*" l'impunità di simili fattispecie.

Questi, in buona sostanza, i principi resi dalla sentenza *Taricco* la quale, dunque, ammette la possibilità di sacrificare gli artt. 160, co. 3, e 161, co. 2, c.p., per prevalenza su di essi della norma – avente effetto diretto – di cui all'art. 325 TFUE e delle statuizioni ivi recate in punto (i) di repressione delle frodi Iva a livello comunitario e (ii) di tutela delle ragioni finanziarie e di gettito della stessa Unione Europea.

#### **L'ordinanza n. 28346/2016 – Contenuti**

La concreta fattispecie, sottesa all'ordinanza in commento, ha fornito l'occasione per la Corte di Legittimità di sollevare questione di legittimità costituzionale della normativa ordinante l'esecuzione diretta del TFUE in Italia, ed in particolare dell'art. 325, nn. 1 e 2, nell'interpretazione da ultimo fornita dalla Corte di Giustizia UE riportata supra.

Ciò, siccome i principi di cui alla sentenza *Taricco* sarebbero stati astrattamente applicabili a simile caso posto che in tale sede (come nel caso *Taricco*): (i) si verteva in un'ipotesi di "*grave frode*" Iva, attuato mediante il sistema "carosello"; (ii) l'applicazione degli artt. 160 e 161 c.p. avrebbe comportato l'estinzione dei reati e dunque la sistematica impunità degli stessi in un "*numero considerevole di casi*" per ciò che, per effetto dell'interruzione de qua, sarebbero andate estinte per decorso del termine prescrizione ben 274 condotte in contestazione.

Da qui, la diretta applicabilità dei precetti della sentenza *Taricco*. La cui legittimità costituzionale, tuttavia, è stata messa in dubbio per possibile violazione dei già menzionati artt. . 3, 11, 25 co. 2, 27 co. 3 e 101, co. 2 – a propria volta riconosciuti quali norme fondanti "*l'identità costituzionale dell'ordinamento nazionale*", e dunque possibili "*controlimiti*" alla diretta applicabilità dei dettami di cui sopra.

Vediamo in dettaglio.

I) Un primo “controlimite” all’applicazione immediata dei precetti di cui alla causa *Taricco* è costituito dal principio di legalità ed irretroattività della legge penale, sancito dall’art. 25 della Carta Costituzionale.

<sup>2</sup>Ad avviso della Corte di Giustizia UE, infatti, il termine di prescrizione di una condotta criminosa non costituirebbe tanto un elemento “sostanziale” di quest’ultima, ma si limiterebbe ad investire il mero profilo “processuale”; con la conseguenza che la disapplicazione degli artt. 160 e 161 c.p., anche se eseguita in relazione a fatti commessi prima della sentenza *Taricco*, non violerebbe i principi suddetti per ciò che gli stessi investirebbero, più semplicemente, il “fatto” materiale e la pena in sé considerati a prescindere dalla loro dinamica procedurale.

Non è tuttavia dello stesso parere la Corte di Cassazione, che aderisce all’opposto orientamento dottrinale e giurisprudenziale giusta il quale quello della prescrizione deve ritenersi elemento “sostanziale”, fondante la fattispecie di reato, costituendo una delle ipotesi di estinzione dello stesso (cfr. par. 4.2. e ss.).

Pertanto, la disapplicazione “ora per allora” delle norme di cui agli artt. 160 e 161 c.p. comporterebbe il sovvenire di una disciplina penale più rigorosa rispetto a quella vigente al momento di commissione del fatto, con conseguente compressione della posizione del soggetto per ciò che lo stesso, di contro, dovrebbe poter “*conoscere in anticipo (...) quali conseguenze afflittive potranno scaturire dalla propria decisione*”, anche in termini di “tempistica” di prescrizione della condotta criminosa (cfr. par. 4.2.1. dell’ordinanza in rassegna).

II) In questa prospettiva, rappresenta ulteriore “controlimite” alla pronuncia comunitaria l’art. 24, co. 3 Cost (i.e., diritto alla difesa), da leggersi combinatamente al principio di uguaglianza stabilito dall’art. 3 Cost..

La disapplicazione della normativa penalistica in tema di prescrizione potrebbe, infatti, pregiudicare il diritto di difesa dell’imputato che, confidando nei presupposti di punibilità vigenti alla commissione dello stesso (tra cui il termine prescrizionale, in quanto suo presupposto sostanziale) abbia deciso di non avvalersi di riti alternativi e dei relativi effetti premiali, con la conseguenza che – sulla base dei nuovi e più sfavorevoli presupposti – non sarebbe più possibile “*esercitare le facoltà difensive riconosciutegli nella competente scansione procedimentale*”.

Dovrebbe dunque concludersi che: “*il sostanziale cambiamento delle regole in corsa (...) appare suscettibile di violare non soltanto il nucleo essenziale del diritto di difesa (...) ma altresì il principio di uguaglianza sancito dall’art. 3 Cost., per la disparità di trattamento con chi, in*

2 Norma che, come noto, così recita: “*Nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge. Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso. Nessuno può essere sottoposto a misure di sicurezza se non nei casi previsti dalla legge*”.

---

*analoga situazione processuale e nella consapevolezza dei nuovi presupposti di punibilità (...) è ancora in tempo per esercitare le facoltà difensive connesse alla scelta dei riti alternativi (...)”* (cfr. par. 4.3.).

III) Nondimeno violato risulterebbe il principio di riserva di legge in materia penale sancito dal già citato art. 25 Cost..

La Corte di Giustizia, infatti, palesa l’obbligo di disapplicazione degli artt. 160 e 161 c.p. quale discendente dall’art. 325 TFUE, norma reputata avente “effetto diretto” nel diritto degli Stati membri, siccome posta a tutela di interessi dell’Unione ritenuti di superiore valenza sovranazionale.

Tuttavia, ciò che deriva dall’applicazione diretta del suddetto art. 325 è pur sempre l’estensione retroattiva, in *malam partem*, di disposizioni penali la cui fonte, a ben vedere, si identifica in una sentenza del Giudice europeo.

E però la Corte di Giustizia UE, rispetto all’ordinamento (penalistico) nazionale, altro non rappresenta se non un organo giurisdizionale privo di legittimazione che, come tale, non può esprimere scelte contingenti in punto di criminalizzazione in grado di incidere sull’ordinamento del singolo Stato. Ciò, in quanto: *“il principio di riserva di legge in materia penale implica, dunque, che il fondamento e i presupposti della responsabilità penale, compresa la dimensione della punibilità, siano previsti esclusivamente dalla legge statale; nozione nella quale (...) non rientra (...) il diritto giurisprudenziale”* (cfr., Ord. 28346, par. 4.4.1.).

Inoltre, l’ipotetico effetto diretto dei principi de quibus, di matrice giurisprudenziale, si scontrerebbe altresì con i principi generali di tassatività e determinatezza delle fattispecie penali, anch’essi ricavabili dal citato art. 25. La Corte di Giustizia UE, difatti, pur avendo richiamato i requisiti di “gravità” della frode e del rischio di sostanziale impunità per un “numero considerevole” di casi, non ha poi specificato in altro modo la portata applicativa dei requisiti medesimi. Con conseguente loro applicabilità a seguito di una valutazione fattuale, operata dal Giudice, del singolo caso che, proprio per la sua scarsa determinatezza, rischierebbe di sconfinare – illegittimamente – nell’arbitrio.

Onde, l’evidente corollario: l’applicazione *tout court* dei principi resi con la sentenza *Taricco* violerebbe i controlimiti in parola la cui essenzialità, in seno all’ordinamento italiano, senz’altro deve affermarsi senza dubbio alcuno.

IV) Infine, la Corte di Cassazione – dopo significativi cenni all’ulteriore, prospettabile violazione del principio di ragionevolezza e funzione rieducativa della pena, sacrificati per esigenze di gettito dell’Iva di spettanza dell’Unione – conclude evidenziando come, nel suo complesso, la sentenza *Taricco* si scontri, in generale, con la doverosità dei “controlimiti” nazionali sancita

dall'art. 11 Cost., vale a dire quei principi che, comunque, sono sempre prevalenti perché non tollerano compressione alcuna, tanto meno da autorità sovranazionali: essi costituendo il cardine dell'identità costituzionale del Paese.

Quanto sopra vale tanto più in materia penale ove l'art. 83 TFUE, nell'evidenziare i possibili, limitati aspetti di ingerenza dell'Unione, in tale ambito, all'interno degli Stati membri, stabilisce che: *“il Parlamento Europeo ed il Consiglio, deliberando mediante direttive secondo la procedura legislativa ordinaria, possono stabilire norme minime relative alla definizione dei reati e delle sanzioni in sfere di criminalità particolarmente grave (...)”* quali *“terrorismo, tratta degli esseri umani, sfruttamento sessuale delle donne e dei minori, traffico illecito di stupefacenti, traffico illecito di armi, riciclaggio di denaro, corruzione, contraffazione di mezzi di pagamento, criminalità informatica e criminalità organizzata”*. Non sembra pertanto rientrare in tali categorie l'interesse dell'Unione al gettito Iva di sua spettanza, con la conseguenza, rilevata al par. 4.10.2. dell'ordinanza de qua, che: *“l'assunzione dell'art. 325 TFUE quale base legale per la tutela penale di interessi finanziari dell'U.E., dunque, oltre ad eccedere la natura programmatica di tale disposizione, finisce per attribuire una competenza penale diretta all'Unione, al di fuori degli stessi limiti istituzionali previsti dal Trattato”*.

\* \* \*

Questi, in sostanza, i contenuti della questione di costituzionalità sollevata dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza in rassegna.

Si tratta, quindi, di coniugare i principi di cui alla sentenza *Taricco* con quelli summenzionati, di rango costituzionale, per valutare se, e in che termini, vi possa essere compatibilità tra gli stessi o se si renderà necessario “sacrificare” i primi a beneficio dei secondi.

### **Spunti di riflessione**

L'articolata ordinanza n. 28436/16 ha il pregio di perseguire l'obiettivo di portare sistematicità su di una questione idonea a dirompenti impatti applicativi.

È anzitutto compito della Consulta chiarire se, e come, possono fare ingresso nell'ordinamento italiano principi – come quelli resi nella pronuncia *Taricco* – di matrice eminentemente sostanzialista tipica di sistemi nordeuropei - basti pensare, a tal riguardo, ai concetti di frode “grave” o al rischio di carenza di recettività *“per un considerevole numero di casi”* (ipotesi, queste, che non possono prescindere da una valutazione sostanzialista della singola fattispecie tipica dei Paesi c.d. di *“common law”* - con la nostra normativa penale assistita da sistemi di garanzia che, talora, non possono che realizzarsi che nel rispetto di un quid di formalistico - si

pensi ai principi di legalità, tassatività e determinatezza ricavabili dall'art. 25 Cost.<sup>3</sup>

La Consulta avrà pertanto modo di riepilogare la vicenda in rassegna, fornendo un'interpretazione di sistema del rapporto tra ciò che emerge dalla sentenza *Taricco* con i principi costituzionali vigenti. Con ciò – auspicatamente – risolvendo i contrasti giurisprudenziali verificatisi successivamente all'emissione di tale pronuncia (europea) ad opera del Giudice comunitario.

Invero, a seguito di siffatta sentenza, la giurisprudenza italiana sia di merito che di legittimità non ha tenuto un contegno univoco. Basti solo pensare che, a fronte – ad es. – della sentenza c.d. "*Pennacchini*", n. 2210/2016, ove la Cassazione ha fatto pedissequa applicazione dei dettami resi dalla Corte di Giustizia, vi è pure un ulteriore precedente (i.e., Cass., n. 7914/2016) ove la Quarta Sezione Penale della Suprema Corte ha reputato di non disapplicare le disposizioni di cui agli artt. 160 e 161 c.p., evidenziando le riscontrate fallacie operative della sentenza *Taricco* prima tra tutte la sua necessaria operatività, a tutto concedere, solo *ex nunc*, in ossequio al principio di legalità ed irretroattività della legge penale. Ancora, la Corte d'Appello di Milano – pur avendo recepito integralmente, di recente, i contenuti della *Taricco*<sup>4</sup> – ha tuttavia, anch'essa, posto una questione di costituzionalità del medesimo tenore di quella sollevata dalla Cassazione con ordinanza trasmessa lo scorso 18 settembre 2015. Resta pertanto da conoscere l'esito della rimessione alla Consulta, che tratterà del tema il prossimo 18 ottobre.<sup>5</sup>

In ogni caso, al di là della decisione che verrà presa dalla Consulta, con l'auspicio di un definitivo chiarimento sul tema, merita in ogni caso evidenziare quanto sostenuto da una parte della dottrina<sup>6</sup>, che ha rimarcato la non automatica disapplicazione della normativa penale censurata dalla sentenza *Taricco*, la cui applicabilità, invece, dovrà essere oggetto di un attento vaglio. Occorre, insomma, un'approfondita analisi del singolo caso ad opera del Giudice, di modo da valutare l'opportunità – e necessità – di avvalersi della strada tracciata dalla pronuncia C-105/14.

Questo, a maggior ragione, se si considera l'aumento del termine di prescrizione dei reati tributari commessi a partire dal 17 settembre 2011, che potrebbe comunque garantire una tempistica adeguata anche a procedimenti ontologicamente complessi, come quelli necessari in caso di frodi Iva, senza necessità di eseguire la disapplicazione normativa automatica paventata dalla sentenza *Taricco*.<sup>7</sup>

3 Cfr., sul punto, A. GIOVANNINI, Prescrizione del reato di frode: la Cassazione applica con esiti difformi le disposizione della UE, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 6 del 2016, pp. 490 e ss.

4 Cfr., sul punto, *Corriere della Sera*, ed. 16 luglio 2016.

5 Cfr., sul punto, *Corriere della Sera*, ed. 16 luglio 2016 cit.

6 Vd. O. DI MAZZA, Il sasso nello stagno: la sentenza europea sulla prescrizione e il crepuscolo della legalità penale, in *Rassegna Tributaria*, n. 6 del 2015, pp. 1537 e ss.

7 Cfr., sul punto, A. IORIO, Frodi Iva, basta un verbale e riparte la prescrizione, in *Il Sole 24 Ore*, 16 gennaio 2016.

Inoltre, l'auspicio è che la questione della (interruzione della) prescrizione venga affrontata, e regolamentata, a livello normativo; le basi ci sarebbero, visto un disegno di legge (n. 1844 Senato <sup>8</sup>) predisposto prima della sentenza *Taricco*, su cui però sia siffatta pronuncia che la sentenza in arrivo della Corte Costituzionale potrebbero avere un interessante impatto.

---

8 Cfr., sul punto, R. RIZZARDI, Frodi Iva, sulla prescrizione deve agire il Parlamento, in *Il Sole 24 Ore*, 13 luglio 2016.

## **Per il contraddittorio preventivo un nuovo test alla Consulta**

Commento a *Commiss. Trib. Prov., Siracusa, Sez. V, Ordinanza n. 565 del 17 giugno 2016*



di Daniele Brancale  
Tributarista

Sembra davvero non voler finire la telenovela che ormai da molto tempo caratterizza un tema particolarmente delicato in materia di verifiche tributarie, qual è appunto quello del contraddittorio preventivo all'emissione dell'atto impositivo.

Usiamo il termine "telenovela", perché diversamente non potrebbe dirsi, vista, ancor una volta, la conferma del carattere camaleontico ed ondivago che contraddistingue, ormai da anni, la giurisdizione tributaria italiana.

Ci eravamo lasciati, pochi mesi fa, con la pronuncia della Commissione tributaria regionale della Toscana, che, in antitesi con quanto stabilito poco tempo prima dalle sezioni unite della Corte Suprema, aveva ritenuto opportuno rimettere gli atti al Presidente della Corte Costituzionale affinché giudicasse sulla legittimità dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, nella parte in cui riconosce a quest'ultimo il diritto ad un contraddittorio "preventivo" nella sola ipotesi in cui l'amministrazione abbia effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività.

Senza dimenticare che successivamente, sul punto, sono intervenute dapprima la CTR Emilia Romagna, con la sentenza n. 59/1/16, ed in seguito la CTR Piemonte, con la pronuncia n. 126/1/16.

In entrambi i casi, il Collegio di merito ha propeso per la non configurabilità di una distinzione di specie, idonea a rendere applicabile la garanzia del contraddittorio endo-procedimentale soltanto a particolari e predeterminate tipologie di verifiche fiscali piuttosto che a tutte.

Ciò, in netta controtendenza con il *dictum* delle Sezioni Unite, le quali, ricordiamo, nel dicembre 2015, hanno deliberato il principio secondo cui non può dirsi esistente, nel nostro ordinamento, un obbligo generalizzato di contraddittorio endo-procedimentale, motivo per cui, lo stesso dovrebbe trovare applicazione unicamente in relazione a quei casi in cui sia lo stesso legislatore a prevedere, in maniera esplicita e predeterminata, la necessità del rispetto di una

simile procedura.

Oltre a questo, il massimo consesso ha avuto anche modo di precisare che affinché possa ritenersi necessario il rispetto del “confronto preventivo”, occorre che si faccia distinzione a seconda che la verifica riguardi tributi armonizzati o tributi non armonizzati, sottolineando come solo nella prima delle ipotesi citate è possibile ritenere vivente l’obbligo del contraddittorio preventivo tra fisco e contribuente.

Orbene, dopo aver ricostruito molto rapidamente qual è lo stato attuale del quadro giurisprudenziale relativo alla questione del contraddittorio endo-procedimentale, cerchiamo ora di capire sulla base di quali elementi, in questo caso, la Commissione tributaria provinciale di Siracusa, ha ritenuto, conformemente a quanto già fatto dalla CTR Toscana, di sollevare anch’essa il dubbio di costituzionalità dell’art. 12, comma 7 della Legge n. 212/2000, sempre in relazione ad un avviso di accertamento “a tavolino”, emesso senza la previa audizione del contribuente.

In maniera molto innovativa, i Giudici siciliani, con la sentenza n. 565/16, depositata lo scorso 17 giugno, rinvergono nella mancata instaurazione del contraddittorio preventivo nuovi ed ulteriori profili d’illegittimità con le disposizioni della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo, meglio nota come CEDU.

In effetti, a parere del collegio siculo, la mancata instaurazione del contraddittorio antecedentemente all’emissione dell’atto, sarebbe incompatibile, in primo luogo, con l’art. 1 del protocollo addizionale n.1 della CEDU, il quale proferisce, in altre parole, che *“deve sussistere un ragionevole rapporto di proporzionalità tra i mezzi impiegati ed il fine che si cerca di realizzare con qualsivoglia misura applicata dallo Stato, comprese le misure che privano una persona dei suoi beni..”*.

Pertanto - continuano i Giudici – *“la mancata previsione di un contraddittorio procedimentale anteriore all’adozione di un avviso di accertamento che, vuoi per l’entità delle sanzioni e degli interessi che si aggiungono al maggior reddito accertato, vuoi per la circostanza dell’esecutività connessa al titolo, appare violare il citato necessario rapporto di proporzionalità..”*.

In secondo luogo, l’ulteriore e diverso profilo d’incompatibilità sarebbe collegato all’art. 6 della CEDU, il quale afferma che *“ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un Tribunale indipendente ed imparziale, costituito per legge...”*.

Tale presunta incompatibilità deriverebbe dal fatto che *“..La Corte EDU ritiene sussumibili sotto l’art. 6, primo paragrafo, le controversie che abbiano ad oggetto l’irrogazione di sanzioni tributarie, le quali, pur di natura amministrativa, sono caratterizzate da una finalità, deterrente e punitiva ad un tempo, che consente di attribuire loro, ai fini dell’applicazione dei principi del giusto processo, natura genericamente penale..”*.

Naturale conseguenza di tutto questo – ad avviso del Collegio – sarebbe la circostanza per cui: *“Nei giudizi (quale quello in esame) nei quali la contestazione investe sia la pretesa fiscale sostanziale che le sanzioni, la presenza di quest’ultimo profilo d’impugnazione consente di invocare le garanzie previste dall’art. 6, primo paragrafo, della CEDU”*, pertanto, anche il diritto ad un confronto preventivo all’emissione della sanzione.

In conclusione, merita evidenziare come ancora una volta, purtroppo, ci troviamo di fronte a fenomeni di “doppio binario” nell’alveo delle decisioni che investono la materia tributaria, dove, a tutt’oggi, regna la massima espressione della “non certezza del diritto”, circostanza quest’ultima che sicuramente non ha agevolato, non agevola, e mai agevolerà la famosa *“fiscal compliance”* tanto desiderata dal nostro legislatore.

## Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 13378 del 30 giugno 2016

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. RORDORF Renato - Primo Presidente f.f. -  
Dott. AMOROSO Giovanni - Presidente Sezione -  
Dott. RAGONESI Vittorio - Consigliere -  
Dott. MATERA Lina - Consigliere -  
Dott. TRAVAGLINO Giacomo - Consigliere -  
Dott. IACOBELLIS Marcello - rel. Consigliere -  
Dott. VIRGILIO Biagio - Consigliere -  
Dott. TRIA Lucia - Consigliere -  
Dott. D'ASCOLA Pasquale - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

### SENTENZA

*[Omissis]*

#### Svolgimento del processo

1. La s.r.l. V. & amp; Associati in liquidazione propose ricorso avverso la cartella con la quale, in data 10/1/2007, la s.p.a. SE.RI.T. Sicilia, a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione fiscale 2003, a norma del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, aveva richiesto il pagamento, della somma di Euro 2.574,11, dovuta per omesso versamento di ritenute alla fonte operate nel 2002, e la somma di Euro 56.408,88 per omesso versamento di IVA, IRPEF ed IRAP per l'anno d'imposta 2002, oltre interessi e sanzioni.
2. A sostegno dell'impugnazione, la ricorrente dedusse di essere incorsa in errore nella compilazione del quadro RS, relativo ai redditi conseguiti, avendo omesso l'esposizione dei costi inerenti ai ricavi indicati (di Euro 57.674,00) e, quindi, errato nell'evidenziare il vero risultato di esercizio - pacificamente consistente in una perdita di Euro 19.035,00 - e di avere, per l'effetto, provveduto a rettificare i dati del quadro RS della dichiarazione fiscale 2003, relativamente all'anno d'imposta 2002, con dichiarazione integrativa presentata (telematicamente) il 30/12/2006.
3. La Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento, con sentenza n. 256/03/2007 del 16.23/10/2007, rigettò il ricorso. La Commissione Tributaria Regionale di Palermo, con sentenza n. 71/25/2009 del 17/3.21/4/2009, egualmente respinse l'impugnazione proposta dalla società sul rilievo che la possibilità di rettifica della dichiarazione dei redditi fosse preclusa dal decorso del termine previsto dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, introdotto dal D.P.R. n. 435 del 2001, art. 2, comma 1, lett. d).
4. Per la cassazione di tale decisione ha proposto ricorso la s.r.l. V. & amp; Associati in liquidazione, con unico

motivo. Resistono con controricorso l'Agenzia delle Entrate ed il Ministero dell'Economia e Finanze.

5. La sezione tributaria, con ordinanza interlocutoria del 18/9/2015, n. 18383, nell'evidenziare l'esistenza di un contrasto circa i limiti di emenda della dichiarazione fiscale, ha rimesso la causa al Primo Presidente che ne ha disposto l'assegnazione alle Sezioni Unite.

### Motivi della decisione

1. Va preliminarmente dichiarata l'inammissibilità del ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e Finanze che non è stato parte in sede di merito, con compensazione delle spese del giudizio tra la società ed il Ministero controricorrente.

2. Con unico motivo, recante l'intitolazione: "Violazione dell'art. 360, comma 1, n. 3, in relazione al D.P.R. 22 luglio 1988, n. 322, art. 2, commi 8 e 8 bis, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 72", la ricorrente assume l'erroneità della decisione laddove la CTR ha ritenuto che il termine decadenziale per la rimozione degli errori commessi dal contribuente in sede di redazione della dichiarazione fiscale coincida con quello previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo. A conforto di tale assunto richiama i principi espressi da queste SS.UU. con la sentenza 25/10/2002, n. 15063, circa la ritrattabilità della dichiarazione dei redditi, nonché l'orientamento dottrinario e giurisprudenziale secondo il quale la dichiarazione integrativa sarebbe ammissibile entro il termine di cui all'art. 2, comma 8, del D.P.R. cit. - quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione-.

3. L'ordinanza interlocutoria evidenzia che questa Corte, in considerazione della natura giuridica della dichiarazione fiscale, quale mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti (Cass. SS.UU. n. 15063/2002), e conformemente all'art. 53 Cost., ha ripetutamente affermato il principio di diritto secondo cui il contribuente può emendare la dichiarazione allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione e incidenti sull'obbligazione tributaria, anche in sede contenziosa, per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (Sent. Sez. 5, n. 5947 del 25/03/2015; conf. Sent. n. 26187/2014, Sent. n. 18765/2014; Ord. n. 3754/2014, Sent. n. 22021/2006). Nel rispetto dell'art. 10 dello statuto del contribuente, sarebbe conforme a buona fede che l'amministrazione non percepisca somme non dovute ancorché dichiarate per errore dal presunto debitore (Sent. n. 434/2015; conf.

Sent. n. 5947/2015; Sent. n. 26181/2014, Sent. n. 2366/2013). In tale ordine di idee, nulla osterebbe a che la possibilità di emenda, mediante allegazione di errori nella dichiarazione e incidenti sull'obbligazione tributaria, sia esercitabile non solo nei limiti delle disposizioni sulla riscossione delle imposte (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38), ovvero del regolamento per la presentazione delle dichiarazioni (D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2), ma anche nella fase difensiva processuale per opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato (Sent. n. 5947/2015; Sent. n. 6665/2015, Sent. n. 434/2015, Sent. n. 26187/2014, Sent. n. 18765/2014).

4. Il collegio remittente dà atto dell'esistenza di un differente orientamento (Sent. n. 14294/2014) secondo cui l'atto di rettifica da parte del contribuente inteso a correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito o minor credito d'imposta, sarebbe ammissibile, ai sensi del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, comma 8 bis, solo entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo"; e che "il termine da tale norma previsto - art. 2, comma 8 bis cit. - rileverebbe soltanto al fine della possibilità di opporre in compensazione il credito risultante dalla rettifica, mentre resterebbe salva la possibilità di operare la rettifica stessa agli effetti del diritto ai rimborso", in quanto "In base ad essa la facoltà di rettificare la dichiarazione in senso favorevole al dichiarante sarebbe esercitabile senza limiti di tempo, il che è certamente contrario all'intenzione del legislatore"; tali conclusioni sembrerebbero implicitamente condivise anche da altre decisioni (Sent. n. 24929/2013, Ord. n. 454/2014, Ord. n. 19661/2013, Sent. n. 20415/2014).

5. Le Sezioni Unite, come evidenziato nell'ordinanza interlocutoria, sono chiamate a decidere: se il contribuente, in caso di imposta sui redditi, abbia la facoltà di rettificare la dichiarazione prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 1 e ss., per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito o minor credito d'imposta, solo entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo - come stabilito dal D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, comma 8 bis - oppure se, al contrario, quest'ultimo termine sia previsto solo ai fini della compensazione, richiamata dal secondo periodo del comma 8 bis cit., per cui la predetta rettifica sia possibile anche a mezzo di dichiarazione da presentare entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a

quello di presentazione della dichiarazione - a norma del D.P.R. n. 322 cit., art. 2, comma 8 - e, in ogni caso, tanto in sede rimborso, nel rispetto dei relativi termini di decadenza e/o di prescrizione, quanto in sede di processuale, e cioè per opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato.

6. Il quadro normativo di riferimento è costituito dal D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, recante l'intestazione "Termine per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di I.R.A.P. ", e dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, relativo al "rimborso di versamenti diretti" di imposte sul redditi.

7. La prima di tali norme, ai commi 8 e 8 bis, prevede la possibilità per il contribuente di integrare la dichiarazione dei redditi. Tale facoltà era stata già riconosciuta, a decorrere dall'1/1/1991, dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 9, u.c., che in proposito recitava: "La dichiarazione, diversa da quella di cui al comma 4, può comunque essere integrata, salvo il disposto dell'art. 54, comma 5, per correggere errori o omissioni mediante successiva dichiarazione, redatta su stampati approvati ai sensi dell'art. 8, comma 1, da presentare entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il secondo periodo di imposta successivo, semprechè non siano Iniziati accessi, ispezioni e verifiche o la violazione non sia stata comunque constatata ovvero non siano stati notificati gli inviti e le richieste di cui all'art. 32".

8. L'art. 9 cit. venne abrogato dal D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 9, D.P.R. che all'art. 2, comma 8, nella versione vigente *ratione temporis*, dispose: "salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni del redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'Imposta possono essere Integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'art. 3, non oltre i termini stabiliti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43". Il successivo comma 8-bis - aggiunto dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, art. 2, -, recita: Le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17. Lo stesso art. 8, comma 6, dispone:

Per la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto si applica la ridetta disposizione di cui all'art. 2, commi 8 e 8 bis.

9. In tema di rimborso di versamenti diretti, il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, recita: "il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede l'esattoria presso la quale è stato eseguito il versamento istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento".

10. Così delineato il quadro normativo, va rilevato che, a fronte di due Indirizzi configgenti In ordine alla possibilità di emendare le dichiarazioni fiscali, con riferimento all'art. 9 cit., queste SS.UU. (Sent. n. 15063/2002) affermarono che la dichiarazione in questione, in generale, ha natura di atto non negoziale e non dispositivo, recante una mera esternazione di scienza e di giudizio, integrante un momento dell'iter procedimentale inteso all'accertamento di tale obbligazione ed al soddisfacimento delle ragioni erariali che ne sono l'oggetto, come tale emendabile e ritrattabile quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che sulla base della legge devono restare a suo carico.

11. Tali principi sono stati confermati dalle Sezioni semplici (Sent.

8153 del 23/5/2003, Sent. 12791 del 9/7/2004, Sent. 4238 del 2/3/200;

Sent. 26839 del 20/12/2007, sent. 29738 del 19/12/2008). Più recentemente nella sentenza della Sezione Quinta n. 6392 del 19/03/2014, leggesi: "le dichiarazioni fiscali, in particolare quella dei redditi, non hanno natura di dichiarazioni di volontà, ma di scienza, e pertanto, salvo casi particolari (ad esempio, le dichiarazioni integrative presentate ai fini del condono), esse possono essere liberamente modificate dal contribuente, anche attraverso la difesa nel processo, ed anche nei giudizi di rimborso";

nella sentenza della stessa Sezione n. 22490 del 04/11/2015, si afferma: "al contribuente è consentito di emendare la propria dichiarazione, ove affetta da errore di fatto o di diritto, anche se non direttamente da essa rilevabile, quando dalla stessa possa derivare il suo assoggettamento ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, con il limite temporale derivante dall'esaurimento, provocato dal trascorrere del tempo o dal sopravvenire di decadenze, del relativo rapporto tributario, ovvero, in assenza di tali evenienze, anche dopo l'emissione di un provvedimento impositivo, nell'ambito del

processo tributario".

12. A fronte di tale indirizzo si è peraltro asserito (Sent. 5373 del 4/4/2012) che: "L'art. 38 riguarda i casi di errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria adempiuta, casi cioè in ordine ai quali si rende necessaria esclusivamente un'operazione in un certo senso complementare a quella di liquidazione. L'emenda o la ritrattazione di cui al comma 8 bis, riguarda invece i casi di dichiarazione di fatti diversi da quelli già dichiarati (e tali da determinare un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta od un minor credito) - in ordine ai quali non potrebbe ipotizzarsi un rimborso se non a seguito di un'attività propriamente di controllo e di accertamento del presupposto "favorevole" da parte dell'Amministrazione finanziaria. In questi casi, una volta scaduto invano il termine stabilito per la rettifica della dichiarazione, nessuna istanza di rimborso è ammissibile (al di fuori dei casi di errori materiali, duplicazioni o versamenti relativi ad obbligazioni tributarie inesistenti), posto che la stessa si porrebbe in contrasto con una dichiarazione ormai divenuta inemendabile (dovendosi dare all'introduzione di un termine per la rettifica un significato corrispondente ad un effetto giuridico)". Nella successiva sentenza n. 5399 del 4/4/2012, con espresso riferimento al disposto dell'art. 2 comma 8 bis, leggesi: "il limite temporale dell'emendabilità della dichiarazione integrativa non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo appare doversi ritenere... necessariamente circoscritto ai fini dell'utilizzabilità in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, indicata nella successiva proposizione della disposizione" (conf. Sent. n. 19537 del 2014). Con le decisioni n. 5852 del 13/4/2012, n. 19661 del 27/8/2013 e n. 18399/2015, si è poi affermata che la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione, allegando errori di fatto o di diritto, incidenti sull'obbligazione tributaria, ma di carattere meramente formale, sarebbe esercitabile anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa dell'Amministrazione finanziaria, ed anche oltre il termine previsto per l'integrazione della dichiarazione,... poichè questa scadenza opera, atteso il tenore letterale della disposizione, solo per il caso in cui si voglia mutare la base imponibile, ma non anche quando venga in rilievo un errore meramente formale.

13. Con le pronunce n. 5947/2015, n. 6665/15, n. 434/15, n. 26187/14 e n. 18765/14 si è affermato il principio secondo cui il contribuente potrebbe emendare la propria dichiarazione mediante l'allegazione di errori non solo nei limiti delle disposizioni sulla riscossione delle imposte ovvero del regolamento per la presentazione delle dichiarazioni, ma anche nella fase difensiva processuale per opporsi alla pretesa tributaria.

14. Divergenze interpretative sono riscontrabili anche in dottrina laddove si è talora sostenuta la possibilità di emenda per il contribuente, sia in favore che in danno, entro il termine quadriennale, raccordando la disciplina di cui all'art. 2 cit., con quella di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38; o, per altro verso, si è sostenuta la possibilità di emenda in favore del contribuente, entro il più ristretto termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo, anche a fini diversi dalla compensazione.

15. Ritengono queste SS.UU. che il contrasto di cui alla ordinanza remittente vada risolto considerando la specificità ed il campo di applicazione delle norme dettate in materia di accertamento, di riscossione delle imposte e di contenzioso tributario, distinzione che non sempre traspare nelle decisioni enunciate nell'ordinanze di remissione, anche in considerazione dell'evoluzione normativa.

16. Con riferimento alle disposizioni di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 9, commi 7 e 8, (norma con la quale, secondo quanto enunciato al punto 7, dall'1/1/1991, si consentì al contribuente una correzione degli errori o omissioni della dichiarazione) queste SS.UU. - sent. n. 15063/2002 - precisarono che "hanno riguardo alla rimozione di omissioni ed alla eliminazione di errori suscettibili di importare un pregiudizio per l'erario e non attengono alla emendabilità ed alla ritrattabilità di dichiarazioni idonee, perchè errate, di pregiudicare il contribuente dichiarante".

17. Ciò, invero, trovava conforto nel testo dell'articolo, laddove si faceva riferimento ad accessi, ispezioni, verifiche, quali impedimenti ad una dichiarazione correttiva dell'errore. Orbene l'abrogazione dell'art. 9 cit., a seguito del D.P.R. n. 322 del 1998, e la previsione di analoga possibilità contenuta nell'art. 2, comma 8 - introdotto dallo stesso D.P.R. n. 322 del 1998, - giustificano l'interpretazione secondo cui il disposto del comma 8, riguardi unicamente errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione.

18. Il sistema appare poi equilibrato a seguito dell'inserimento del comma 8 bis, comma aggiunto dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, art. 2 - che ha consentito al contribuente, a decorrere dall'1/1/2002, di correggere errori od omissioni che si risolvano in suo danno (cd. in bonam partem), apprestando per lo stesso una tutela distinta dalla domanda di rimborso e dai rimedi esperibili in sede giurisdizionale.

19. La dichiarazione "integrativa" suddetta - per la stessa funzione alla stessa attribuita dalla norma - viene a saldarsi con la originaria dichiarazione presentata, modificando "ora per allora" il contenuto delle voci reddituali indicate.

20.11 sistema normativo creatosi a seguito dell'introduzione dei commi 8 e 8 bis consente quindi di distinguere, nell'ambito dello stesso art. 2, i limiti e l'oggetto delle rispettive dichiarazioni integrative. Ciò nel senso che la correzione di errori od omissioni in danno della P.A. sono emendabili non oltre i termini stabiliti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, nonché, con specifico riferimento alla disciplina anteriore alla L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 637, alla mancata constatazione della violazioni e le attività di accertamento (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 14999 del 17/07/2015; Sez. 5, Sentenza n.5398 del 04/04/2012). Gli errori o omissioni in danno del contribuente possono, di contro, essere emendati non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, portando in compensazione il credito eventualmente risultante.

21. La predetta distinzione circa l'oggetto delle dichiarazioni Integrative di cui ai commi 8 e 8 bis rispettivamente in malam o in bonam partem - porta ad escludere che il disposto di cui al comma 8 bis si ponga in rapporto di species ad genus rispetto al comma 8, così consentendo al contribuente di correggere gli errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta od un minor credito, entro il più ampio termine di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43.

22. Conseguenze da quanto sopra che oggetto del controllo D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, non può essere la "dichiarazione fiscale emendata" come risultante dalla fusione dell'atto originario e di quello integrativo.

23. Va a tal punto precisato che il principio della generale e illimitata emendabilità della dichiarazione fiscale incontra il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire di decadenze, come nell'ipotesi prevista nel D.M. 22 luglio 1998, n. 275, il quale, all'art. 6, stabilisce che il credito di imposta è indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale il beneficio è concesso (Cass. 19868/2012).

24. Il diverso campo applicativo delle norme in materia di accertamento (D.P.R. n. 600 del 1973, D.P.R. n. 322 del 1998) rispetto a quelle relative alla riscossione (D.P.R. n. 602 del 1973) comporta la necessaria distinzione tra la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8 bis, e il diritto al rimborso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38. D'altra parte l'introduzione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, non è stata accompagnata da alcuna modifica dello specifico regime dei rimborsi e la stessa lettera della norma non è per nulla incompatibile con l'autonomia del suddetto regime. L'ultimo periodo del comma 8 bis, nell'affermare che "L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 11", evidenzia la specificità funzionale della dichiarazione integrativa confortando, nel contempo, l'esclusiva incidenza su di essa e sui relativi effetti del termine di decadenza per essa predisposto.

25. Ne consegue che ove il contribuente opti per la presentazione della istanza di rimborso di cui all'art. 38 cit., verrà introdotto un autonomo procedimento amministrativo (in cui la istanza di parte costituisce l'atto di impulso della fase iniziale) del tutto distinto dalla attività di controllo automatizzato - formale ed in rettifica - originato dalla mera presentazione della dichiarazione fiscale.

26. La natura giuridica della dichiarazione fiscale quale mera esternazione di scienza, il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., il disposto dell'art. 10, dello Statuto del contribuente - secondo cui i rapporti tra contribuente e fisco sono improntati al principio di collaborazione e buona fede - nonché il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, rispetto a quelle che governano il processo tributario, comportano poi l'inapplicabilità in tale sede, delle decadenze prescritte per la sola fase amministrativa.

27. Oggetto del contenzioso giurisdizionale è infatti l'accertamento circa la legittimità della pretesa impositiva, quand'anche fondata sulla base di dati forniti dal contribuente.

28. È agevole rilevare che, in tal caso, non si verte in tema di "dichiarazione integrativa" ex art. 2 cit., o di richiesta di rimborso ex art. 38 cit., onde non può escludersi, sulla base dei suesposti principi, il diritto del contribuente a contestare il provvedimento impositivo, fornendo prova delle circostanze, quali anche errori o omissioni presenti nella dichiarazione fiscale.

29. Va quindi condiviso l'orientamento espresso dalla Quinta sezione laddove ha riconosciuto la possibilità per il contribuente, in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco - anche con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato - allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dal termine di cui all'art. 2 cit. (v.

Ord. 21740 del 26/10/2015; Sent. 26198/2014; Ord. 10775 del 25/5/2015, Ord. n. 3754 del 18/02/2014; Sent. n. 2226 del 31/01/2011).

30. Tale ricostruzione dei rapporti intercorrenti tra la dichiarazione Integrativa, la richiesta di rimborso ed il contenzioso giudiziario eventualmente insorto in conseguenza di errori o omissioni nella dichiarazione fiscale risolvono i dubbi espressi nell'ordinanza di rimessione circa l'oggetto ed i limiti della dichiarazione integrativa.

31. Vanno conseguentemente affermati i seguenti principi di diritto:

La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'Indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta od un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8 bis, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'Imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante. La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione, è esercitabile non oltre i termini stabiliti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43. Il rimborso dei versamenti diretti di cui all' art. 38 del dpr 602/1973 è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2 comma 8 bis. Il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, e dall'istanza di rimborso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

32. Non conforme a tali principi è la decisione impugnata laddove ha ommesso alcuna valutazione in ordine alla fondatezza delle contestazioni sollevate dalla società ricorrente in sede contenziosa, sulla base della non emendabilità della dichiarazione presentata per il periodo di imposta 2002.

33. La sentenza impugnata va pertanto cassata con rinvio alla CTR della Sicilia anche per le spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte, pronunciando a Sezioni unite, dichiara inammissibile il ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, compensando le spese tra le parti. Accoglie il ricorso proposto nei confronti dell'Agenzia delle Entrate nei limiti di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di cassazione ad altra sezione della CTR della Sicilia.

Così deciso in Roma, il 7 giugno 2016.

Depositato in Cancelleria il 30 giugno 2016

***Corte di Cassazione, Terza Sezione Penale, Ordinanza n. 28346  
dell' 8 luglio 2016***

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. GRILLO Renato - Presidente -  
Dott. DE MASI Oronzo - Consigliere -  
Dott. MANZON Enrico - Consigliere -  
Dott. ACETO Aldo - Consigliere -  
Dott. RICCARDI Giuseppe - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

**ORDINANZA**

sul ricorso proposto da:

(OMISSIS);

avverso la sentenza del 26/05/2015 della Corte di Appello di Bologna;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Dott. Giuseppe Riccardi;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale

Dott. Fraticelli Mario, che ha concluso chiedendo l'annullamento con rinvio

per B., ed il rigetto degli altri ricorsi;

uditi i difensori, Avv. N. Mazzacuva, (per B.), Avv. M. La Marra e L. Veronesi (per M.), che hanno concluso chiedendo l'accoglimento dei ricorsi.

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con sentenza del 11/10/2013 il Tribunale di Ferrara condannava S.F.P alla pena di anni tre e mesi sei di reclusione, B.M. alla pena di anni tre, mesi otto e giorni quindici di reclusione, M.F. alla pena di anni tre, mesi sei e giorni quindici di reclusione, C.M. alla pena di anni uno e mesi otto di reclusione, F.P. alla pena di anni uno, mesi sei e giorni quindici di reclusione, per i reati loro rispettivamente ascritti di associazione per delinquere finalizzata alla commissione di una pluralità di reati tributari di emissione di fatture per operazioni inesistenti, limitatamente ai primi tre, e per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti (art. 2 DLgs. 74 del 2000), di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 DLgs. 74 del 2000), di omessa dichiarazione (art. 5 DLgs. 74 del 2000), di omesso versamento di IVA (art. 10 ter DLgs. 74 del 2000), e di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 DLgs. 74 del 2000), per tutti. In particolare, S.F.P veniva ritenuto responsabile dei reati di associazione per delinquere finalizzata alla commissione di reati fiscali (art. 416 c.p., contestato al capo A, commesso fino al 19/06/2008), dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti (art. 2 DLgs. 74 del 2000, contestato al capo AQ, commesso il 30/09/2008), emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 DLgs. 74 del 2000, contestato ai capi B, C, D, G, H, L, M, P, Q, S, T, V, AA, AD, AS, AT, AU), omessa dichiarazione (art. 5 DLgs. 74 del 2000, contestato al capo Z, AC commesso il 30/12/2008), omesso versamento di IVA (art. 10 ter DLgs. 74 del 2000, contestato ai capi L, S, V, AD, O, U), e occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 DLgs. 74 del 2000, contestato ai capi I, N, R, AB). B.M. veniva ritenuto responsabile dei reati di associazione per delinquere finalizzata alla commissione

di reati fiscali (art. 416 c.p., contestato al capo A, commesso fino al 19/06/2008), emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 DLgs. 74 del 2000, contestato ai capi B, C, D, AS, AT, AU). M.F. veniva ritenuto responsabile dei reati di associazione per delinquere finalizzata alla commissione di reati fiscali (art. 416 c.p., contestato al capo A, commesso fino al 19/06/2008), e di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 DLgs. 74 del 2000, contestato ai capi C, AS, AT). C.M. veniva ritenuto responsabile dei reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 DLgs. 74 del 2000, contestato ai capi Q, AA), omessa dichiarazione (art. 5 DLgs. 74 del 2000, contestato al capo AC commesso il 30/12/2008), e occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 DLgs. 74 del 2000, contestato ai capi R, AB). F.P. veniva ritenuta responsabile dei reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 DLgs. 74 del 2000, contestato al capo T), e di omesso versamento di IVA (art. 10 ter DLgs. 74 del 2000, contestato al capo U). C., S. e M. venivano assolti dal reato di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (art. 640 bis c.p., contestato, in concorso con altri coimputati, al capo AV).

1.2. Con sentenza del 26 maggio 2015 la Corte di Appello di Bologna, in parziale riforma della sentenza di primo grado, assolveva B., M. e S. dal reato associativo, e dichiarava estinti per prescrizione i reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui ai capi C e AS (limitatamente ai fatti commessi fino al 18/02/2007, e contestati a S., M. e B.), ai capi H e L (contestati a S.), e, riconosciute le attenuanti generiche a B., M., C. e F., rideterminava le pene inflitte in: anni 1, mesi 2, giorni 10 per B.; anni 1, giorni 10 per M.; anni 2, mesi 7 e giorni 15 per S.; anni 1 e mesi 2 per C.; anni 1 e giorni 15 per F.

2. Avverso tale provvedimento ha proposto ricorso per cassazione il difensore di C.M., Avv. Gianni Ricciuti, deducendo i seguenti motivi di censura, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. c.p.p.

2.1. Vizio di motivazione: la responsabilità del C., amministratore della CBS dal 3.10.2007 al 19.6.2008 e della SISCO dal 2.5.2007, non è sufficiente a fondarne la responsabilità per il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti; la CBS era una società commerciale già operante da molti anni, non creata fittiziamente; la sentenza impugnata non ha poi considerato le dichiarazioni di S., che ha riferito di non aver coinvolto il C. nel meccanismo truffaldino, né di averlo remunerato, ma di avergli solo proposto di assumere la carica in virtù del rapporto di risalente amicizia e fiducia; l'inconsapevolezza del C. si desume dal fatto che si limitava ad apporre saltuariamente una firma su un atto pubblico di vendita; del resto, il coinvolgimento di C. non emerge neppure dalle numerose intercettazioni telefoniche; anzi, dalla conv. n. 1703 del 23.6.2008, captata dopo le perquisizioni, S. dichiara di voler chiarire la posizione di "tutti" quelli che gli chiedevano "chiarimenti", evidentemente perché non a conoscenza del meccanismo truffaldino; manca, dunque il dolo specifico di evasione, anche nel reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 DLgs. 74 del 2000;

2.2. Vizio di motivazione e violazione di legge in relazione al reato di occultamento di documenti contabili: è lo stesso S. ad aver dichiarato di aver distrutto la documentazione contabile, e di aver dato disposizione ai "suoi" amministratori, dopo l'intervento della Polizia Tributaria, di far sparire la contabilità residua, avendo contezza diretta dell'esecuzione solo in merito a Buzzoni e ad un altro; inoltre, per la società SISCO non risulta documentazione occultata; l'affermazione di responsabilità violerebbe dunque il principio dell'oltre ogni ragionevole dubbio.

3. Ricorre per cassazione il difensore di S.F.P., Avv. Matteo Murgò, deducendo violazione di legge e vizio di motivazione, in relazione alla concreta commisurazione della pena: lamenta che la pena base determinata sul reato ritenuto più grave, il capo AS, sia stata individuata in anni 2 e mesi 8 di reclusione, a differenza di quanto determinato per i correi B. e M., la cui pena base è stata individuata in anni 1 e mesi 6. Il differente trattamento non sarebbe motivato. Inoltre, la sentenza impugnata, pur assolvendo dal reato associativo, e dichiarando prescritti alcuni reati, non motiva in ordine alla censurata eccessività della pena base e degli aumenti per la continuazione. Del resto, sebbene S. fosse l'ideatore del delitto di cui al capo AS, i correi B. e M. avevano aderito alla volizione criminosa, e, come evidenziato dalla sentenza di 1° grado, solo il primo aveva cooperato nella ricostruzione dei fatti, meritando il riconoscimento delle attenuanti generiche.

4. Ricorre per cassazione il difensore di B.M., Avv. Nicola Mazzacuva, deducendo i seguenti motivi.

4.1. Violazione di legge processuale e vizio di motivazione: lamenta che, benché la Corte di Appello abbia riconosciuto che B. non fosse un "responsabile commerciale", ma un mero "addetto alle vendite", privo di potere decisionale e gestionale, nondimeno ha ritenuto tale contributo (consistente nel girare al M. la proposta dello S. di vendere veicoli alle sue società sanmarinesi) rilevante ai fini del concorso di persone; egli tuttavia non aveva alcuna autonomia nella politica aziendale della Automec, e riceveva solo una gratifica di 100/200 euro da S. per ogni veicolo trattato; in ogni caso,

non è stato operato un vaglio di attendibilità delle dichiarazioni rese dal coimputato S.. Manca inoltre la consapevolezza del 'sistema' di frode carosello, non ricorrendo elementi dai quali desumere che le modalità di vendita fossero non già un semplice tentativo di vendere un numero maggiore di veicoli, ma un modo per eludere il divieto della casa madre Mercedes di vendere ai c.d. "satanisti"; del resto, egli non partecipava agli incontri della dirigenza della concessionaria, era un mero dipendente, come si evince anche dalle intercettazioni telefoniche; né sono sufficienti le dichiarazioni etera accusatorie di S., le cui chiamate in correità di Baruzzi, Armani e Giovannini pure non sono state ritenute attendibili. Manca dunque il dolo di evasione necessario per integrare il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti: il cedente, dinanzi alle dichiarazioni di intenti presentate dagli acquirenti, non è tenuto ad eseguire ulteriori controlli. Inoltre, la sentenza impugnata viola il principio di correlazione tra accusa e sentenza, in quanto, senza trasmettere gli atti al P.M., disconosce il ruolo di responsabile commerciale della Automec contestata, affermando il ruolo di mero dipendente.

4.2. Violazione di legge sostanziale e vizio di motivazione in ordine alla sussistenza del dolo: la consapevolezza di partecipare alla complessiva frode fiscale è desunta solo dal modico compenso che S. afferma di riconoscere; nel richiamare la sentenza delle Sezioni Unite n. 38343 del 2014 sul dolo eventuale, lamenta che l'affermazione del dolo sia fondata su parziali risultanze probatorie e su formule di stile, che dissimulano una carenza di motivazione.

4.3. Violazione di legge processuale e vizio di motivazione in relazione al concorso di persone: la sentenza impugnata, pur ritenendo estranei gli amministratori ed i dirigenti amministrativi della società, nonché l'impiegata (Giovannini) che predisponava le fatture, ha affermato il concorso del B., senza motivare in ordine al contributo fornito; i reati tributari sono reati propri, 'di mano propria', il cui autore può essere solo il titolare della qualifica soggettiva che lo rende destinatario dell'obbligo fiscale; il riconoscimento del concorso di persone nel reato proprio richiedeva l'enucleazione di un contributo causale punibile.

4.4. Violazione di legge processuale in relazione al principio del *ne bis in idem*: l'Agenzia delle Entrate ha definito il relativo procedimento amministrativo mediante irrogazione di sanzioni, rientranti, in ragione del grado di afflittività e gravità, nella materia penale; alla luce della giurisprudenza della Corte EDU (Grande Stevens c. Italia), l'irrogazione di sanzioni tributarie deve ritenersi avere natura sostanzialmente penale, ai sensi dell'art. 4 Protocollo n. 7 della Convenzione EDU, e quindi vige il divieto di un secondo giudizio in ordine ai medesimi fatti (Corte EDU, Nykanen c. Finlandia, 20/05/2014); in ogni caso, chiede che venga proposta questione di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE, ai sensi dell'art. 267 TFUE, ovvero, in subordine, questione di costituzionalità alla Corte Costituzionale, per contrasto con l'art. 117 Cost.

4.5. Violazione di legge sostanziale e vizio di motivazione in ordine alla commisurazione della pena, per avere applicato la continuazione non già sulla base dei diversi reati di emissione di fatture individuati in relazione al periodo di imposta, bensì sul capo AS, e sulle diverse società utilizzate.

4.6. Violazione di legge sostanziale e vizio di motivazione in ordine alla durata delle pene accessorie: l'art. 12 DLgs. 74 del 2000 prevede la durata delle pene accessorie entro una cornice edittale, mentre l'art. 37 c.p. sancisce il principio di equivalenza cronologica; la sentenza impugnata non motiva sui parametri adoperati per la determinazione del *quantum*, ovvero sui criteri individuati dall'art. 37 o su quelli indicati dall'art. 133 c.p.).

5. Ricorre per cassazione M.F., per il tramite dei propri difensori Avv. Mattia La Marra e Livio Veronesi, deducendo i seguenti motivi.

5.1. Vizio di motivazione: richiamando ampi stralci dei motivi di appello, e della diversa valutazione delle prove proposte, lamenta che la sentenza impugnata non ha motivato in ordine alle doglianze proposte, e, in particolare, alla contraddittoria valutazione degli elementi di riscontro nei confronti dei coimputati Baruzzi e Baruffa, assolti, e M., condannato, pur sulla base delle medesime dichiarazioni etera accusatorie di S..

5.2. Violazione di legge in relazione al principio dell'oltre ogni ragionevole dubbio: il quadro probatorio sarebbe contraddittorio, e non risulta il dolo di evasione né di compartecipazione del M..

5.3. Chiede l'annullamento senza rinvio per essere i reati a lui ascritti estinti per prescrizione.

6. Ricorre per cassazione F.P., per il tramite del proprio difensore Avv. Dario Bolognesi, deducendo i seguenti motivi.

6.1. Violazione di legge e vizio di motivazione in relazione al dolo di evasione: l'imputata si è limitata a rivestire la carica di amministratore di diritto della GS s.r.l. solo per tre o quattro mesi, senza occuparsi di contabilità e della gestione dei conti correnti; l'affermazione di responsabilità sarebbe fondata sul mero dovere di vigilanza e controllo dell'amministratore, senza alcuna motivazione in

ordine alle censure proposte in appello; la violazione del dovere di vigilanza può essere addebitato a titolo di colpa, non di dolo; del resto, il dolo specifico di evasione richiesto dall'art. 8 non è compatibile neppure con un dolo eventuale.

6.2. Violazione di legge in relazione alla modifica dell'art. 10 ter DLgs. 74 del 2000: con il DLgs. 158 del 2015 la soglia di punibilità è stata elevata a € 250.000,00, e quindi l'omesso versamento IVA per un importo di € 125.978,00 è divenuto penalmente irrilevante.

6.3. Violazione di legge processuale: con ordinanza del 25.1.2013 il Tribunale di Ferrara rigettava la richiesta di rinvio dell'udienza avanzata ai sensi dell'art. 11, comma 13 quater, DL 174 del 2012, che sanciva la sospensione dei "termini processuali, comportanti prescrizioni e decadenze da qualsiasi diritto, azione ed eccezione", erroneamente ritenendo che la norma non si applicasse ai procedimenti penali.

### CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Oggetto della questione di legittimità costituzionale. È rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 della legge 2 agosto 2008, n. 130, che ordina l'esecuzione del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, come modificato dall'art. 2 del Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007 (TFUE), nella parte che impone di applicare l'art. 325, § 1 e 2, TFUE, dal quale -nell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia, 08/09/2015, causa C-105/14, Taricco - discende l'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare gli artt. 160, comma 3, e 161, comma 2, c.p., in presenza delle circostanze indicate nella sentenza europea, allorché ne derivi la sistematica impunità delle gravi frodi in materia di IVA, anche se dalla disapplicazione, e dal conseguente prolungamento del termine di prescrizione, discendano effetti sfavorevoli per l'imputato, per contrasto di tale norma con gli artt. 3, 11, 25, comma 2, 27, comma 3, 101, comma 2, Cost.

2. La decisione della Corte di Giustizia. La Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, con sentenza emessa l'8 settembre 2015 (causa C-105/14, Taricco), pronunciandosi sul rinvio pregiudiziale proposto, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dal Gip del Tribunale di Cuneo con ordinanza del 17 gennaio 2014, in un procedimento penale riguardante reati in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA) del tutto analoghi a quelli oggetto del presente procedimento, ed integranti il consueto schema della c.d. "frode carosello", ha statuito: "Una normativa nazionale in materia di prescrizione del reato come quella stabilita dal combinato disposto dell'articolo 160, ultimo comma, del codice penale, come modificato dalla legge 5 dicembre 2005, n. 251, e dell'articolo 161 di tale codice - normativa che prevedeva, all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale, che l'atto interruttivo verificatosi nell'ambito di procedimenti penali riguardanti frodi gravi in materia di imposta sul valore aggiunto comportasse il prolungamento del termine di prescrizione di solo un quarto della sua durata iniziale - è idonea a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dall'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE nell'ipotesi in cui detta normativa nazionale impedisca di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, o in cui preveda, per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dello Stato membro interessato, termini di prescrizione più lunghi di quelli previsti per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, circostanze che spetta al giudice nazionale verificare. Il giudice nazionale è tenuto a dare piena efficacia all'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE disapplicando, all'occorrenza, le disposizioni nazionali che abbiano per effetto di impedire allo Stato membro interessato di rispettare gli obblighi impostigli dall'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE".

2.1. La Corte di Lussemburgo, nel solco del precedente Fransson (Grande Sezione, sentenza del 26 febbraio 2013, C-617/10), ha ribadito la propria giurisdizione sulla materia della sanzione delle frodi fiscali, attratta al livello sovranazionale in ragione del possibile impatto finanziario sul bilancio UE di un gettito ridotto a causa dell'inadeguatezza di una disciplina nazionale (§ 38: "La Corte ha in proposito sottolineato che, poiché le risorse proprie dell'Unione comprendono in particolare, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), della decisione 2007/436, le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo regole dell'Unione, sussiste quindi un nesso diretto tra la riscossione del gettito dell'IVA nell'osservanza del diritto dell'Unione applicabile e la messa a disposizione del bilancio dell'Unione delle corrispondenti risorse IVA, dal momento che qualsiasi lacuna nella riscossione del primo determina potenzialmente una riduzione delle seconde").

Pur sottolineando la libertà di scelta delle sanzioni applicabili spettante agli Stati membri, che "possono assumere la forma di sanzioni amministrative, di sanzioni penali o di una combinazione

delle due, al fine di assicurare la riscossione di tutte le entrate provenienti dall'IVA e tutelare in tal modo gli interessi finanziari dell'Unione conformemente alle disposizioni della direttiva 2006/112 e all'articolo 325 TFUE", la Corte di Giustizia ha affermato che "possono tuttavia essere indispensabili sanzioni penali per combattere in modo effettivo e dissuasivo determinate ipotesi di gravi frodi in materia di IVA" (§ 39), in quanto l'art. 2, par. 1, della Convenzione PIF (firmata dagli Stati membri dell'UE a Lussemburgo il 26 luglio 1995) prevede che "gli Stati membri devono prendere le misure necessarie affinché le condotte che integrano una frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione siano passibili di sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive che comprendano, almeno nei casi di frode grave, pene privative della libertà" (§ 40). Sul fondamento di tale base legale la Corte ha sostenuto che "gli Stati membri devono assicurarsi che casi siffatti di frode grave siano passibili di sanzioni penali dotate, in particolare, di carattere effettivo e dissuasivo. Peraltro, le misure prese a tale riguardo devono essere le stesse che gli Stati membri adottano per combattere i casi di frode di pari gravità che ledono i loro interessi finanziari" (§ 43).

Alla stregua di tale principio, dunque, la Corte ha individuato nel giudice nazionale il destinatario del compito di "verificare alla luce di tutte le circostanze di diritto e di fatto rilevanti, se le disposizioni nazionali applicabili consentano di sanzionare in modo effettivo e dissuasivo i casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione" (§ 44).

Nel caso dell'ordinamento italiano, non essendo stati sollevati dubbi sul carattere dissuasivo delle sanzioni penali, o sul termine di prescrizione dei reati, bensì sul prolungamento di tale termine, la Corte di Giustizia ha affermato che "Qualora il giudice nazionale dovesse concludere che dall'applicazione delle disposizioni nazionali in materia di interruzione della prescrizione consegue, in un numero considerevole di casi, l'impunità penale a fronte di fatti costitutivi di una frode grave, perché tali fatti risulteranno generalmente prescritti prima che la sanzione penale prevista dalla legge possa essere inflitta con decisione giudiziaria definitiva, si dovrebbe constatare che le misure previste dal diritto nazionale per combattere contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione non possono essere considerate effettive e dissuasive, il che sarebbe in contrasto con l'articolo 325, paragrafo 1, TFUE, con l'articolo 2, paragrafo 1, della Convenzione PIF nonché con la direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 4, paragrafo 3, TUE" (§ 44).

Nondimeno, un secondo presupposto di 'illegittimità comunitaria' viene individuato nella disparità di trattamento sanzionatorio con i casi di frode lesivi dei soli interessi finanziari della Repubblica italiana, e riscontrato nella differente disciplina complessivamente prevista per il delitto di associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi di cui all'art. 291 quater DLgs. 43 del 1973 (§ 48: "Inoltre, il giudice nazionale dovrà verificare se le disposizioni nazionali di cui trattasi si applichino ai casi di frode in materia di IVA allo stesso modo che ai casi di frode lesivi dei soli interessi finanziari della Repubblica italiana, come richiesto dall'articolo 325, paragrafo 2, TFUE. Ciò non avverrebbe, in particolare, se l'articolo 161, secondo comma, del codice penale stabilisse termini di prescrizione più lunghi per fatti, di natura e gravità comparabili, che ledano gli interessi finanziari della Repubblica italiana. Orbene, come osservato dalla Commissione europea nell'udienza dinanzi alla Corte, e con riserva di verifica da parte del giudice nazionale, il diritto nazionale non prevede, in particolare, alcun termine assoluto di prescrizione per quel che riguarda il reato di associazione allo scopo di commettere delitti in materia di accise sui prodotti del tabacco"). La conseguenza che ne fa derivare la Corte di Giustizia, nel caso di verifica dell'ineffettività sanzionatoria o della disparità di trattamento rispetto alle frodi lesive degli interessi finanziari nazionali, è l'obbligo del giudice nazionale di disapplicare direttamente le disposizioni in materia di interruzione della prescrizione, senza la mediazione di una modifica legislativa o di un sindacato di costituzionalità, in virtù dell'obbligo degli Stati membri di lottare contro attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione imposti dal diritto primario, ed in particolare dall'art. 325, par. 1 e 2, TFUE (§ 50), che "pongono a carico degli Stati membri un obbligo di risultato preciso e non accompagnato da alcuna condizione quanto all'applicazione della regola in esse enunciata" (§ 51). In forza del principio del primato del diritto dell'Unione, dunque, la Corte ha affermato l'effetto diretto dell'art. 325 TFUE, che rende ipso iure inapplicabile qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale esistente (§ 52).

3. Rilevanza della questione. La questione di legittimità che viene rimessa al sindacato di costituzionalità ha rilevanza nel procedimento in corso, in quanto la sentenza Taricco ha un valore generale e vincola non soltanto il giudice a quo, ma anche tutti i giudici nazionali, nonché la pubblica amministrazione (*ex multis*, Corte

Cost., sent. 13 luglio 2007, n. 284: “Le statuizioni della Corte di Giustizia delle Comunità europee hanno, al pari delle norme comunitarie direttamente applicabili cui ineriscono, operatività immediata negli ordinamenti interni”; Corte Cost., n. 389/1989; Corte Cost., n. 113/1985). La stessa Corte di Giustizia, nella sentenza Taricco, ha ribadito che “Qualora il giudice nazionale giungesse alla conclusione che le disposizioni nazionali di cui trattasi non soddisfano gli obblighi del diritto dell’Unione relativi al carattere effettivo e dissuasivo delle misure di lotta contro le frodi all’IVA, detto giudice sarebbe tenuto a garantire la piena efficacia del diritto dell’Unione disapplicando, all’occorrenza, tali disposizioni e neutralizzando quindi la conseguenza rilevata al punto 46 della presente sentenza, senza che debba chiedere o attendere la previa rimozione di dette disposizioni in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale” (§ 49).

3.1. Nel procedimento in oggetto ricorrono le condizioni dalle quali la Corte di Giustizia fa discendere l’obbligo di disapplicazione delle norme di cui agli artt. 160, ult. comma, e 161, comma 2, c.p. In particolare, ricorre la prima ipotesi di ‘illegittimità comunitaria’, per ineffettività della complessiva disciplina sanzionatoria delle frodi, non rilevando, nella fattispecie, la seconda ipotesi della disparità di trattamento sanzionatorio con i casi di frode lesiva dei soli interessi finanziari della Repubblica italiana, e riscontrato nella differente disciplina complessivamente prevista per il delitto di associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi di cui all’art. 291 quater DLgs. 43 del 1973, in quanto la sentenza della Corte di Appello di Bologna ha assolto gli imputati, odierni ricorrenti, dall’imputazione di associazione per delinquere finalizzata alla commissione di reati fiscali. I requisiti integranti la prima ipotesi di illegittimità comunitaria sono: 1) la pendenza di un procedimento penale riguardante “frodi gravi” in materia di imposta sul valore aggiunto; 2) l’ineffettività delle sanzioni previste “in un numero considerevole di casi di frode grave” che ledono gli interessi finanziari dell’Unione europea.

3.2. Sotto il primo profilo, nel caso in esame, le imputazioni e la stessa sentenza della Corte di Appello impugnata evidenziano che il procedimento penale riguarda frodi gravi in materia di IVA, suscettibili di ledere gli interessi finanziari dell’UE, avendo ad oggetto uno dei più diffusi sistemi di frode IVA, nella prassi nota come “frode carosello”, e fondata sull’abuso delle agevolazioni normative previste nel caso di cessioni tra i paesi dell’Unione Europea. In particolare, dalle imputazioni e dalla sentenza impugnata emerge che la frode carosello veniva realizzata mediante falsa fatturazione e violazione dell’obbligo fiscale in materia di IVA nel commercio di autoveicoli.

Al riguardo, va premesso che per “frode carosello” si intende comunemente un meccanismo fraudolento dell’Iva attuato mediante varie cessioni di beni, in genere provenienti ufficialmente da un Paese dell’Unione europea, al termine del quale l’impresa italiana acquirente detrae l’Iva, nonostante il venditore compiacente non l’abbia versata; a tal fine, in genere viene interposto un soggetto, c.d. “società filtro”, nell’acquisto di beni tra il reale venditore ed il reale acquirente; quest’ultimo risulta formalmente aver acquistato il bene dalla “società filtro”, che emette una fattura con Iva, ma omettendo di versarla, mentre l’acquirente si crea una corrispondente detrazione. Secondo la ricostruzione operata dalla sentenza della Corte di Appello, la vendita di autovetture da parte della concessionaria Automec s.p.a. avveniva mediante emissione di fattura ad imprese aventi sede all’estero (inizialmente San Marino, poi, in seguito all’introduzione di limitazioni all’importazione di veicoli, Ungheria e Slovenia), e senza applicazione dell’IVA, come cessioni all’esportazione non imponibili ai sensi degli artt. 8 e 71 DPR 633 del 1972; veniva tuttavia accertato che le vendite erano in realtà fittizie, perché le vetture, nel caso di San Marino, venivano immediatamente riportate in Italia, simulando una riesportazione senza versamento di imposta; successivamente, con fittizia interposizione, un formale acquirente (di regola, una società c.d. “cartiera”) emetteva fattura con IVA, a propria volta, verso altra impresa (di solito, un c.d. “satanista”), che poi collocava sul mercato al dettaglio le vetture con prezzo concorrenziale, perché ‘sgravato’ dall’onere fiscale, in quanto IVA non veniva versata dalla società interposta, ed era computata a credito dalla ditta beneficiaria. Nel caso delle vendite alle società con sede in Ungheria e Slovenia, invece, il meccanismo, identico, divergeva solo per la circostanza che le vetture non abbandonavano il territorio italiano. Tutte le società all’estero che si interponevano nell’acquisto fittizio (Class Rent s.r.l., Gold Car s.r.l., In Auto s.r.l., Auto Skeinet e ACR) erano di fatto gestite da uno degli odierni imputati (SF.P). La seconda modalità frodatrice veniva posta in essere mediante le vendite a ditte munite della c.d. “lettera di intenti”, sfruttando il meccanismo che autorizzava le vendite in regime di esenzione IVA per gli operatori commerciali dichiaratisi “esportatori abituali”; la concessionaria Automec, dunque, fatturava alla ditta cessionaria in regime di esenzione IVA, senza che questa avesse i requisiti di esportatore abituale; il successivo cessionario (il c.d. “satanista”) creava un indebito credito d’imposta

ed otteneva la disponibilità del bene a prezzo inferiore a quello di mercato, con conseguenti vantaggi nella vendita al dettaglio; anche in tal caso, le società "cartiere", e falsi esportatori abituali, erano tutte gestite, di fatto, dal medesimo S.F.P. Mutuando lo schema frequente nel settore del commercio automobilistico, il meccanismo frodatario veniva dunque attuato con l'inserimento di un soggetto fittizio (interposto) che effettuava formalmente l'acquisto intracomunitario per conto dell'effettivo acquirente (interponente); il primo ometteva il versamento dell'imposta dovuta, mentre il secondo fruiva di indebite detrazioni d'imposta derivanti dalle fatture soggettivamente inesistenti emesse dal soggetto interposto. Dalle molteplici imputazioni per il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 DLgs. 74/2000) e dalla ricostruzione operata in sentenza emerge, dunque, il meccanismo di frode all'IVA noto con il nome di «frode carosello», realizzato strumentalizzando a fini illeciti la normativa sugli acquisti intracomunitari (che consente al soggetto che acquista da un soggetto comunitario di compensare IVA a debito e IVA in detrazione, salvo applicare l'IVA in occasione della successiva rivendita in ambito nazionale), attraverso l'interposizione di un soggetto che acquista fittiziamente dal fornitore comunitario e rivenda al reale compratore, così assumendosi l'integrale debito d'imposta. L'effettivo acquirente si trova, in tal modo, ad utilizzare fatture sulle quali è indicata l'IVA e ad assumere il correlativo diritto alla detrazione; gli importi pari all'IVA, formalmente versata dal reale acquirente all'interposto, non vengono tuttavia corrisposti all'Erario, ma «spartiti» tra i due interessati: di regola, infatti, il soggetto interposto non presenta alcuna dichiarazione (art. 5 DLgs. 74/2000), ovvero pur presentandola, non provvede al relativo versamento (art. 10 ter DLgs. 74/2000). Tale circuito illecito determina un duplice vantaggio per il cliente finale, il quale acquista a un prezzo inferiore rispetto a quello di mercato e matura un indebito credito IVA, scaricando gli obblighi fiscali connessi al proprio debito di imposta sulla "cartiera" nazionale, che non provvederà mai ad onorare tale debito.

3.3. Tanto premesso, deve ritenersi innanzitutto sussistente il requisito, pur non determinato dalla sentenza Taricco nei suoi esatti confini, della gravità della frode: dalla lettura delle numerose imputazioni (29, esclusa quella per associazione per delinquere, in ordine alla quale è stata infine pronunciata sentenza di assoluzione, non impugnata) e della sentenza della Corte di Appello di Bologna emerge che il meccanismo frodatario è stato attuato mediante emissione di migliaia di fatture per imponibili significativi (aventi ad oggetto autovetture) e che l'omesso versamento IVA ha riguardato - limitandosi alle contestazioni dei reati di cui agli artt. 5 (capo Z, AC) e 10 ter (capi O, U) DLgs. 74 del 2000 - la somma di almeno € 1.654.943,32. Una frode che abbia determinato evasioni fiscali per milioni di euro appare senz'altro connotata dal requisito della gravità.

Del resto, ai fini della determinazione della nozione di "gravità" della frode in ambito sovranazionale, e dunque ai fini della rilevanza della questione di costituzionalità, va considerato il tenore dell'art. 2, par. 1, della Convenzione PIF (pure richiamata dalla sentenza Taricco, al § 6), che prevede: "Ogni Stato membro prende le misure necessarie affinché le condotte di cui all'articolo 1 nonché la complicità, l'istigazione o il tentativo relativi alle condotte descritte all'articolo 1, paragrafo 1, siano passibili di sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive che comprendano, almeno, nei casi di frode grave, pene privative della libertà che possono comportare l'extradizione, rimanendo inteso che dev'essere considerata frode grave qualsiasi frode riguardante un importo minimo da determinare in ciascuno Stato membro. Tale importo minimo non può essere superiore a [EUR] SO 000 (...)».

3.4. Va, inoltre, chiarito che nel concetto di "frode" grave, suscettibile di ledere gli interessi finanziari dell'UE, assunto dalla Corte di Giustizia quale presupposto per la disapplicazione dei termini massimi di prolungamento della prescrizione, devono ritenersi incluse, nella prospettiva dell'ordinamento penale italiano, non soltanto le fattispecie che contengono il requisito della fraudolenza nella descrizione della norma penale - come nel caso degli artt. 2, 3 e 11 DLgs. 74/2000 -, ma anche le altre fattispecie che, pur non richiamando espressamente tale connotato della condotta, siano dirette all'evasione dell'IV.

In tal senso milita non soltanto l'osservazione secondo la quale, opinando in senso contrario, si otterrebbe una irragionevole disparità di trattamento in relazione a condotte comunque poste in essere al medesimo fine illecito, ma, altresì, la considerazione che proprio nelle operazioni fraudolente più complesse ed articolate (come le c.d. frodi carosello), e dunque maggiormente insidiose per il bene giuridico tutelato, le singole condotte, astrattamente ascrivibili alla tipicità di fattispecie penali prive del requisito espresso della fraudolenza - soprattutto a quelle di cui agli artt. 5, 8, 10 ter DLgs. 74/2000 -, rappresentano la modalità truffaldina dell'operazione; sarebbe intrinsecamente irragionevole disapplicare le norme viziate da 'illegittimità comunitaria' in relazione alle sole fattispecie

connotate dal requisito espresso della fraudolenza, e non disapplicarle nelle fattispecie -strettamente connesse sotto il profilo fattuale, ed indispensabili per la configurazione del meccanismo frodatario - non connotate dal medesimo requisito. Ma a corroborare tale principio sovviene, oltre al richiamato profilo di irragionevolezza rilevante sotto il profilo fattuale, un ben più pregnante argomento interpretativo, rappresentato dalla definizione di “frode” rilevante nell’ordinamento sovranazionale: al riguardo, già l’art. 325 TFUE, richiamato dalla Corte di Lussemburgo quale norma di diritto primario fondante l’obbligo di disapplicazione, sancisce che “L’Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell’Unione (...)”; se, dunque, l’art. 325 TFUE rappresenta la base legale dell’obbligo di disapplicazione sancito dalla Corte di Giustizia, esso ha ad oggetto “la frode e le altre attività illegali”.

Del resto, la Corte di Lussemburgo ha affermato il principio in discussione con riferimento ad una “frode carosello” nella quale erano contestate, altresì, fattispecie penali prive del requisito espresso della fraudolenza nella descrizione normativa. Inoltre, nella consapevolezza, che dovrebbe essere comune negli ordinamenti occidentali di *civil law*, che il linguaggio normativo, soprattutto nel diritto penale, delimita gli spazi di libertà, e dunque è essenziale nell’affermazione (e nelle diverse declinazioni) del principio di legalità, non può omettersi che la nozione di “frode” è specificamente definita dall’art. 1 della Convenzione PIF come “qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa (...) all’utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima di risorse del bilancio generale [dell’Unione] o dei bilanci gestiti [dall’Unione] o per conto di ess[a]”; norma che viene richiamata dalla stessa sentenza Taricco a proposito dell’irrelevanza del fatto che l’IVA non venga riscossa direttamente per conto dell’Unione (§ 41).

3.5. Infine, con riferimento al secondo requisito individuato dalla Corte di Giustizia per rendere obbligatoria la disapplicazione delle norme sul prolungamento del termine di prescrizione, ed alla verifica, rimessa al giudice nazionale, di apprezzare l’ineffettività delle sanzioni previste “in un numero considerevole di casi di frode grave” che ledono gli interessi finanziari dell’Unione europea, va innanzitutto evidenziata l’estrema indeterminatezza del requisito, probabilmente più consono alle differenti esperienze ordinamentali di *common law* che pure integrano, sovente in maniera significativa, la matrice culturale e giuridica della giurisdizione europea. Al riguardo, premesso che tale requisito sarà oggetto di più ampia considerazione nella valutazione di non manifesta infondatezza della questione di costituzionalità, ove si consideri in astratto, ovvero con riferimento all’integralità dei procedimenti pendenti dinanzi alle autorità giudiziarie italiane, esso implicherebbe una prognosi di natura statistica che esula dai limiti cognitivi e valutativi del giudice, e anche di questa Corte; a ciò ostando non soltanto l’assenza di dati statistici affidabili, ma soprattutto l’orizzonte conoscitivo del singolo giudice, necessariamente limitato, dal vigente sistema processuale, ai fatti di causa, ovvero i fatti che si riferiscono all’imputazione, alla punibilità e dai quali dipenda l’applicazione di norme processuali (art. 187 c.p.p.) rilevanti nel singolo processo, non già nella generalità degli altri processi.

Escluso che possa altresì risolversi in una prognosi meramente empirica, fondata su soggettivismi di difficile verificabilità (in senso epistemologico), il requisito del “numero considerevole di casi di frode grave” non può che intendersi, ai fini del giudizio di rilevanza della questione di costituzionalità proposta, in concreto, con riferimento alle fattispecie oggetto del proprio giudizio. Ebbene, alla stregua di tale nozione, deve ritenersi che il requisito ricorra in ragione del numero estremamente significativo di operazioni fraudolente oggetto di contestazione, poste in essere tramite l’interposizione di numerose società nazionali ed estere, reiterate nell’arco di circa sei anni (dal 2003 al 2008), con il coinvolgimento di mezzi, uomini e strutture, e comportanti l’evasione dell’IVA per importi considerevoli, superiori al milione e mezzo di euro.

3.6. La rilevanza della questione proposta deriva, dunque, dalla circostanza che i numerosi reati contestati, ove i termini di prescrizione fossero calcolati secondo le norme di cui agli artt. 160 e 161 c.p., sarebbero pressoché tutti estinti per prescrizione. Al riguardo, essendo previste, per i reati fiscali contestati di cui agli artt. 2, 5, 8, 10 e 10 ter DLgs. 74 del 2000, pene non superiori ai sei anni di reclusione, il termine ordinario di prescrizione è pari a sei anni; in caso di atti interruttivi, l’ultimo dei quali, nella specie, costituito dalla sentenza di condanna emessa il 26 maggio 2015 dalla Corte di Appello, la prescrizione massima, in assenza di contestazione della recidiva, è pari a sette anni e sei mesi. Giova soggiungere che il comma 1 bis dell’art. 17 DLgs. 74 del 2000, che eleva i termini di prescrizione dei reati previsti dagli articoli da 2 a 10 del medesimo decreto di un terzo, è stato aggiunto dal DL 13

agosto 2011, n. 138 (conv. in L. 14 settembre 2011, n. 148), con legge successiva alla commissione dei reati contestati; la disposizione è, dunque, inapplicabile alla fattispecie in esame, non soltanto per la natura sostanziale della prescrizione, ma per la stessa previsione della disciplina transitoria contenuta nell'art. 2, comma 36 *vicies bis* del DL citato, che prevede che "Le norme di cui al comma 36 - *vicies semel* si applicano ai fatti successivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto".

Pertanto, prescindendo dai reati commessi fino al 18/02/2007, in ordine ai quali la Corte di Appello ha già dichiarato l'estinzione per prescrizione, e considerando il periodo di sospensione di mesi nove e giorni otto, sarebbe maturata, nella pendenza del presente giudizio di cassazione, la prescrizione dei reati commessi fino al 22/12/2007.

Al riguardo, va evidenziato che il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 8 del DLgs. n. 74 del 2000, si perfeziona nel momento dell'emissione della singola fattura ovvero, ove si abbiano plurimi episodi nel corso del medesimo periodo di imposta, nel momento dell'emissione dell'ultimo di essi (Sez. 3, n. 6264 del 14/01/2010, Ventura, Rv. 246193; Sez. 3, n. 10558 del 06/02/2013, D'Ippoliti, Rv. 254759).

Pertanto, dovrebbero considerarsi estinti per prescrizione i reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti contestati ai capi C (52 fatture, l'ultima delle quali emessa il 23/07/2007), D (55 fatture, l'ultima emessa il 05/12/2007), H (3 fatture residue, l'ultima emessa il 21/03/2007), L (64 fatture residue, l'ultima emessa il 23/07/2007), M (11 fatture, l'ultima emessa il 14/09/2007), P (22 fatture, l'ultima emessa il 28/09/2007), V (14 fatture, l'ultima emessa il 12/09/2007), AA (20 fatture, l'ultima emessa il 11/10/2007), AS (40 fatture residue, l'ultima emessa il 03/07/2007), AT (13 fatture, l'ultima emessa il 11/12/2007), AU (2 fatture, l'ultima emessa il 21/12/2007).

La prescrizione, dunque, estinguerebbe 274 condotte criminose, contestate in continuazione, ovvero la maggior parte degli illeciti oggetto di imputazione; tale dato integra senz'altro, unitamente alle numerose condotte (dal 2003 al 18 febbraio 2007) per le quali è stata già dichiarata la prescrizione, il "numero considerevole di casi di frode grave" che resterebbero impuniti in conseguenza della disciplina sul prolungamento, non oltre un quarto, del termine di prescrizione.

3.6.1. La concreta rilevanza della questione, inoltre, deriva dalla circostanza che, ad eccezione del reato sub H, la cui prescrizione sarebbe maturata il 28/07/2015, per tutti gli altri reati la prescrizione sarebbe decorsa successivamente alla pubblicazione della decisione della Corte di Giustizia *in re Taricco*, dell'8 settembre 2015: il termine massimo sarebbe infatti decorso, rispettivamente, il 01/10/2015 per i capi C e L, il 13/02/2016 per il capo D, il 22/11/2015 per il capo M, il 06/12/2015 per il capo P, il 20/11/2015 per il capo V, il 19/12/2015 per il capo AA, il 11/09/2015 per il capo AS, il 29/03/2016 per il capo AU.

Al riguardo, infatti, non va omissis che in ordine alla efficacia dell'obbligo di disapplicazione si è immediatamente registrata una divergenza interpretativa: la sentenza emessa da Sez. 3, n. 2210 del 15/09/2015, Pennacchini, Rv. 266121, ha disapplicato gli artt. 160 e 161 c.p. nei confronti di imputati per i quali i termini di prescrizione erano già scaduti prima della decisione della Corte di Giustizia dell'8 settembre 2015, sul rilievo che la sentenza Taricco fosse meramente dichiarativa del diritto dell'Unione; anche l'ordinanza n. 339 del 18 settembre 2015 (in G.U. n. 2 del 13/01/2016) con la quale la Corte di Appello di Milano ha sollevato (simile, ma non coincidente) questione di costituzionalità ha promosso il giudizio incidentale sul presupposto che quasi tutti i reati in contestazione fossero già estinti per prescrizione (§ 4 del Ritenuto In fatto), e dunque, in considerazione del brevissimo lasso di tempo (dieci giorni) dalla pubblicazione della sentenza Taricco, prima dell'8 settembre 2015.

Al contrario, nel solco di una autorevole dottrina, ed in coerenza con le conclusioni dell'Avvocato Generale nella causa Taricco dinanzi alla Corte di Giustizia, la Sez. 4 di questa Corte ha ritenuto che i principi affermati dalla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Grande sezione, Taricco e altri dell'8 settembre 2015, C-105/14, in ordine alla possibilità di disapplicazione della disciplina della prescrizione prevista dagli artt. 160 e 161 c.p. se ritenuta idonea a pregiudicare gli obblighi imposti a tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea, non si applicano ai fatti già prescritti alla data di pubblicazione di tale pronuncia (3 settembre 2015), in tal senso reputando non rilevante la questione di costituzionalità sollecitata (Sez. 4, n. 7914 del 25/01/2016, Tormenti, Rv. 266078, contenente il refuso in ordine alla data di pubblicazione della sentenza della Corte di Giustizia, emessa l'8 settembre 2015).

A prescindere, per il momento, dalla condivisibilità o meno dei due orientamenti richiamati, va al riguardo precisato che nel presente procedimento la rilevanza della questione va ribadita anche qualora dovesse ritenersi maggiormente persuasiva la tesi della non applicabilità del *dictum* della Corte di Giustizia ai fatti per i quali la prescrizione era già maturata prima della sentenza dell'8

settembre 2015, perché i reati contestati risulterebbero invece estinti per prescrizione successivamente a tale data.

Inoltre, la questione proposta appare rilevante perché, a differenza dell'ordinanza di costituzionalità proposta dalla Corte di Appello di Milano, ed in ordine alla quale si è espressa la dottrina infra richiamata, questa Corte ha ritenuto di sollevare l'incidente di costituzionalità sotto diversi aspetti, ulteriori rispetto a quello dell'irretroattività della legge penale; sotto tali profili, dunque, non rileva l'applicabilità o meno dei principi affermati dalla sentenza Taricco anche ai reati (non già commessi, ma) per i quali il termine di prescrizione era già maturato prima dell'8 settembre 2015.

4. Non manifesta infondatezza della questione. Ricorrendo le condizioni indicate dalla Corte di Giustizia che fondano l'obbligo, per il giudice nazionale, di disapplicare le norme interne di cui agli artt. 160, ult. comma, e 161, comma 2, c.p., questa Corte dubita della compatibilità di tale obbligo con una serie di fondamentali principi costituzionali.

Va, al riguardo, premesso che l'interpretazione dei requisiti ritenuti dalla Corte Giustizia fondanti l'obbligo di disapplicazione - i concetti di "frode" e di "gravità" della frode, e la ricorrenza del "numero considerevole di casi" -, lungi dal poter essere ritenuta intrinsecamente contraddittoria, è necessariamente differente a seconda che venga operata ai fini della valutazione di rilevanza della questione di costituzionalità, ovvero ai fini del giudizio di non manifesta infondatezza. Il carattere indeterminato che, tra l'altro, connota i presupposti applicativi dell'obbligo di disapplicazione, da un lato fonda (almeno una parte del)le perplessità costituzionali che verranno illustrate, dall'altro necessita di essere colmato mediante un'attività 'ermeneutica' - come si dirà, sotto alcuni aspetti esulante dai confini dell'interpretazione -, indispensabile ai fini del giudizio di rilevanza della questione.

L'alternativa sarebbe quella, pur autorevolmente sostenuta, della pratica inapplicabilità dell'obbligo di disapplicazione per indeterminatezza dei presupposti; alternativa, tuttavia, non consentita, sia per la vigenza di un obbligo di fedeltà 'comunitaria', sia per l'applicazione già operata anche da questa Corte (Sez. 3, n. 2210 del 15/09/2015, Pennacchini, Rv. 266121).

4.1. La dottrina dei "controlimiti".

Secondo quanto ripetutamente riconosciuto dalla Corte Costituzionale, "la Costituzione italiana contiene alcuni principi supremi che non possono essere sovvertiti o modificati nel loro contenuto essenziale neppure da leggi di revisione costituzionale o da altre leggi costituzionali. Tali sono tanto i principi che la stessa Costituzione esplicitamente prevede come limiti assoluti al potere di revisione costituzionale, quale la forma repubblicana (art. 139 Cost), quanto i principi che, pur non essendo espressamente menzionati fra quelli non assoggettabili al procedimento di revisione costituzionale, appartengono all'essenza dei valori supremi sui quali si fonda la Costituzione italiana. Questa Corte, del resto, ha già riconosciuto in numerose decisioni come i principi supremi dell'ordinamento costituzionale abbiano una valenza superiore rispetto alle altre norme o leggi di rango costituzionale, sia quando ha ritenuto che anche le disposizioni del Concordato, le quali godono della particolare "copertura costituzionale" fornita dall'art. 7, comma secondo, Cost., non si sottraggono all'accertamento della loro conformità ai "principi supremi dell'ordinamento costituzionale" (v. sentt. nn. 30 del 1971, 12 del 1972, 175 del 1973, 1 del 1977, 18 del 1982), sia quando ha affermato che la legge di esecuzione del Trattato della CEE può essere assoggettata al sindacato di questa Corte "in riferimento ai principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale e ai diritti inalienabili della persona umana" (v. sentt. nn. 183 del 1973, 170 del 1984)" (Corte Cost., n. 1146 del 29 dicembre 1988, § 2).

In particolare, nei rapporti tra ordinamento nazionale e ordinamento (all'epoca) comunitario, la Corte Costituzionale ha riconosciuto la prevalenza del diritto sovranazionale nelle materie (in passato molto più circoscritte) di competenza dell'Unione, in ragione delle limitazioni di sovranità cui lo Stato italiano ha consentito sulla base dell'art. 11 Cost.; nondimeno, proprio nell'ambito di tali rapporti, è stata sovente ribadita la "garanzia del sindacato giurisdizionale di questa Corte sulla perdurante compatibilità del Trattato con i predetti principi fondamentali" dell'ordinamento costituzionale o con i "diritti inalienabili della persona umana" (Corte Cost., n. 183 del 27 dicembre 1973, § 9); anche nella sentenza n. 170 del 8 giugno 1984 è stata ribadita la possibilità che "la legge di esecuzione del Trattato possa andar soggetta al suo sindacato, in riferimento ai principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale e ai diritti inalienabili della persona umana", quanto alle disposizioni che "si assumano costituzionalmente illegittime (...) in relazione al sistema o al nucleo essenziale dei suoi principi" (§7).

La dottrina dei "controlimiti", elaborata come argine rispetto ad eventuali violazioni dei principi

fondamentali della Costituzione e dei diritti inviolabili da parte delle fonti degli ordinamenti sovranazionale e internazionale, del diritto concordatario e delle stesse leggi costituzionali e di revisione, è stata concretamente 'azionata' con riferimento al principio - ritenuto, appunto, supremo - del diritto alla tutela giurisdizionale sancito dall'art. 24 Cost. nei rapporti con il diritto concordatario (Corte Cost., n. 18 del 2 febbraio 1982, § 5), e, di recente, nel rapporto con l'ordinamento internazionale, a proposito della norma consuetudinaria internazionale sull'immunità degli Stati dalla giurisdizione per atti *jure imperii* (Corte Cost., n. 238 del 22 ottobre 2014). In particolare questa seconda sentenza ha, per la prima volta, accolto nella giurisprudenza costituzionale la scelta lessicale di "controlimiti", in tal senso opportunamente evidenziando, come osservato nella dottrina costituzionalistica, l'oggettività del 'limite' (non rimovibile neppure da chi lo oppone), a differenza della declinazione soggettiva e relativa insita nell'originaria formula, elaborata da pur autorevolissima dottrina costituzionale, delle "controlimitazioni alle limitazioni di sovranità"; la sentenza n. 238 del 2014, nell'individuare i "controlimiti" nei "principi qualificanti e irrinunciabili dell'assetto costituzionale dello Stato (...) che sovrintendono alla tutela dei diritti fondamentali della persona" (§ 3.1.), ha ribadito efficacemente la natura dei 'principi supremi' ed il sindacato di costituzionalità ad essa riservato in caso di loro compressione: "Non v'è dubbio, infatti, ed è stato confermato a più riprese da questa Corte, che i principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e i diritti inalienabili della persona costituiscano un «limite all'ingresso [...] delle norme internazionali generalmente riconosciute alle quali l'ordinamento giuridico italiano si conforma secondo l'art. 10, primo comma della Costituzione» (sentenze n. 48 del 1979 e n. 73 del 2001) ed operino quali "controlimiti" all'ingresso delle norme dell'Unione europea (*ex plurimis*: sentenze n. 183 del 1973, n. 170 del 1984, n. 232 del 1989, n. 168 del 1991, n. 284 del 2007), oltre che come limiti all'ingresso delle norme di esecuzione dei Patti Lateranensi e del Concordato (sentenze n. 18 del 1982, n. 32, n. 31 e n. 30 del 1971). Essi rappresentano, in altri termini, gli elementi identificativi ed irrinunciabili dell'ordinamento costituzionale, per ciò stesso sottratti anche alla revisione costituzionale (artt. 138 e 139 Cost.: così nella sentenza n. 1146 del 1988). In un sistema accentrato di controllo di costituzionalità, è pacifico che questa verifica di compatibilità spetta alla sola Corte costituzionale, con esclusione di qualsiasi altro giudice, anche in riferimento alle norme consuetudinarie internazionali. (...) Anche di recente, poi, questa Corte ha ribadito che la verifica di compatibilità con i principi fondamentali dell'assetto costituzionale e di tutela dei diritti umani è di sua esclusiva competenza (sentenza n. 284 del 2007); ed ancora, precisamente con riguardo al diritto di accesso alla giustizia (art. 24 Cost), che il rispetto dei diritti fondamentali, così come l'attuazione di principi inderogabili, è assicurato dalla funzione di garanzia assegnata alla Corte costituzionale (sentenza n. 120 del 2014)" ( § 3 2 ) .

La dottrina dei "controlimiti", dunque, non va intesa come una forma di resistenza degli Stati nazionali ai processi di integrazione sovranazionale e internazionale, ma l'espressione rigorosa della sovranità popolare, nella sua dimensione irrinunciabile. Vi è, infatti, una corrispondenza biunivoca tra controlimiti e sovranità popolare, nel senso che se "la sovranità appartiene al popolo, che la esercita nelle forme e nei limiti della Costituzione" (art. 1 Cost.), non è il popolo -privo di soggettività internazionale -, ma lo Stato italiano a "consentire (...) alle limitazioni di sovranità" (art. 11 Cost.); i controlimiti rappresentano, dunque, lo strumento costituzionale per esercitare, nelle "forme e nei limiti" della Costituzione, la sovranità popolare, che può essere limitata, ma non ceduta; e le limitazioni non possono compromettere la dimensione dei principi fondamentali della Costituzione, alterando l'identità costituzionale dell'ordinamento nazionale. Sulla base di tali rilievi vanno, dunque, articolati i dubbi di costituzionalità che l'obbligo di disapplicazione delle norme sul prolungamento dei termini di prescrizione solleva con riferimento a plurimi parametri costituzionali, ritenuti coessenziali al nucleo dell'identità costituzionale dell'ordinamento nazionale.

Infatti, oltre al profilo del principio dell'irretroattività della legge penale, sul quale si è soffermata la già citata ordinanza della Corte di Appello di Milano, nonché le prime pronunce di legittimità, e la dottrina, a parere di questa Corte la dubbia costituzionalità dell'obbligo di disapplicazione deriva in maniera significativa dal principio di riserva di legge, e dagli altri principi fondamentali (artt. 3, 11, 27, comma 2, 101, comma 2, Cost.) invocati quali parametri di costituzionalità, talmente avvinti al "nucleo essenziale" della legalità da dover essere assunti in una considerazione sistematica e complessiva, consapevole degli intrecci, e non in una riduttiva prospettiva atomistica e parcellizzata.

4.2. Il principio di irretroattività della legge penale (art. 25, comma 2, Cost.). La disapplicazione delle norme di cui agli artt. 160, ult. comma, e 161, comma 2, c.p., imposta dall'art. 325 TFUE, nell'interpretazione attribuita dalla Corte di Giustizia *in re Taricco*, determinerebbe

la retroattività in *malam partem* della normativa nazionale risultante: l'effetto sarebbe, infatti, quello di allungare i tempi della prescrizione anche in relazione a fatti commessi prima della sentenza Taricco.

Al riguardo, la Corte di Giustizia ha affrontato il problema della potenziale violazione del principio di legalità in materia penale, giungendo ad una conclusione negativa. Adottando quale parametro di riferimento l'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione (CDFUE) - secondo cui "Nessuno può essere condannato per un'azione o un'omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno o il diritto internazionale. Parimenti, non può essere inflitta una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è stato commesso. Se, successivamente alla commissione del reato, la legge prevede l'applicazione di una pena più lieve, occorre applicare quest'ultima" - , che, in forza del successivo art. 52 CDFUE, recepisce il principio del *nullum crimen* nell'estensione riconosciutagli dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo formatasi sulla corrispondente previsione dell'art. 7 CEDU, la Corte di Lussemburgo ha affermato che la materia della prescrizione del reato concerne il profilo processuale delle condizioni di procedibilità del reato, e dunque non è coperta dalla garanzia del *nullum crimen*; in tal senso, infatti, anche l'applicazione del termine di prescrizione a fatti già commessi, ma non ancora giudicati in via definitiva, deve ritenersi compatibile con l'art. 7 CEDU, che si limita a garantire che il soggetto non sia punito per un "fatto" o con una "pena" non previsti dalla legge al momento della sua commissione. La sentenza Taricco espressamente afferma: "la disapplicazione delle disposizioni nazionali di cui trattasi avrebbe soltanto per effetto di non abbreviare il termine di prescrizione generale nell'ambito di un procedimento penale pendente, di consentire un effettivo perseguimento dei fatti incriminati nonché di assicurare, all'occorrenza, la parità di trattamento tra le sanzioni volte a tutelare, rispettivamente, gli interessi finanziari dell'Unione e quelli della Repubblica italiana. Una disapplicazione del diritto nazionale siffatta non violerebbe i diritti degli imputati, quali garantiti dall'articolo 49 della Carta" (§ 55); di conseguenza, "non ne deriverebbe affatto una condanna degli imputati per un'azione o un'omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva un reato punito dal diritto nazionale (v., per analogia, sentenza Niselli, CA57/02, EU:C:2004:707, punto 30), né l'applicazione di una sanzione che, allo stesso momento, non era prevista da tale diritto. Al contrario, i fatti contestati agli imputati nel procedimento principale integravano, alla data della loro commissione, gli stessi reati ed erano passibili delle stesse sanzioni penali attualmente previste" (§ 56); pertanto, nel richiamare la giurisprudenza della Corte di Strasburgo formatasi sulla previsione dell'art. 7 CEDU, "che sancisce diritti corrispondenti a quelli garantiti dall'articolo 49 della Carta", sostiene che "la proroga del termine di prescrizione e la sua immediata applicazione non comportano una lesione dei diritti garantiti dall'articolo 7 della suddetta Convenzione, dato che tale disposizione non può essere interpretata nel senso che osta a un allungamento dei termini di prescrizione quando i fatti addebitati non si siano ancora prescritti" (§ 57).

La minore estensione del riconoscimento offerto, nell'ordinamento sovranazionale e nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo, al principio di legalità in materia penale, in quanto limitato alla previsione del fatto e della sanzione, implica, per la Corte di Giustizia, che la disciplina della prescrizione venga attratta nel regime processuale, non già sostanziale, governato dal principio del *tempus regit actum*.

4.2.1. La dimensione di valore essenziale dell'identità costituzionale del principio di irretroattività della legge penale sfavorevole, idoneo ad essere 'azionato' come "controlimite", appare talmente evidente da far sembrare ultronea qualsiasi argomentazione al riguardo, trattandosi di garanzia posta a fondamento di tutti gli ordinamenti costituzionali democratici. Sia sufficiente, al riguardo, il richiamo delle limpide ed efficaci affermazioni della Corte Costituzionale, che, nella sentenza n. 394 del 23 novembre 2006, rammentava: "Il principio di retroattività della *lex mitior* ha una valenza ben diversa, rispetto al principio di irretroattività della norma penale sfavorevole. Quest'ultimo si pone come essenziale strumento di garanzia del cittadino contro gli arbitri del legislatore, espressivo dell'esigenza della "calcolabilità" delle conseguenze giuridico-penali della propria condotta, quale condizione necessaria per la libera autodeterminazione individuale. Avuto riguardo anche al fondamentale principio di colpevolezza ed alla funzione preventiva della pena, desumibili dall'art. 27 Cost., ognuno dei consociati deve essere posto in grado di adeguarsi liberamente o meno alla legge penale, conoscendo in anticipo -sulla base dell'affidamento nell'ordinamento legale in vigore al momento del fatto - quali conseguenze afflittive potranno scaturire dalla propria decisione (al riguardo, v. sentenza n. 364 del 1988): aspettativa che sarebbe, per contro, manifestamente frustrata qualora il legislatore potesse sottoporre a sanzione criminale un fatto che

all'epoca della sua commissione non costituiva reato, o era punito meno severamente. In questa prospettiva, è dunque incontrovertibile che il principio de quo trovi diretto riconoscimento nell'art. 25, secondo comma, Cost. in tutte le sue espressioni: e, cioè, non soltanto con riferimento all'ipotesi della nuova incriminazione, sulla quale pure la formula costituzionale risulta all'apparenza calibrata; ma anche con riferimento a quella della modifica peggiorativa del trattamento sanzionatorio di un fatto già in precedenza penalmente represso. In questi termini, il principio in parola si connota, altresì, come valore assoluto, non suscettibile di bilanciamento con altri valori costituzionali (...) assolutamente inderogabile (...)" (§ 6.4.).

4.2.2. La conclusione alla quale giunge la Corte di Giustizia non appare conforme al più esteso riconoscimento del principio di legalità in materia penale nell'ordinamento nazionale, come delineato dalla giurisprudenza costituzionale, e di conseguenza, al principio di irretroattività della legge penale. Al riguardo, infatti, ciò che rileva è che l'obbligo di disapplicazione determinerebbe l'applicazione di una disciplina complessivamente più sfavorevole anche ai fatti commessi prima della sentenza

T a r t i c c o .  
L'art. 53 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione europea sancisce il criterio del best standard del livello di protezione nella tutela multilivello dei diritti fondamentali: "Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata come limitativa o lesiva dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali riconosciuti, nel rispettivo ambito di applicazione, dal diritto dell'Unione, dal diritto internazionale, dalle convenzioni internazionali delle quali l'Unione, la Comunità o tutti gli Stati membri sono parti contraenti, in particolare la convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, e dalle costituzioni degli Stati membri"; ed il precedente art. 49 della Carta di Nizza riconosce proprio il principio di legalità, ed il corollario dell'irretroattività, tra i diritti fondamentali dell'Unione.

Ebbene, pur nella consapevolezza che, nel recente caso Melloni, il più elevato standard di tutela garantito dal sistema domestico (spagnolo) è stato ritenuto recessivo rispetto alla *primauté* del diritto eurounitario (CGUE, GS, 26/02/2013, Melloni c. Ministero Fiscal), la Carta di Nizza afferma che, in caso di asimmetria nella tutela di un diritto fondamentale tra l'ordinamento nazionale e quello europeo, il diritto deve essere riconosciuto e salvaguardato nella sua più ampia estensione, secondo il criterio del best standard, rappresentando la tutela europea il livello di protezione minimo (in tal senso, di recente, si è espresso il Bundesverfassungsgericht, 15/12/2015, R., nella medesima materia, oggetto del caso Melloni, del mandato di arresto europeo, affermando che la protezione dei diritti inalienabili garantiti dalla Costituzione tedesca prevale sull'applicazione della legislazione 'comunitaria')

Nel caso in esame, dunque, il principio di irretroattività dovrebbe essere garantito nella più ampia estensione riconosciuta dall'ordinamento costituzionale italiano, che vi ricomprende tutti i presupposti della punibilità, compresa la prescrizione.

4.2.3. Va, del resto, osservato che la prescrizione rientra nell'ambito dei presupposti e delle condizioni della punibilità, ed in ragione di tale dimensione ne viene affermata la natura sostanziale, con conseguente riconoscimento della garanzia dell'irretroattività.

Sul punto, giova rammentare che la prescrizione è configurata nel nostro ordinamento come causa di estinzione del reato, come si evince *ad abundantiam* dall'inserimento nel relativo Capo I del Titolo VI del codice penale: sebbene la collocazione legislativa delle relative norme non assuma un carattere decisivo, ma sia comunque pregnante - soprattutto ove si pensi al diverso inquadramento del previgente codice Zanardelli del 1889, che qualificava la prescrizione come causa di estinzione dell'azione penale (art. 91) -, la concezione sostanziale si fonda anche sull'interpretazione letterale dell'art. 157 c.p. ("la prescrizione estingue il reato") e sulla possibilità, sancita dall'art. 129 c.p.p., di un accertamento giudiziale, sia pure nei limiti dell'evidenza probatoria, che il fatto non sussiste o non è previsto dalla legge come reato o che l'imputato non lo ha commesso, anche allorquando sia maturata la prescrizione; la norma, infatti, induce a ritenere che la prescrizione non incida sull'azione penale, atteso che, non avendo natura processuale, non ha efficacia preclusiva di ogni provvedimento sul merito.

Del resto, l'opinione minoritaria che in dottrina, soprattutto in passato, ha sostenuto la natura processuale della prescrizione, ha fondato la propria ricostruzione sulla 'ultrattività' di alcuni effetti (confisca dei beni, obbligazioni civili) derivanti dal reato, seppur prescritto; la percorribilità di tale tesi sembrerebbe ancor più problematica alla luce dell'orientamento, ancora controverso, espresso in recenti *arrêts*, anche della giurisprudenza europea (Corte EDU, 29/10/2013, Varvara c. Italia), sulla illegittimità di una misura ablativa senza una definitiva affermazione di responsabilità penale, in quanto impedita dalla prescrizione.

La tesi della natura sostanziale della prescrizione, del resto, gemma dalla stessa concezione della punibilità quale elemento essenziale del reato: una risalente autorevole dottrina definiva il reato “come l’insieme dei coefficienti necessari al prodursi della conseguenza giuridica della pena”, e quindi “mancando uno qualsiasi di questi coefficienti non v’è possibilità di questa conseguenza giuridica, non v’è punibilità: e quindi non v’è reato”. Al riguardo, va evidenziato che tale concezione faceva riferimento, in una impostazione essenzialmente retributiva, alla dimensione normativa della “punibilità in astratto”, non già alla dimensione applicativa della pena (come “punibilità in concreto”). Tuttavia, sebbene l’equazione reato-fatto punibile abbia attenuato il carattere di indefettibilità, a partire dalla legislazione ‘premiale’ in materia di criminalità terroristica e mafiosa, in una evoluzione culminata nei recenti interventi legislativi che hanno introdotto paradigmi normativi di non punibilità del reato (messa alla prova e particolare tenuità del fatto), sempre più corroborando la rappresentazione di una “sequenza infranta”, nondimeno l’essenza del reato resta sempre avvinta alla dimensione normativa della punibilità in astratto del fatto. E, almeno nell’attuale disciplina, la prescrizione, quale causa di estinzione del reato, elide proprio tale dimensione normativa, in quanto presupposto e condizione astratta della punibilità, a differenza dei più recenti paradigmi normativi che affidano la non punibilità del reato a giudizi ex post ed in concreto (sulla particolare tenuità dell’offesa, nell’art. 131 bis c.p., sull’esito positivo della prova, nell’art. 168 ter, comma 2, c.p.), che presuppongono il perfezionamento di un fatto astrattamente punibile; tant’è che, nella messa alla prova, il corso della prescrizione del reato - in quanto presupposto astratto della punibilità - è sospeso (art. 168 ter, comma 1, c.p.), e la declaratoria di estinzione del reato per prescrizione prevale sulla esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto di cui all’art. 131-bis c.p. sia perché diverse sono le conseguenze che scaturiscono dai due istituti, sia perché il primo di essi estingue il reato, mentre il secondo lascia inalterato l’illecito penale nella sua materialità storica e giuridica (Sez. 3, n. 27055 del 26/05/2015, Sorbara, Rv. 263885). In tal senso, dunque, mentre la causa estintiva della prescrizione può ritenersi appartenere alla dimensione della c.d. “meritevolezza di pena” (Strafwürdigkeit, nella terminologia della dottrina d’oltralpe che ha elaborato il concetto), fondante la criminalizzazione del fatto, l’esclusione della punibilità per la particolare tenuità del fatto e per l’esito positivo della messa alla prova appartengono, più propriamente, alla dimensione del c.d. “bisogno di pena” (Strafbedürfnis).

4.2.4. Nel senso della natura sostanziale, come è noto, si è sempre espressa anche la giurisprudenza costituzionale, che nella sentenza n. 393 del 23 novembre 2006, pronunciata a proposito della disciplina transitoria della prescrizione introdotta dalla L. 251 del 2005, ha espressamente affermato: “la locuzione «disposizioni più favorevoli al reo» si riferisce a tutte quelle norme che apportino modifiche *in melius* alla disciplina di una fattispecie criminosa, ivi comprese quelle che incidono sulla prescrizione del reato (sentenze n. 455 e n. 85 del 1998; ordinanze n. 317 del 2000, n. 288 e n. 51 del 1999, n. 219 del 1997, n. 294 e n. 137 del 1996). Una conclusione, questa, coerente con la natura sostanziale della prescrizione (sentenza n. 275 del 1990) e con l’effetto da essa prodotto, in quanto «il decorso del tempo non si limita ad estinguere l’azione penale, ma elimina la punibilità in sé e per sé, nel senso che costituisce una causa di rinuncia totale dello Stato alla potestà punitiva» (Cass., Sez. I, 8 maggio 1998, n. 7442). Tale effetto, peraltro, esprime l’«Interesse generale di non più perseguire i reati rispetto ai quali il lungo tempo decorso dopo la loro commissione abbia fatto venir meno, o notevolmente attenuato (...) l’allarme della coscienza comune, ed altresì reso difficile, a volte, l’acquisizione del materiale probatorio» (sentenza n. 202 del 1971; v. anche sentenza n. 254 del 1985; ordinanza n. 337 del 1999)”. La natura sostanziale della prescrizione è stata di recente ribadita anche dalla sentenza 28 maggio 2014, n. 143, con la quale la Corte costituzionale ha dichiarato l’illegittimità del raddoppio dei termini di prescrizione per l’incendio colposo (§ 3). Non rileva, ai fini che interessano, la sentenza n. 236 del 2011, richiamata da Sez. 3, n. 2210 del 15/09/2015, Pennacchini, Rv. 266121, in quanto la Corte costituzionale, lungi dall’omettere l’attivazione dei controlimiti, ha ribadito che il principio della retroattività della *lex mitior* non riceve la medesima copertura costituzionale dell’art. 25, comma 2, Cost. riservata all’irretroattività della norma penale sfavorevole, e, vertendo il sindacato sulla disciplina transitoria della prescrizione, ha osservato come il parametro interposto invocato, rappresentato dall’art. 7 CEDU, non fornisse copertura ‘convenzionale’ alla prescrizione, ritenuta estranea al perimetro del principio di legalità nella declinazione della giurisprudenza europea. La giurisprudenza granitica della Corte costituzionale, del resto, proprio sul presupposto della natura sostanziale delle norme sulla prescrizione, ha sempre dichiarato l’inammissibilità delle questioni di

legittimità costituzionale proposte *in malam partem*, poiché il principio di riserva di legge impedisce di incidere *in peius* non soltanto sulla fattispecie incriminatrice e sulla pena, ma altresì sugli altri presupposti e sulle condizioni della punibilità; al riguardo, secondo quanto sottolineato da Corte Cost. n. 324 del 01/08/2008, “la costante giurisprudenza di questa Corte che, in più occasioni, ha ribadito che il principio della riserva di legge sancito dall’art. 25, secondo comma, Cost. rende inammissibili pronunce il cui effetto possa essere quello di introdurre nuove fattispecie criminose, di estendere quelle esistenti a casi non previsti, o, comunque, «di incidere *in peius* sulla risposta punitiva o su aspetti inerenti alla punibilità, aspetti fra i quali, indubbiamente, rientrano quelli inerenti la disciplina della prescrizione e dei relativi atti interruttivi o sospensivi» (sentenza n. 394 del 2006 e ordinanza n. 65 del 2008)”.

4.2.5. Non ricorrono i presupposti per una interpretazione costituzionalmente conforme dell’obbligo di disapplicazione individuato dalla Corte di Giustizia: al riguardo, non appare persuasiva la tesi, pur autorevolmente sostenuta in dottrina, secondo la quale la disciplina della prescrizione avrebbe natura sostanziale prima dell’esercizio dell’azione penale, assumendo invece natura processuale dopo l’attivazione della pretesa punitiva, con la conseguenza che solo la disciplina dell’Interruzione della prescrizione sarebbe attratta nella logica del processo, e dunque sottratta alla garanzia dell’art. 25, comma 2, Cost.; in tal senso, l’obbligo di disapplicazione dei termini ‘ordinari’ di interruzione della prescrizione, sancito dalla sentenza Taricco, e comportanti un prolungamento dei termini massimi della causa estintiva, sarebbe governato dal principio *tempus regit actum*. La tesi esposta, infatti, oltre ad essere contraddetta espressamente dalla giurisprudenza costituzionale già richiamata, che ritiene coperti dalla garanzia della riserva di legge tutti gli “aspetti inerenti alla punibilità, (...) fra i quali, indubbiamente, rientrano quelli inerenti la disciplina della prescrizione e dei relativi atti interruttivi o sospensivi» (sentenza n. 394 del 2006 e ordinanza n. 65 del 2008)” (Corte Cost., n. 324 del 2008), non appare convincente. Essa è fondata sulle differenti *rationes* della prescrizione, che, se prima del processo è legata al ‘tempo dell’oblio’, dopo l’esercizio dell’azione penale sarebbe governata da una logica di contenimento dei tempi processuali.

Tuttavia, la ratio di un istituto concerne le finalità perseguite e le esigenze salvaguardate, non sempre coincidendo con la natura dell’istituto, che va dedotta dalla disciplina positiva adottata, ed interpretata secondo i consueti canoni ermeneutici (in primis, quelli di rilievo costituzionale). La natura giuridica di un istituto, infatti, va desunta dalla conformazione normativa, non già dall’individuazione di *rationes* attribuite, sulla base di precomprensioni legate a soggettive opzioni d e l l ’ i n t e r p r e t e .

Pur non essendo la sede per più diffuse considerazioni, il rischio sarebbe altrimenti quello della dissoluzione dei criteri classificatori desunti da parametri normativi, in favore dell’utilizzo interpretativo di comprensive e scarsamente selettive finalità (asseritamente) perseguite, secondo paradigmi concettuali che, in altro ambito, condussero all’elaborazione della c.d. “concezione metodologica” del bene giuridico, con conseguente neutralizzazione della funzione critica e interpretativa del c o n c e t t o .

Ebbene, salvo quanto già evidenziato infra § 4.2.3. in merito alla natura della prescrizione, la dimensione sostanziale o processuale della causa estintiva non può prescindere dal profilo assiologico; in tal senso, sebbene nella prassi abbia assunto la funzione di determinare il termine dell’accertamento processuale, in quanto obiettivo (legittimamente) perseguito dall’imputato, da un punto di vista assiologico non si può obliterare che la prescrizione rinviene il proprio fondamento nella finalità rieducativa (secondo alcuni, anche general-preventiva) della pena sancita dall’art. 27, comma 3, Cost., che sarebbe compromessa, nella sua dimensione teleologica, dal decorso del tempo rispetto alla commissione del fatto; anche in tal senso, dunque, il fondamento costituzionale della prescrizione, nella attuale disciplina positiva, connota la natura sostanziale dell’istituto. Né, del resto, la prescrizione, almeno nella attuale disciplina positiva, può essere ritenuta funzionale alla salvaguardia del principio della durata ragionevole del processo, atteso che, come condivisibilmente osservato da autorevole dottrina processualpenalistica, il principio, affermato nell’art. 111 Cost. soltanto di recente, e dunque non in grado di fondare ‘storicamente’ l’istituto, non sembra suscettibile di fondarlo neppure ‘logicamente’, in quanto la conformazione positiva dell’istituto, il cui corso continua a decorrere pure successivamente all’esercizio dell’azione penale, rende la causa estintiva un (legittimo) obiettivo dell’imputato di definizione processuale che determina, al contrario, una significativa dilatazione dei tempi processuali. Sulla base dell’attuale disciplina, come si è evidenziato, la natura sostanziale della prescrizione non appare suscettibile di essere fondatamente messa in discussione, sulla base del dato normativo e

sistematico, confortato dalla comparazione storica e dalla giurisprudenza costituzionale. Qualora il corso della prescrizione venisse invece sospeso con l'esercizio dell'azione penale - come in diversi ordinamenti occidentali, ed in alcune proposte legislative da tempo allo studio degli organi parlamentari nazionale -, dando rilevanza ad un momento processuale, potrebbe fondatamente affermarsene la natura processuale, e, di conseguenza, l'applicazione del principio *tempus regit actum*: ma questo è un compito che, nel nostro ordinamento costituzionale, spetta al legislatore.

4.2.6. Peraltro, la distinzione tra disciplina sostanziale della prescrizione e disciplina processuale dell'interruzione della prescrizione appare una *factio* insuscettibile di fondare, comunque, un'applicazione di più lunghi termini di prescrizione a fatti commessi in precedenza. A prescindere, per il momento, dalla questione della fonte dell'obbligo, sotto il profilo del principio di irretroattività della legge penale non rileva che l'aspettativa dell'imputato non riguardi più il tempo di commissione del reato, ma, dopo l'esercizio dell'azione penale, il tempo del processo. Infatti, un'aspettativa declinata in tali termini sarebbe da qualificare quale interesse di fatto irrilevante sotto il profilo processuale, e ancor prima costituzionale. Ciò che, al contrario, viene in rilievo è il diritto dell'imputato a non subire l'applicazione, imprevista, di una disciplina penale complessivamente più rigorosa rispetto a quella vigente al momento di commissione del fatto. In questa dimensione si articola il "nucleo essenziale" del principio di irretroattività della legge penale, in cui i termini di raffronto devono essere, da un lato, il diritto e, dall'altro, il tempo di commissione del fatto.

Seppur ispirata da una lodevole finalità garantista, la tesi che propone di delimitare gli effetti dell'obbligo di disapplicazione in *malam partem* imposto dalla sentenza Taricco ai soli reati per i quali la prescrizione non era ancora maturata al momento della pubblicazione della decisione (8 settembre 2015), escludendo quelli per i quali il termine di prescrizione era già decorso, appare fondata su un duplice argomento fallace: la natura processuale della prescrizione, che consentirebbe l'applicazione secondo il principio *tempus regit actum*, e la natura costitutiva della sentenza della Corte di Giustizia, assunta a fonte diretta del diritto penale. Pur non essendo la sede per più argomentate considerazioni, la sentenza Taricco, come si evidenzierà in prosieguo, non può essere assunta, nell'ordinamento nazionale, alla stregua di una legge processuale, la cui entrata in vigore segna il limite temporale di applicazione; e, nell'interpretazione delimitativa degli effetti, addirittura una disciplina transitoria verrebbe surrogata da una argomentazione di carattere interpretativo, in un apogeo della giurisprudenza-fonte.

In ogni caso, anche se l'obbligo di disapplicazione *in malam partem* dovesse ritenersi avere ad oggetto una disciplina processuale, governata dal principio *tempus regit actum*, va evidenziato che il dispositivo della sentenza Taricco non indica alcuna delimitazione temporale; del resto, anche l'espressione "quando i fatti addebitati non si siano ancora prescritti", contenuta al § 57 della motivazione, appare quantomeno controversa, potendo riferirsi l'esclusione dell'allungamento dei termini di prescrizione ai soli reati per i quali la prescrizione sia stata già dichiarata; un riferimento, dunque, che, anche in considerazione dell'oggetto del rinvio pregiudiziale, riguardante un procedimento nel quale i reati non erano già prescritti, né si sarebbero prescritti in un lasso imminente di tempo, sembra concernere soltanto i "rapporti esauriti". L'eventuale affermazione della natura processuale della prescrizione, del resto, comporterebbe che l'eventuale approvazione della riforma dell'istituto della prescrizione - da tempo all'esame del Parlamento, nella consapevolezza, condivisa anche da questo Collegio, che l'attuale disciplina comporta una serie di insostenibili aporie ed inefficienze per il sistema penale - sarebbe governata dal principio *tempus regit actum*.

4.3. Irretroattività della legge penale, diritto di difesa (art. 24 Cost.) e principio di uguaglianza (art. 3 Cost.)

La violazione del diritto dell'imputato a non subire l'applicazione, imprevista, di una disciplina penale complessivamente più rigorosa rispetto a quella vigente al momento di commissione del fatto, inoltre, può essere apprezzata sotto un diverso profilo, che coinvolge altresì la garanzia sancita dall'art. 24 Cost.

Sul punto, si è già rilevato che le due ipotesi nelle quali la Corte costituzionale ha fino a questo momento 'azionato' i controlimiti hanno riguardato la compressione del diritto di difesa riconosciuto e tutelato dall'art. 24 Cost. (cfr. infra § 4.1). Nel caso in esame, un'applicazione retroattiva (ai fatti commessi prima della sentenza Taricco) del prolungamento dei termini massimi di prescrizione comprometterebbe il diritto di difesa dell'imputato, che, legittimamente, e sulla base delle informazioni sui presupposti della punibilità vigenti al momento

della scelta processuale, abbia deciso di non beneficiare dei vantaggi premiali connessi alla scelta dei riti alternativi, e, sulla base dei nuovi presupposti, più sfavorevoli, non possa più esercitare le facoltà difensive riconosciutegli nella competente scansione procedimentale. Il sostanziale 'cambiamento delle regole in corsa' che conseguirebbe all'obbligo di disapplicazione sancito dalla sentenza Taricco, infatti, appare suscettibile di violare non soltanto il "nucleo essenziale" del diritto di difesa, riconosciuto e garantito dall'art. 24 Cost., ma altresì il principio di uguaglianza, sancito dall'art. 3 Cost., per la disparità di trattamento con chi, in analoga situazione processuale, e nella consapevolezza dei nuovi presupposti della punibilità legati al prolungamento dei termini di prescrizione, è ancora in tempo per esercitare le facoltà difensive connesse alla scelta dei riti alternativi, ed ai conseguenti trattamenti sanzionatori premiali.

4.4. Il principio di riserva di legge (art. 25, comma 2, Cost.). Anche in tal caso, la dimensione di valore essenziale dell'identità costituzionale del principio di riserva assoluta di legge in materia penale, idoneo ad essere 'azionato' come "controlimite", appare talmente evidente da far sembrare ultronea qualsiasi argomentazione al riguardo, trattandosi di garanzia posta a fondamento di tutti gli ordinamenti costituzionali democratici. È pacifico che il principio, fondato su esigenze di garanzia, più che di certezza, sia funzionale ad evitare arbitri del potere esecutivo e giudiziario, sul presupposto che soltanto il procedimento legislativo sia lo strumento più adeguato a salvaguardare il bene della libertà personale, compreso dallo strumento penale, tutelando i diritti delle minoranze, e consentendo un controllo delle scelte di criminalizzazione della maggioranza.

Al riguardo, la Corte costituzionale, in una sentenza fondamentale sul tema, ha profondamente scandagliato tutti i profili relativi al fondamento, al significato, ed alla funzione del principio di riserva di legge, premettendo che "l'effettivo ambito di comprensione del «generale» principio di legalità in sede penale non è, almeno di regola, desunto, nella sua ampiezza, dalle sole, peraltro non univoche, formule costituzionali che pur lo enunciano bensì, come è ormai generalmente ammesso, dalla ratio profonda che le ispira, così la reale comprensione, in specie, del principio di riserva di legge penale va principalmente ricavata dal fondamento politico-ideologico, sistematico e teleologico dello stesso principio piuttosto che dalle dichiarazioni costituzionali, necessarie e solenni ma non sempre tecnicamente precise, che lo enunciano; dichiarazioni i cui contenuti e limiti vanno, appunto, ricavati, anche e soprattutto, dai precitati fondamenti e, in particolare, dall'oggettiva, determinante funzione che, nell'intero ramo penale dell'ordinamento statale, la riserva in questione esplica" (Corte cost., n. 487 del 25/10/1989, § 2).

Sotto il "profilo storico-ideologico", la Corte ha evidenziato che la riserva di legge penale superava la frammentazione, sostanziale e formale, delle fonti che caratterizzava l'*ancien régime*, eliminando i vari corpi d'autonomia sociale "a vantaggio dell'unico corpo politico sovrano", affidando "Il monopolio della competenza penale (più che) alla legge in quanto atto-fonte, (...) all'Organo-Parlamento"; "il monopolio penale del legislatore statale è fondato sul suo essere rappresentativo della società tutta, «unita per contratto sociale»" (§ 3).

Sotto il profilo "sistematico", si è evidenziato che "la statualità, a doppio titolo, del diritto penale postula necessariamente il nascere statale delle incriminazioni penali. Si è precisato: «a doppio titolo». Ed infatti, statali sono i particolari interessi e valori tutelati dal ramo penale e statale è il fine perseguito attraverso le incriminazioni: la tutela di tutto l'ordinamento giuridico statale e, così, della vita sociale in libertà, uguaglianza e reciproco rispetto dei soggetti" (§ 4).

Tale aspetto non può che essere sottolineato, e attualizzato, alla luce del nuovo art. 117, comma 2, lett. 1), Cost., che riserva alla legislazione esclusiva dello Stato le materie della "giurisdizione e norme processuali" e dell' "ordinamento civile e penale".

Connesso alla statualità del diritto penale è il profilo della finalità rieducativa: "Il secondo titolo di «statualità» del ramo penale attiene al fini dello stesso ramo. Va notato che la Costituzione disciplina essa stessa parte del settore penale. Tale disciplina, mentre limita la discrezionalità del legislatore, puntualmente chiarisce quali debbano essere i fini del diritto penale. La disposizione di cui all'art. 27, terzo comma, Cost. svela apertamente, indicando la teleologia delle pene, l'identità e le finalità del diritto penale dalle quali la Carta fondamentale parte nel dettare la normativa attinente alla sede penale. L'art. 27, terzo comma, Cost., riguarda, infatti, le sanzioni propriamente penali: e queste, nell'essere particolarmente caratterizzate, sono implicitamente distinte da tutte le altre sanzioni (...) non solo la Costituzione ben «conosce» il ramo penale ma che nettamente lo «distingue» dagli altri rami, sottolineando dei medesimo esigenze e fini, che attengono alla comunità tutta, alla tutela dell'intero ordinamento statale" (§ 4).

Infine, "Il terzo profilo, forse il più rilevante, dal quale va esaminata la riserva di legge penale ex art.

25, secondo comma, Cost. è quello della sua funzionalità. Il principio per il quale unica fonte del diritto penale è la legge va chiarito non tanto nella sua generale ratio di garanzia quanto, e particolarmente, nell'oggetto della medesima. Per vero, è stato già adeguatamente posto in luce che ratio della riserva di legge penale e la tutela della libertà e dei beni fondamentali dei singoli soggetti, anche se è stato sottolineato soprattutto l'aspetto negativo della riserva stessa, e cioè l'esclusione di possibili arbitri da parte di altri poteri dello Stato"; il "significato positivo del principio di riserva di legge penale", dunque, risiede nella riserva al legislatore statale delle scelte di criminalizzazione, rispettando "criteri sostanziali di scelta e (...) precise direttive di politica criminale", tra i quali la finalità rieducativa della pena, i principi di sussidiarietà, proporzionalità e frammentarietà dell'intervento penale (§ 5).

In maniera altrettanto significativa, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 230 del 12/10/2012, sulla irrevocabilità del giudicato penale in caso di mutamento giurisprudenziale *in bonam partem*, e con riferimento al parametro interposto della 'legalità convenzionale', ha ribadito il carattere fondamentale del principio di riserva di legge nella declinazione riconosciuta dall'art. 25, comma 2, Cost.: "L'altra affermazione - che riflette, per contro, un orientamento della Corte europea da tempo consolidato - è quella in virtù della quale la nozione di «diritto» («law»), utilizzata nella norma della Convenzione, deve considerarsi comprensiva tanto del diritto di produzione legislativa che del diritto di formazione giurisprudenziale. Tale lettura «sostanziale», e non già «formale», del concetto di «legalità penale», se pure stimolata dalla necessità di tenere conto dei diversi sistemi giuridici degli Stati parte - posto che il riferimento alla sola legge di origine parlamentare avrebbe limitato la tutela derivante dalla Convenzione rispetto agli ordinamenti di common law - è stata ritenuta valevole dalla Corte europea anche in rapporto agli ordinamenti di *civil law*, alla luce del rilevante apporto che pure in essi la giurisprudenza fornisce all'individuazione dell'esattaportata e all'evoluzione del diritto penale (tra le altre, sentenze 8 dicembre 2009, Previti contro Italia; Grande Camera, 17 settembre 2009, Scoppola contro Italia; 20 gennaio 2009, Sud Fondi s.r.l. ed altri contro Italia; Grande Camera, 24 aprile 1990, Kruslin contro Francia). Proprio tale seconda affermazione dimostra, peraltro, come, nell'interpretazione offerta dalla Corte di Strasburgo, il principio convenzionale di legalità penale risulti meno comprensivo di quello accolto nella Costituzione italiana (e, in generale, negli ordinamenti continentali). Ad esso resta, infatti, estraneo il principio - di centrale rilevanza, per converso, nell'assetto interno - della riserva di legge, nell'accezione recepita dall'art. 25, secondo comma, Cost.; principio che, secondo quanto reiteratamente puntualizzato da questa Corte, demanda il potere di normazione in materia penale - in quanto incidente sui diritti fondamentali dell'individuo, e segnatamente sulla libertà personale - all'istituzione che costituisce la massima espressione della rappresentanza politica: vale a dire al Parlamento, eletto a suffragio universale dall'intera collettività nazionale (sentenze n. 394 del 2006 e n. 487 del 1989), il quale esprime, altresì, le sue determinazioni all'esito di un procedimento - quello legislativo - che implica un preventivo confronto dialettico tra tutte le forze politiche, incluse quelle di minoranza, e, sia pure indirettamente, con la pubblica opinione". In tal senso, dunque, la minore estensione della 'legalità convenzionale' rispetto alla 'legalità costituzionale' "preclude una meccanica trasposizione nell'ordinamento interno della postulata equiparazione tra legge scritta e diritto di produzione giurisprudenziale".

4.4.1. Il principio di riserva di legge statale in materia penale implica, dunque, che il fondamento ed i presupposti della responsabilità penale, compresa la dimensione della punibilità, siano previsti esclusivamente dalla legge statale; nozione nella quale, come si è visto, non rientra il più ampio concetto di "law", comprensivo anche del diritto giurisprudenziale (pur nella più ampia dimensione sovranazionale) (Corte cost., 230 del 2012). L'obbligo di disapplicazione delle norme sull'interruzione della prescrizione, discendente dalla sentenza della Corte di Giustizia *in re Taricco*, viene mediata nell'ordinamento penale nazionale per il tramite della teoria degli effetti diretti; nondimeno, la fonte dell'obbligo, e degli effetti penali *in malam partem*, resta la sentenza della Corte di Giustizia U.E., che, sebbene deputata in via esclusiva a garantire l'interpretazione del diritto dell'Unione, è un organo giurisdizionale privo di legittimazione politica, che non può esprimere scelte di criminalizzazione nell'ordinamento nazionale. La conseguenza sarebbe l'irreversibile mutazione genetica della riserva di legge nella differente riserva di diritto; con il conseguente dissolvimento delle garanzie legate, storicamente e istituzionalmente, al monopolio legislativo del diritto penale. Pur non rientrando nei limiti di sindacabilità della Corte Costituzionale, concernendo il profilo, spettante agli organi sovranazionali, dell'interpretazione ed applicazione del diritto dell'Unione, va nondimeno rilevato, per la diretta incidenza sul principio costituzionale della riserva di legge, che la

sentenza Taricco travalica i confini della competenza riconosciuta dal Trattato alle istituzioni dell'Unione.

Innanzitutto, la Corte di Giustizia individua la "base legale" per la tutela penale degli interessi finanziari dell'U.E. nell'art. 325 TFUE, che, come si evince dalla collocazione e dal tenore, non è una norma penale; l'art. 325 TFUE, infatti, è una disposizione sulla produzione delle leggi, rivolta agli Stati membri, a carico dei quali pone un obbligo di risultato preciso, come si evince dal comma 2, secondo cui "Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari".

Da tale disposizione, e dal complessivo quadro istituzionale dell'Unione, deriva che l'eventuale inadeguatezza della tutela penale apprestata da un ordinamento nazionale potrebbe essere sanzionata con una procedura di inadempimento dello Stato membro (art. 258 e ss. TFUE), non già con l'affermazione di un obbligo di disapplicazione con effetti penali *in malam partem* rivolto ai giudici nazionali; oppure l'Unione avrebbe la possibilità, alternativa, di esercitare i poteri conferiti dall'art. 83 TFUE, mediante adozione di direttive, previo inserimento della materia delle frodi nell'ambito delle competenze penali indirette dell'Unione.

E qui si coglie l'ulteriore aspetto di travalicamento dei limiti - che, come si rileverà in seguito, incide sul rispetto dell'art. 11 Cost. -, in quanto il Trattato UE riconosce alle istituzioni 'eurounitarie', nell'ambito di quelle "limitazioni di sovranità" consentite dall'art. 11 Cost., competenza penale soltanto indiretta, prevedendo l'adozione di direttive in alcune sfere di criminalità caratterizzate da una dimensione transnazionale; in tal senso, l'art. 83 TFUE prevede che "Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando mediante direttive secondo la procedura legislativa ordinaria, possono stabilire norme minime relative alla definizione dei reati e delle sanzioni in sfere di criminalità particolarmente grave che presentano una dimensione transnazionale derivante dal carattere o dalle implicazioni di tali reati o da una particolare necessità di combatterli su basi comuni"; e tra tali 'materie' non rientrano, allo stato, le frodi agli interessi finanziari dell'Unione, essendo previste le seguenti 'sfere di criminalità': "terrorismo, tratta degli esseri umani e sfruttamento sessuale delle donne e dei minori, traffico illecito di stupefacenti, traffico illecito di armi, riciclaggio di denaro, corruzione, contraffazione di mezzi di pagamento, criminalità informatica e criminalità organizzata".

L'assunzione dell'art. 325 TFUE quale "base legale" per la tutela penale di interessi finanziari dell'UE, dunque, oltre ad eccedere la natura programmatica della disposizione, finisce per attribuire una competenza penale diretta all'Unione, al di fuori degli stessi limiti istituzionali previsti dal Trattato.

4.5. Il principio di tassatività e determinatezza (art. 25, comma 2, Cost.)

La ratio garantista e la funzione del principio di riserva di legge sarebbero elusi anche in considerazione di un ulteriore profilo, rilevante anche nella dimensione del principio di tassatività della norma penale. Invero, come si è in precedenza evidenziato, la Corte di Giustizia individua i presupposti dell'obbligo di disapplicazione delle norme sull'interruzione della prescrizione in concetti vaghi ed indeterminati, quali "la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'UE" ed il "numero considerevole di casi di frode grave" che dovrebbe essere oggetto di accertamento giudiziale. L'indeterminatezza dei concetti, che comporta una elusione sostanziale della stessa riserva di legge, è stata già apprezzata in precedenza, ai diversi fini della valutazione di rilevanza della questione di costituzionalità.

Sotto un primo profilo, si è evidenziato che la nozione di "frode grave" è rimessa alla valutazione del giudice, in assenza di parametri normativi univoci e direttamente applicabili; del resto, la stessa individuazione della soglia di € 50.000,00 quale indice di "gravità" della frode, in quanto indicata dalla Convenzione PIF, è incompatibile con le soglie di rilevanza penale (non di gravità) indicate in alcuni reati tributari - comunemente commessi in esecuzione delle operazioni fraudolente -, quali l'omessa dichiarazione (l'art. 5 DLgs. 74/2000 indica la soglia di rilevanza penale in € 50.000,00), l'omesso versamento di IVA (l'art. 10 ter indica la soglia in € 250.000,00).

Anche la delimitazione dell'ambito di operatività dell'obbligo di disapplicazione, riconosciuto dalla Corte di Giustizia a "la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'UE", resta del tutto affidata al giudice, non essendo specificate le fattispecie incriminatrici per le quali dovrebbe valere l'obbligo di disapplicazione; la stessa interpretazione proposta da questa Corte, ai diversi fini della valutazione della rilevanza della questione di costituzionalità, nella prospettiva dell'ordinamento sovranazionale, è stata fondata su disposizioni, come si è evidenziato, 'programmatiche', come l'art. 325 TFUE, che scontano un grado di indeterminatezza insuscettibile di applicazione automatica, e sulla fattispecie concreta posta a fondamento del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia *in re Taricco*; in altri termini, l'art. 325 TFUE non è una regola suscettibile di applicazione giudiziale

automatica, ma, al più, una regola sulla produzione di norme, diretta all'UE e agli Stati membri; in ambito giurisdizionale, invece, può essere assunta non già come regola, che risponde alla logica del "tutto o niente", bensì come principio, che risponde alle diverse logiche del bilanciamento di interessi. Altrettanto eccentrico, rispetto ai principi costituzionali che governano la materia penale, risulta il tentativo - operato ai fini della valutazione di rilevanza della questione - di delimitare l'ambito di operatività della "norma di derivazione giudiziale" sull'obbligo di disapplicazione sulla base della fattispecie concreta decisa dalla fonte del diritto (la "frode carosello" oggetto del rinvio pregiudiziale del Tribunale di Cuneo); opzione ermeneutica, si imposta dall'obbligo di fedeltà 'comunitaria' e dalla necessità di valutare la rilevanza della questione di costituzionalità, ma che comunque comporta una totale inversione dei canoni costituzionali dell'interpretazione nel nostro ordinamento, fondati sulla astratta delimitazione del diritto, e sulla successiva operazione di ascrizione del fatto alla fattispecie astratta; al contrario, per delimitare l'ambito di operatività dell'obbligo di disapplicazione si dovrebbe procedere dal fatto oggetto del giudizio della Corte di Giustizia per giungere al diritto; una prospettiva inedita per gli ordinamenti di *civil law*, che richiama in maniera piuttosto evidente le declinazioni della c.d. *judge-made law* tipica degli ordinamenti di *common law*. Resta, dunque, l'oggettiva indeterminatezza dell'ambito di operatività dell'obbligo di disapplicazione, non essendo disposto, in maniera precisa, se esso operi soltanto con riferimento ai reati tributari con condotta fraudolenta (artt. 2, 3 e 11 DLgs. 74/2000), o anche con riferimento ai reati tributari che non descrivono una frode della condotta (artt. 4, 5, 8, 10, 10 bis, 10 ter, 10 quater DLgs. 74/2000), ovvero anche con riferimento ad altri reati potenzialmente offensivi degli interessi finanziari dell'UE (tra i quali l'art. 640 bis c.p., sovente contestato nei procedimenti penali per le c.d. "frodi carosello"). Infine, il terzo requisito che fonda, nell'interpretazione della Corte di Giustizia, l'obbligo di disapplicazione è costituito dalla valutazione, rimessa al giudice nazionale, di apprezzare l'ineffettività delle sanzioni previste "in un numero considerevole di casi di frode grave" che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea. Anche in tal caso va innanzitutto evidenziata l'estrema indeterminatezza del requisito, probabilmente più consono alle differenti esperienze di *common law* che pure integrano, sovente in maniera significativa, la matrice culturale della giurisdizione europea. Al riguardo, come si è già osservato in sede di valutazione della rilevanza della questione di costituzionalità, tale requisito può essere considerato in astratto, ovvero con riferimento all'integralità dei procedimenti pendenti dinanzi alle autorità giudiziarie italiane; in tal caso, tuttavia, esso implicherebbe una prognosi di natura statistica che esula dai limiti cognitivi e valutativi del giudice, e anche di questa Corte; a ciò ostando non soltanto l'assenza di dati statistici affidabili, ma soprattutto l'orizzonte conoscitivo del singolo giudice, necessariamente limitato, dal vigente sistema processuale, ai fatti di causa, ovvero i fatti che si riferiscono all'imputazione, alla punibilità e dai quali dipenda l'applicazione di norme processuali (art. 187 c.p.p.) rilevanti nel singolo processo, non già nella generalità degli altri processi. In una seconda ipotesi, il presupposto potrebbe risolversi in una prognosi meramente empirica, del singolo giudice, e dell'"esperienza" soggettivamente espressa; in tal caso, tuttavia, il requisito sarebbe del tutto vago ed indeterminato, in quanto fondato su soggettivismi di difficile verificabilità (in senso epistemologico). In una terza ipotesi, seguita da questa Corte ai diversi ed esclusivi fini della valutazione della rilevanza della questione, il requisito del "numero considerevole di casi di frode grave" può essere inteso in concreto, con riferimento alle fattispecie oggetto del giudizio rimesso al singolo giudice. In tutti i casi, dunque, anche in quest'ultimo, che sembra affidare al giudice una più ristretta base cognitiva, la valutazione sul 'grado' (statistico, soggettivo, empirico) di ineffettività delle previsioni sanzionatorie resta comunque rimessa all'esclusiva decisione del giudice nazionale; e da tale valutazione ne discenderebbe una estensione o meno della punibilità. Non appare, al riguardo, ridondante sottolineare le differenze tra le categorie logiche dell'"interpretazione", quale attività di ricostruzione ed individuazione dei confini astratti della norma applicabile nel rapporto di interazione tra fattispecie astratta e fatto concreto, della "discrezionalità", relativa alla fase di ricostruzione, individuazione e/o concretizzazione dei concetti c.d. elastici della norma applicabile al caso concreto, e della "valutazione" delle prove, relativa alla fase di accertamento del fatto concreto. Ebbene, nel caso dell'individuazione del "numero considerevole di casi di frode grave", non può parlarsi di mera interpretazione, mancando qualsiasi confine astratto della norma, e neppure di discrezionalità, mancando qualsiasi criterio, finalistico o fattuale, di riferimento (come, ad esempio, nel classico caso dell'art. 133 c.p.); la categoria logica che viene in rilievo, nel caso di specie, è la

“valutazione”, come del resto espressamente riconosciuto dalla Corte di Giustizia; tuttavia, tranne che nel sindacato di costituzionalità (nel quale il parametro di giudizio è la norma sovraordinata), la valutazione ha ad oggetto le prove, non già la norma; e quindi se la norma diviene oggetto di valutazione, al di fuori di qualsiasi limite ‘legale’ o di qualsiasi criterio di riferimento, essa assume i contorni non già di una ‘regola di azione’, ma di un concetto del tutto elastico, soggetta al totale arbitrio (in senso epistemologico) del giudice, costretto a riempire di contenuto il concetto, ed insuscettibile di orientare “le libere scelte d’azione” del cittadino (Corte Cost., n. 364 del 1988): in altri termini, la negazione del principio di tassatività e di riserva di legge in materia penale. Invero, al di fuori di una incontrollabile valutazione giudiziale, non sono indicati i criteri ed i requisiti per ritenere ineffettive le previsioni sanzionate in un “numero considerevole” di casi di frode grave: in una declinazione statistica, peraltro del tutto inverosimile, quale numero di procedimenti (o di reati) definiti con l’estinzione per prescrizione dovrebbe ritenersi sufficiente ad integrare il requisito del “numero considerevole”? ed in una declinazione empirica, nell’ambito di un procedimento avente ad oggetto migliaia di condotte lesive degli interessi finanziari, sarebbe sufficiente l’estinzione di poche decine di reati, magari riguardanti l’evasione di somme estremamente significative, o occorrerebbe l’estinzione di centinaia di reati, seppur riguardanti l’evasione di più contenute somme e r a r i a l i ?

Le considerazioni espresse e gli interrogativi posti evidenziano che l’assoluta carenza di tassatività della norma impone al giudice nazionale una valutazione di natura politico-criminale (una *Kriminalpolitik im kleinen*, secondo la felice definizione ‘ossimorica’ elaborata nella dottrina penalistica d’oltralpe), fisiologicamente riservata, come si è detto, al legislatore, sulla effettività e dissuasività della complessiva disciplina normativa rispetto alla tutela degli interessi finanziari dell’UE; “valutazione” che assegna al giudice Van della punibilità in concreto dei fatti lesivi degli interessi finanziari dell’UE.

4.6. Il principio di uguaglianza (art. 3 Cost.). Tale situazione determina due conseguenze immediate: da un lato, la prescrizione, nel settore delle frodi gravi agli interessi finanziari dell’UE, non avrà più i contorni di una disciplina *pret à porter*, confezionata in serie, ma assumerà i connotati di una disciplina ‘su misura’ del singolo processo, o del singolo imputato, o, addirittura, di gruppi di imputati; evidente, in tal senso, la violazione del fondamentale principio di uguaglianza, sancito dall’art. 3 Cost. Il difetto di determinatezza dei criteri che dovrebbero orientare la disapplicazione, dunque, comporta una violazione del principio di uguaglianza, determinando disparità di trattamento tra autori dei medesimi reati, a seconda che gli stessi vengano ritenuti, in concreto, e non già in astratto, “un numero considerevole di casi di frode grave”. La disapplicazione *in malam partem* sarebbe del tutto ‘randomizzata’, essendo fondata su presupposti e requisiti di incerta determinazione, esulanti dai consueti e fisiologici confini della mera attività interpretativa, e ridondanti in vere e proprie valutazioni politico-criminali riservate al potere legislativo.

4.7. Il principio di separazione dei poteri e di sottoposizione del giudice soltanto alla legge (art. 101, comma 2, Cost.).

Sotto diverso ed ulteriore profilo, infatti, l’affidamento al giudice dell’individuazione dell’oggetto (“frode grave”), dell’ambito di applicabilità (“la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell’UE”), e della valutazione di ineffettività della disciplina (“in un numero considerevole di casi di frode grave”), assegna all’ordine giudiziario un potere normativo riservato al legislatore, che viola, all’evidenza, il principio fondamentale -posto a fondamento dello stesso costituzionalismo moderno, almeno a partire dall’illuminismo - della separazione dei poteri, comportando una sovrapposizione del ‘giudiziario’ al ‘legislativo’, e l’attribuzione alla giurisdizione di una funzione normativa in materia penale patentemente inosservante del precetto che impone che il giudice sia soggetto “soltanto alla legge” (art. 101, comma 2, Cost.). Al riguardo, va osservato che la soggezione del giudice “soltanto alla legge” comprende anche le fonti sovranazionali che, in virtù delle limitazioni di sovranità consentite con la stipula dei Trattati, integrano il nostro sistema costituzionale delle fonti; è ormai pacifica l’appartenenza delle ‘norme’ europee all’ordinamento nazionale, al quale il giudice è soggetto. Tuttavia, la frizione con il principio di separazione dei poteri non deriva, nel caso in esame, dalla ‘provenienza’ europea, o giurisprudenziale (rilevante ai diversi fini della riserva di legge), della norma, bensì dal contenuto della norma, che rimette direttamente al giudice la valutazione di adeguatezza di una disciplina penale ai fini di prevenzione; in altri termini, al giudice viene affidata una valutazione di natura politico-criminale, relativa all’efficacia general-preventiva della complessiva disciplina penale a tutela degli interessi finanziari dell’U.E., che, in base al principio della divisione dei poteri,

non può che competere al legislatore, nazionale o anche - nei limiti e con le forme, come si è evidenziato, soltanto indirette, previste dal TFUE - 'eurounitario'. Come è stato opportunamente evidenziato in dottrina, ove l'effetto disapplicativo *in malam partem*, connesso a valutazioni politico-criminali di carattere general-preventivo, "una sorta di opposto *in malam partem* del giudizio di offensività", fosse stato previsto da una norma penale interna, non sarebbe stato ritenuto conforme ai principi di tassatività, di riserva di legge e, strettamente connesso, di divisione dei poteri.

4.8. Il principio della finalità rieducativa della pena (art. 27, comma 3, Cost.).

4.8.1. L'obbligo di disapplicazione delle norme sull'interruzione della prescrizione, con il conseguente prolungamento dei termini, viene affermato dalla Corte di Giustizia con riferimento esclusivo ai "casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea". La disciplina, derogatoria rispetto a quella generale, rinviene dunque la propria ratio nella tutela degli interessi finanziari dell'U.E., che fonderebbe una maggiore estensione della punibilità delle "frodi gravi" per la salvaguardia dell'interesse alla percezione dei tributi in ambito 'comunitario'. Tuttavia, il prolungamento dei termini di prescrizione, e quindi della punibilità, in ragione della tutela degli interessi finanziari dell'U.E., comporta una funzionalizzazione della pena eccentrica rispetto al teleologismo costituzionale: la pena non tende più alla rieducazione del condannato, secondo quanto previsto dall'art. 27, comma 3, Cost., ma diviene strumento di tutela degli interessi finanziari dell'Unione.

In tal modo, si registra una inversione della concezione personalistica sottesa alla Costituzione, con una strumentalizzazione dell'individuo-persona che, da "fine" della sanzione penale, ne diviene "mezzo": la visione personalistica sottesa alla funzione rieducativa della pena affermata dalla Costituzione soccombe alla visione patrimonialistica e finanziaria sottesa alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione.

Tuttavia, nella dimensione costituzionale, gli interessi finanziari non possono assurgere a fine della sanzione penale, restando del tutto estranei agli scopi special-preventivi assegnati dalla Carta del 1948 alla pena.

Né potrebbe fondatamente obiettarsi che gli interessi finanziari dell'Unione sono un legittimo bene giuridico suscettibile di tutela, che, in tal modo, si incorrerebbe in una inversione metodologica: invero, è pacifico che gli interessi finanziari dell'U.E. (e qualsiasi interesse patrimoniale ritenuto meritevole di tutela da parte del legislatore) fondano la tutela penale apprestata con le relative fattispecie incriminatrici a salvaguardia dell'interesse alla percezione dei tributi (anche 'comunitari'); ma l'assetto della punibilità non può essere modificato, mediante prolungamento dei termini di prescrizione, consentendo l'applicazione della sanzione penale all'esclusivo fine di tutelare gli interessi finanziari, anziché al fine di tendere alla risocializzazione del condannato. Riprendendo la distinzione concettuale richiamata infra § 4.2.2., gli interessi finanziari possono fondare, e fondano, la c.d. "meritevolezza di pena" (Strafwürdigkeit, nella terminologia della dottrina d'oltralpe che ha elaborato il concetto), la scelta relativa alla astratta criminalizzazione del fatto, ma non possono assumere rilievo nella dimensione del c.d. "bisogno di pena" (Strafbedürfnis). Allorquando in tale dimensione vengano in rilievo considerazioni politico-criminali - quali quelle relative alla salvaguardia degli interessi finanziari dell'U.E. - , e non per restringere, bensì per estendere la punibilità, la sanzione penale diviene strumento della politica-criminale, e non più strumento di tendenziale risocializzazione della persona.

4.8.2. Va, al riguardo, richiamata la giurisprudenza della Corte costituzionale, che ha valorizzato il principio di rieducazione sul piano della struttura del reato (con la celebre sentenza n. 364 del 1988), e sul piano della dimensione teleologica della pena, mediante l'affermazione dell'immanenza della finalità rieducativa alla fase dell'astratta previsione normativa, della concreta commisurazione, e dell'essenzialità.

Merita, sul punto, rammentare quanto limpidamente chiarito dalla Corte costituzionale, nella sentenza 2 luglio 1990, n. 313: "In verità, incidendo la pena sui diritti di chi vi è sottoposto, non può negarsi che, indipendentemente da una considerazione retributiva, essa abbia necessariamente anche caratteri in qualche misura afflittivi. Così come è vero che alla sua natura ineriscano caratteri di difesa sociale, e anche di prevenzione generale per quella certa intimidazione che esercita sul calcolo utilitaristico di colui che delinque. Ma, per una parte (afflittività, retributività), si tratta di profili che riflettono quelle condizioni minime, senza le quali la pena cesserebbe di essere tale. Per altra parte, poi (reintegrazione, intimidazione, difesa sociale), si tratta bensì di valori che hanno un fondamento costituzionale, ma non tale da autorizzare il pregiudizio della finalità rieducativa espressamente consacrata dalla Costituzione nel contesto dell'istituto della pena. Se la finalizzazione

venisse orientata verso quei diversi caratteri, anziché al principio rieducativo, si correrebbe il rischio di strumentalizzare l'individuo per fini generali di politica criminale (prevenzione generale) o di privilegiare la soddisfazione di bisogni collettivi di stabilità e sicurezza (difesa sociale), sacrificando il singolo attraverso l'esemplarità della sanzione. È per questo che, in uno Stato evoluto, la finalità rieducativa non può essere ritenuta estranea alla legittimazione e alla funzione stesse della pena. L'esperienza successiva ha, infatti, dimostrato che la necessità costituzionale che la pena debba «tendere» a rieducare, lungi dal rappresentare una mera generica tendenza riferita al solo trattamento, indica invece proprio una delle qualità essenziali e generali che caratterizzano la pena nel suo contenuto ontologico, e l'accompagnano da quando nasce, nell'astratta previsione normativa, fino a quando in concreto si estingue. Ciò che il verbo «tendere» vuole significare è soltanto la presa d'atto della divaricazione che nella prassi può verificarsi tra quella finalità e l'adesione di fatto del destinatario al processo di rieducazione: com'è dimostrato dall'istituto che fa corrispondere benefici di decurtazione della pena ogniqualvolta, e nei limiti temporali, in cui quell'adesione concretamente si manifesti (liberazione anticipata). Se la finalità rieducativa venisse limitata alla fase esecutiva, rischierebbe grave compromissione ogniqualvolta specie e durata della sanzione non fossero state calibrate (né in sede normativa né in quella applicativa) alle necessità rieducative del soggetto. La Corte ha già avvertito tutto questo quando non ha esitato a valorizzare il principio addirittura sul piano della struttura del fatto di reato (cfr. sentenza n. 364 del 1988). Dev'essere, dunque, esplicitamente ribadito che il precetto di cui al terzo comma dell'art. 27 della Costituzione vale tanto per il legislatore quanto per i giudici della cognizione, oltre che per quelli dell'esecuzione e della sorveglianza, nonché per le stesse autorità penitenziarie. Del resto, si tratta di un principio che, seppure variamente profilato, è ormai da tempo diventato patrimonio della cultura giuridica europea, particolarmente per il suo collegamento con il principio di proporzionalità fra qualità e quantità della sanzione, da una parte, ed offesa, dall'altra. Principio che la Corte di Giustizia della Comunità europea ha accolto in tutta la sua ampiezza, al punto da estenderlo all'illecito amministrativo (cfr. sentenze 20 febbraio 1979, n. 122/1978 e 21 giugno 1979, n. 240/1978, in Racc. Giur. CE.E. 1979, 677 e 2137). Tanto più, quindi, esso deve trovare larga applicazione all'interno di un ordinamento come il nostro, che ne ha fatto un punto cardine della funzione costituzionale della pena" (§ 8).

Se, pertanto, la finalità rieducativa costituisce uno degli scopi della pena già nella fase della astratta previsione normativa, non può essere del tutto obliterata per la salvaguardia degli interessi finanziari che, impropriamente, assumono rilievo nella dimensione del c.d. "bisogno di pena". La conseguenza di una tale sovrapposizione di piani, infatti, sarebbe una strumentalizzazione dell'individuo per conseguire finalità di politica criminale, espressione di mere esigenze di prevenzione g e n e r a l e .

4.9. I principi di ragionevolezza (art. 3 Cost.) e della finalità rieducativa della pena (art. 27, comma 3, Cost.).

Sotto diverso ed ulteriore profilo, va sottolineato che il fondamento della prescrizione è stato individuato, dalla dottrina prevalente e dalla stessa giurisprudenza costituzionale, nella funzione special- e general-preventiva della pena; il decorso del tempo dal reato affievolirebbe le esigenze di prevenzione, sia sotto il profilo dell'allarme sociale, sia sotto il profilo dell'attitudine rieducativa di una pena che verrebbe applicata nei confronti di una persona potenzialmente 'diversa', che potrebbe, in ipotesi, essersi nel frattempo integrata e, magari, riappropriata del valore precedentemente offeso. La Corte costituzionale, con la sentenza 28 maggio 2014, n. 143, con la quale ha dichiarato l'illegittimità del raddoppio dei termini di prescrizione per l'incendio colposo, ha significativamente evidenziato: "Sebbene possa proiettarsi anche sul piano processuale - concorrendo, in specie, a realizzare la garanzia della ragionevole durata del processo (art. 111, secondo comma, Cost.) - la prescrizione costituisce, nell'attuale configurazione, un istituto di natura sostanziale (*ex plurimis*, sentenze n. 324 del 2008 e n. 393 del 2006), la cui ratio si collega preminentemente, da un lato, all'«interesse generale di non più perseguire i reati rispetto ai quali il lungo tempo decorso dopo la loro commissione abbia fatto venir meno, o notevolmente attenuato [...] l'allarme della coscienza comune» (sentenze n. 393 del 2006 e n. 202 del 1971, ordinanza n. 337 del 1999); dall'altro, «al "diritto all'oblio" dei cittadini, quando il reato non sia così grave da escludere tale tutela» (sentenza n. 23 del 2013). Le evidenziate finalità si riflettono puntualmente nella tradizionale scelta di correlare alla gravità del reato il tempo necessario a prescrivere, ancorandolo al livello quantitativo della sanzione, indice del suo maggiore o minor disvalore nella coscienza sociale. Siffatta correlazione, cui già si ispirava la scansione dei termini prescrizionali per "classi di reati", originariamente adottata dal codice penale del 1930, è divenuta ancor più stretta a seguito della legge n. 251 del 2005, la quale - come già ricordato - ha identificato nella durata massima della pena edittale di ciascun reato

il tempo sufficiente a decretare, in via presuntiva, il disinteresse sociale per la repressione del fatto criminoso. Al legislatore non è certamente inibito introdurre deroghe alla regola generale di computo dallo stesso posta, non potendo in essa scorgersi un «momento necessario di attuazione - o di salvaguardia - dei principi costituzionali» (sentenza n. 455 del 1998, ordinanza n. 288 del 1999). Nell'esercizio della sua discrezionalità, il legislatore può pertanto stabilire termini di prescrizione più brevi o più lunghi di quelli ordinari in rapporto a determinate ipotesi criminose, sulla base di valutazioni correlate alle specifiche caratteristiche degli illeciti considerati e alla ponderazione complessiva degli interessi coinvolti. Soluzioni di segno estensivo possono essere giustificate, in specie, sia dal particolare allarme sociale generato da alcuni tipi di reato, il quale comporti una "resistenza all'oblio" nella coscienza comune più che proporzionale all'energia della risposta sanzionatoria; sia dalla speciale complessità delle indagini richieste per il loro accertamento e dalla laboriosità della verifica dell'ipotesi accusatoria in sede processuale, cui corrisponde un fisiologico allungamento dei tempi necessari per pervenire alla sentenza definitiva. La discrezionalità legislativa in materia deve essere pur sempre esercitata, tuttavia, nel rispetto del principio di ragionevolezza e in modo tale da non determinare ingiustificabili sperequazioni di trattamento tra fattispecie omogenee". La giurisprudenza costituzionale richiamata appare particolarmente significativa: nell'evidenziare la connessione tra prescrizione e funzione rieducativa della pena - che potrebbe essere compromessa da una disciplina della causa estintiva che, per i soli reati a tutela di interessi finanziari dell'UE, preveda un prolungamento dei termini suscettibile di integrare una sostanziale 'imprescrittibilità' -, afferma che entrambi gli elementi, di natura general- e special-preventiva, sono strettamente collegati alla gravità del reato, come altresì dimostrato dall'ancoraggio legislativo del termine prescrizionale alla pena massima prevista in astratto per il reato; nondimeno, ammette che il legislatore dispone di una ampia discrezionalità nello stabilire termini prescrizionali derogatori rispetto alla mera gravità dei reati; tuttavia, delimita il perimetro di legittimità dell'esercizio di tale discrezionalità, individuando nel particolare allarme sociale di alcuni reati, ovvero nella particolare difficoltà di indagine e di accertamento processuale, che incida in maniera rilevante sulla durata media del processo, le ragioni che possono fondare la previsione di più ampi termini di prescrizione. Ebbene, nel caso dell'obbligo di disapplicazione sancito dalla Corte di Giustizia, il prolungamento dei termini di prescrizione riguarderebbe non già "alcuni tipi di reato", ma soltanto i reati che ledono gli interessi finanziari

d e l l ' U E .  
In altri termini, il prolungamento dei termini non coinvolgerebbe tutte le fattispecie astratte di dichiarazione fraudolenta, omessa dichiarazione, emissione di fatture per operazioni inesistenti, ecc., previste dagli artt. 2, 5 e 8 DLgs. 74 del 2000, bensì soltanto le fattispecie concrete che "ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea"; non è il "tipo di reato" che viene assunto a *discrimen* del differente trattamento, ragionevole in virtù del maggior allarme sociale o della complessità dell'accertamento, ma il "tipo di fatto", in quanto offensivo degli interessi finanziari dell'UE. Tale conseguenza comporta una violazione del principio di ragionevolezza (art. 3 Cost.), in quanto determina "ingiustificabili sperequazioni di trattamento tra fattispecie omogenee": la stessa fattispecie, in ipotesi di dichiarazione fraudolenta, ove lesiva degli interessi finanziari dell'UE, sarebbe sottoposta ad un prolungamento dei termini di prescrizione; ove risulti lesiva di interessi finanziari 'domestici', sarebbe disciplinata dagli ordinari termini di prescrizione. La medesima tipologia di fattispecie astratta, del resto, esclude che la sperequazione di trattamento possa essere giustificata da un maggior allarme sociale ovvero da una maggior complessità di a c c e r t a m e n t o .

4.10. Il principio del rispetto dei controlimiti alle limitazioni di sovranità (art. 11 Cost.). Come si è già evidenziato infra § 4.1., la dottrina dei "controlimiti" non va intesa come una forma di resistenza degli Stati nazionali ai processi di integrazione sovranazionale e internazionale, ma l'espressione rigorosa della sovranità popolare, nella sua dimensione irrinunciabile. Come lucidamente osservato nella dottrina costituzionalistica, vi è infatti una corrispondenza biunivoca tra controlimiti e sovranità popolare, nel senso che se "la sovranità appartiene al popolo, che la esercita nelle forme e nei limiti della Costituzione" (art. 1 Cost.), non è il popolo - privo di soggettività internazionale -, ma lo Stato italiano a "consentire (...) alle limitazioni di sovranità" (art. 11 Cost.); i controlimiti rappresentano, dunque, lo strumento costituzionale per esercitare, nelle "forme e nei limiti" della Costituzione, la sovranità popolare, che può essere limitata, ma non ceduta; e le limitazioni non possono compromettere la dimensione dei principi fondamentali della Costituzione, alterando l'identità costituzionale dell'ordinamento nazionale. Peraltro, i "controlimiti" assumono rilevanza sia in negativo, nella prospettiva nazionale (ai sensi

dell'art. 11 Cost.) e nella prospettiva eurounitaria (ai sensi dell'art. 4.2 TUE, e, per alcuni principi, anche ai sensi dell'art. 6.3 TUE), sia in positivo, quali riflessi dei limiti alle attribuzioni dell'Unione imposti dagli stessi Trattati (artt. 83, 258 e 325 TFUE).

4.10.1. Nella consapevolezza che l'identificazione dei principi supremi dell'ordinamento costituzionale italiano non possa derivare da un ragionamento di carattere assiomatico, i parametri costituzionali invocati -irretroattività della norma penale, riserva di legge, tassatività, diritto di difesa, finalità rieducativa della pena, uguaglianza, ragionevolezza, divisione dei poteri - appaiono a questa Corte principi che connotano in termini imprescindibili l'identità costituzionale del nostro ordinamento; principi la cui erosione, conseguente agli effetti derivanti dalla sentenza della Corte di Giustizia *in re Taricco*, segnerebbe il limite di non riconoscibilità dell'ordine costituzionale. In tal senso, va evidenziato che il profilo dei "controlimiti" è legato non soltanto all'individuazione ed alla salvaguardia dei principi supremi, ma altresì alle limitazioni di sovranità consentite dall'art. 11 C o s t .

Ebbene, le limitazioni di sovranità, oltre a non poter trascinare in vere e proprie cessioni di sovranità, intanto sono costituzionalmente legittime, in quanto siano adottate "nelle forme e nei limiti" previsti dalle fonti che le consentono. Al riguardo, il Trattato sull'Unione europea, stipulato dall'Italia, e fonte delle "limitazioni di sovranità" consentite ai sensi dell'art. 11 Cost., prevede, all'art. 4.2: "L'Unione rispetta l'uguaglianza degli Stati membri davanti ai trattati e la loro identità nazionale insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale, compreso il sistema delle autonomie locali e regionali. Rispetta le funzioni essenziali dello Stato, in particolare le funzioni di salvaguardia dell'integrità territoriale, di mantenimento dell'ordine pubblico e di tutela della sicurezza nazionale. In particolare, la sicurezza nazionale resta di esclusiva competenza di ciascuno Stato membro". I parametri costituzionali invocati, come si è già osservato, connotano in termini imprescindibili l'identità costituzionale del nostro ordinamento, essendo "insiti" nella struttura fondamentale dello Stato italiano.

Ma gli stessi parametri possono essere considerati altresì quali principi generali della stessa Unione europea, in quanto comuni - i principi della divisione dei poteri, dell'uguaglianza, dell'irretroattività della legge penale, del diritto di difesa - alle tradizioni costituzionali degli Stati membri, e perciò insuscettibili di compromissione da parte delle stesse Istituzioni europee. In tal senso, l'art. 6.3 TUE sancisce: "I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali". Ebbene, la consistenza di principi supremi dei parametri invocati, che, a parere di questa Corte, vengono compromessi dall'obbligo di disapplicazione sancito dalla sentenza della Corte di Giustizia *in re Taricco*, dovrebbe attrarli nella sfera di intangibilità propria dei "principi generali" della stessa Unione europea (art. 6.3 TUE); peraltro, se l'estensione dei diritti fondamentali garantiti dall'art. 6.3 TUE è circoscritta ai principi costituzionali risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri - i principi della divisione dei poteri, dell'uguaglianza, dell'irretroattività della legge penale, del diritto di difesa -, la salvaguardia degli altri principi supremi invocati quali controlimiti -riserva di legge, finalità rieducativa della pena, tassatività - è garantita in modo maggiormente pregnante dall'art. 4.2 TUE.

L'art. 4.2., infatti, nell'affermare che l'Unione rispetta l'"identità nazionale" degli Stati membri insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale, garantisce, a sua volta, l'intangibilità dei c.d. "controlimiti", dei principi supremi che connotano l'identità costituzionale di un ordinamento n a z i o n a l e .

Né potrebbe fondatamente obiettarsi che l'art. 4.2. TUE avrebbe 'comunitarizzato' i controlimiti, incorporandoli nel diritto eurounitario, e trasformandoli da controlimiti esterni in semplici limiti interni all'ordinamento dell'U.E.; come osservato nella dottrina costituzionalistica, una tale interpretazione, infatti, snaturerebbe la funzione stessa dei controlimiti, neutralizzandone i contenuti, in quanto la gestione ed il rispetto dei controlimiti sarebbe affidato all'ordinamento (in tal caso, 'eurounitario') nei cui confronti essi vengono opposti; in tal senso, la norma del Trattato sarebbe costituzionalmente illegittima per contrasto con il metaprincipio supremo della intangibilità dei principi supremi. Resta, dunque, integra l'esclusività della competenza dell'ordinamento costituzionale nazionale ad affermare i caratteri ed il contenuto della propria identità nazionale, nelle forme e nei modi previsti dalla Costituzione.

Ciò che l'art. 4.2 TUE aggiunge è la garanzia che le stesse Istituzioni eurounitarie sono tenute a rispettare l'identità costituzionale degli Stati membri; e dunque, in caso di violazione di tale limite,

l'ordinamento nazionale che registrasse un mancato rispetto della propria identità costituzionale sarebbe, da un lato, legittimata (ai sensi del Trattato sull'Unione), e, dall'altro, obbligata (ai sensi della Costituzione interna), ad opporre i "controlimiti" alla penetrazione del diritto sovranazionale ritenuto irriducibilmente incompatibile con i principi supremi della propria Costituzione. Lungi dall'innescare pretese 'guerre' tra Corti, o tra ordinamenti, dunque, l'opposizione dei "controlimiti" non è altro che una fisiologica *actio finium regundorum* tra ordinamento nazionale e ordinamento sovranazionale, nel complesso e multifattoriale processo di integrazione europea, alla stregua delle norme costituzionali (art. 11 Cost.) e internazionali (art. 4.2 TUE) che ne regolano l'evoluzione, delimitando - finché si tratti di Unione, e non di fusione, di ordinamenti - le rispettive attribuzioni.

4.10.2. Sotto tale profilo, dei limiti alle competenze dell'Unione, pur non rientrando nel perimetro di sindacabilità della Corte Costituzionale, concernendo il profilo, spettante agli organi sovranazionali, dell'interpretazione ed applicazione del diritto dell'Unione, va nondimeno rilevato che la sentenza Taricco travalica i confini delle attribuzioni riconosciute dal Trattato alle istituzioni dell'Unione. Invero, come già osservato supra § 4.4.1. nella diversa prospettiva del principio di riserva di legge statale, la Corte di Giustizia individua la "base legale" per la tutela penale degli interessi finanziari dell'U.E. nell'art. 325 TFUE, che, come si evince dalla collocazione e dal tenore, non è una norma penale; l'art. 325 TFUE, infatti, è una disposizione sulla produzione delle leggi, rivolta agli Stati membri, a carico dei quali pone un obbligo di risultato preciso, come si evince dal comma 2, secondo cui "Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari".

Da tale disposizione, e dal complessivo quadro istituzionale dell'Unione, deriva che l'eventuale inadeguatezza della tutela penale apprestata da un ordinamento nazionale potrebbe essere sanzionata con una procedura di inadempimento dello Stato membro (art. 258 e ss. TFUE), non già con rafforzamento di un obbligo di disapplicazione con effetti penali *in malam partem* rivolto ai giudici nazionali; oppure l'Unione avrebbe la possibilità, alternativa, di esercitare i poteri conferiti dall'art. 83 TFUE, mediante adozione di direttive, previo inserimento della materia delle frodi nell'ambito delle competenze penali indirette dell'Unione.

E qui si coglie l'ulteriore profilo di travalicamento dei limiti - che, come si è evidenziato, incide sul rispetto dell'art. 11 Cost. -, in quanto il Trattato U.E. riconosce alle istituzioni 'eurounitarie', nell'ambito di quelle "limitazioni di sovranità" consentite dall'art. 11 Cost., competenza penale soltanto indiretta, prevedendo l'adozione di direttive in alcune sfere di criminalità caratterizzate da una dimensione transnazionale; in tal senso, l'art. 83 TFUE prevede che "Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando mediante direttive secondo la procedura legislativa ordinaria, possono stabilire norme minime relative alla definizione dei reati e delle sanzioni in sfere di criminalità particolarmente grave che presentano una dimensione transnazionale derivante dal carattere o dalle implicazioni di tali reati o da una particolare necessità di combatterli su basi comuni"; e tra tali 'materie' non rientrano, allo stato, le frodi agli interessi finanziari dell'Unione, essendo previste le seguenti 'sfere di criminalità': "terrorismo, tratta degli esseri umani e sfruttamento sessuale delle donne e dei minori, traffico illecito di stupefacenti, traffico illecito di armi, riciclaggio di denaro, corruzione, contraffazione di mezzi di pagamento, criminalità Informatica e criminalità organizzata".

L'assunzione dell'art. 325 TFUE quale "base legale" per la tutela penale di interessi finanziari dell'U.E., dunque, oltre ad eccedere la natura programmatica della disposizione, finisce per attribuire una competenza penale diretta all'Unione, al di fuori degli stessi limiti istituzionali previsti dal Trattato.

5. Alla stregua delle considerazioni che precedono, dunque, va proposta la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 della legge 2 agosto 2008, n. 130, che ordina l'esecuzione del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, come modificato dall'art. 2 del Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007 (TFUE), nella parte in cui impone di applicare l'art. 325, § 1 e 2, TFUE, dal quale - nell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia, 08/09/2015, causa C-105/14, Taricco - discende l'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare gli artt. 160, comma 3, e 161, comma 2, c.p., in presenza delle circostanze indicate nella sentenza europea, allorché ne derivi la sistematica impunità delle gravi frodi in materia di IVA, anche se dalla disapplicazione, e dal conseguente prolungamento del termine di prescrizione, discendano effetti sfavorevoli per l'imputato, per contrasto di tale norma con i parametri di cui agli artt. 3, 11, 25, comma 2, 27, comma 3, 101, comma 2, Cost.

**P.Q.M.**

**Commiss. Trib. Prov., Siracusa, Sez. V, Ordinanza n. 565 del 17 giugno 2016 (ud 4 aprile 2016)**

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI SIRACUSA  
QUINTA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

RUSSO ISIDORO - Presidente

BOSCARINO MARIA STELLA - Relatore

ROSSOMANDI LUCA - Giudice

ha emesso la seguente

ORDINANZA

*[Omissis]*

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Con il ricorso introduttivo, notificato all'Agenzia delle Entrate di Siracusa il 29 gennaio/2 febbraio 2015, iscritto al numero 362/15, R.T. di S.G. & C. S.A.S., rappresentata e difesa dal dottor G.A. e dal dottor G.T., ricorreva avverso l'avviso di accertamento n. (...), con il quale, per l'anno di imposta 2010, era stata disconosciuta la deducibilità di costi per Euro 87.885,00 e, conseguentemente, a seguito della rettifica del reddito dichiarato, era stato intimato il pagamento della complessiva somma di Euro 30.611,50, a titolo di Irap ed IVA, oltre sanzioni.

L'Agenzia delle Entrate aveva verificato il reddito relativo all'anno d'imposta in questione, ed invitato l'interessato a produrre documentazione fiscale; non avendo il ricorrente ottemperato all'invito, l'Agenzia delle Entrate aveva sostanzialmente disconosciuto la deducibilità del 96% di tutti i costi sostenuti dalla società ricorrente.

Quest'ultima, con il ricorso introduttivo, negando di avere ricevuto l'invito (settimo motivo di ricorso), lamentava: la giuridica inesistenza della notifica dell'atto impugnato; alcune carenze, nell'atto impositivo, dei requisiti richiesti dal legislatore con la normativa vigente; la nullità dell'atto impugnato per difetto di valida sottoscrizione nonché per la mancata indicazione del responsabile del procedimento; mancanza di esatta determinazione degli interessi dovuti; illegittimità della richiesta di versamento della percentuale a titolo di aggio; difetto di motivazione; violazione dell'articolo 12, comma 7, dello statuto del contribuente, per mancato rispetto del diritto al contraddittorio preventivo che avrebbe dovuto comportare il rilascio di una copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di controllo con la concessione di un termine dilatorio pari a 60 giorni per la presentazione di documenti e memorie, nonché violazione dei principi affermati dalla Cassazione circa il diritto al contraddittorio endoprocedimentale; difetto di motivazione, anche in relazione all'entità delle somme pretese; violazione dell'articolo 40 del D.P.R. n. 600 del 1973, relativo all'obbligo di emettere un unico avviso di accertamento ai fini della rettifica sia del reddito della società che di quello delle persone fisiche dei soci; infondatezza dell'avviso di accertamento, essendo i costi indicati in dichiarazione deducibili; inapplicabilità delle sanzioni.

Concludeva chiedendo l'annullamento dell'atto impugnato.

2. In data 2 luglio 2015 si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate di Siracusa che, dopo puntuale excursus della normativa di riferimento, difendeva la legittimità del proprio operato; osservava, al riguardo, che l'attività di controllo era scaturita dalla circostanza che, nella dichiarazione dei redditi trasmessa dalla società ricorrente, ri-

sultavano dichiarate spese deducibili piuttosto consistenti rispetto alla tipologia di attività esercitata ed al totale dei compensi dichiarati. L'Ufficio aveva notificato l'invito a produrre una serie di documenti fiscali, mediante notifica eseguito il 26 giugno 2014 ai sensi dell'articolo 60 del D.P.R. n. 600 del 1973, stante l'irreperibilità del contribuente; poiché a tale comunicazione non aveva fatto seguito la trasmissione della richiesta documentazione, l'Amministrazione, conclusa l'istruttoria, aveva emesso e notificato l'avviso di accertamento impugnato, recuperando a tassazione i costi (quote di ammortamento ed altri componenti negativi).

A proposito dei motivi di ricorso, l'Ufficio controdeduceva: quanto alla notifica dell'atto impugnato, l'irrilevanza dell'apposizione della relata di notifica e dell'intermediazione di un agente notificatore, alla stregua della costante giurisprudenza in materia; sulla giuridica inesistenza dell'atto, l'Ufficio eccepiva di aver utilizzato il modello di accertamento conforme alla normativa vigente; quanto alla sottoscrizione, l'Ufficio produceva l'atto dispositivo con il quale il direttore provinciale aveva attribuito la delega di firma al funzionario che aveva firmato l'atto impugnato; l'Ufficio, ancora, eccepiva che il responsabile del procedimento era stato correttamente individuato nell'accertamento impugnato; quanto all'indicazione degli interessi e dell'aggio, l'Ufficio si richiamava alle disposizioni normative che prevedono tali pretese; quanto alla motivazione, eccepiva che la società contribuente era stata invitata a produrre la documentazione comprovante la certezza ed inerenza dei costi esposti in dichiarazione, e, in carenza, risultava legittima l'azione accertativa posta in essere ai sensi del 41 bis del D.P.R. n. 600 del 1973; quanto alla violazione del principio del contraddittorio, eccepiva l'inesistenza di una norma che imponga all'Amministrazione di notificare il destinatario di un avviso di accertamento antecedentemente alla predisposizione dello stesso. In particolare, l'Ufficio ricordava che l'articolo 12 dello statuto del contribuente riconosce ai contribuenti una serie di garanzie ma solo nell'ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche fiscali eseguiti nei locali destinati all'esercizio delle attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali.

Invece, quando l'organo accertatore non esegue alcun accesso, ispezione o verifica fiscale nei locali in questione, ma procede ad attività di controllo all'interno dei propri uffici, non vengono estese in favore dei contribuenti le garanzie del contraddittorio anteriormente alla notifica dell'atto impositivo.

L'Agenzia, ancora, eccepiva che l'Amministrazione finanziaria, in conformità alla disciplina normativa vigente, non ha alcun obbligo di convocare il contribuente, non esistendo alcuna norma nell'ordinamento tributario che stabilisca la sanzione della nullità dell'avviso di accertamento emesso e notificato senza contraddittorio preventivo con il contribuente.

L'Agenzia concludeva, nel senso che, nel diritto tributario vigente, l'attività istruttoria svolta ai fini dell'accertamento del tributo non è retta dal principio del contraddittorio, avendo l'Amministrazione una facoltà discrezionale e non un obbligo di instaurare il contraddittorio preventivo.

Quanto agli ulteriori motivi di ricorso, l'Agenzia deduceva che l'atto impositivo era stato adeguatamente motivato; che nessuna violazione dell'articolo 40 del D.P.R. n. 600 del 1973 si era concretizzata, in quanto nell'avviso di accertamento era stato indicato il maggior reddito accertato alla società, attribuito pro quota ai due soci; eccepiva, infine, circa il merito della pretesa dell'Ufficio, la genericità delle contestazioni; e la legittimità delle sanzioni irrogate.

Con memoria dell'11 marzo 2016, parte ricorrente controdeduceva alle argomentazioni dell'Agenzia; tra l'altro, eccepiva che l'invito alla produzione dei documenti contabili non era mai pervenuto, e ciò perché il messo lo aveva notificato utilizzando la procedura per gli irreperibili assoluti (che prevede il deposito dell'atto in busta sigillata presso il comune ed affissione di avviso di deposito sempre all'albo comunale), procedura legittima solo qualora il destinatario non abbia alcuna abitazione, ufficio o azienda nel comune dove deve essere eseguita notificazione, ma la società ricorrente, fin dal 2003, aveva la propria sede in Avola, come da certificazione della CCIAA, ed in tale sede il messo avrebbe dovuto eseguire la notifica.

Nel merito, la società ricorrente insisteva circa la deducibilità dei costi non riconosciuti dall'Ufficio, producendo tutta la documentazione contabile della società relativa all'anno d'imposta 2010 (registro acquisti, fatture di acquisto, documentazione contabile relativa ai costi esclusi dal campo di applicazione Iva).

Insisteva nell'accoglimento del ricorso.

Il 4 aprile 2016 le parti insistevano nelle rispettive conclusioni ed esaurita la discussione orale il ricorso veniva trattenuto in decisione.

L'oggetto della controversia e la normativa di riferimento

3. Avuto riguardo alla circostanza che, alle numerose doglianze della società ricorrente, l'Amministrazione fi-

nanziaria ha replicato depositando documentazione varia ed invocando giurisprudenza contraria alle test della ricorrente (che condurrebbe alla reiezione di tutte le censure ad eccezione di quella relativa alla violazione dell'art.12 Stat. Contribuente), diventa di cruciale importanza (e determinante ai fini della risoluzione della controversia) chiarire la legittimità o meno delle disposizioni in materia, nella parte in cui non prevedono alcun contraddittorio nell'ipotesi di accertamenti fiscali usualmente definiti "a tavolino", vale a dire eseguiti presso gli uffici della stessa amministrazione finanziaria, come nel caso in questione.

Si tralasceranno le disposizioni in materia IVA (articoli 54 e 55 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n.633) applicate nel caso in esame, dovendosi condividere l'orientamento della Cassazione SS.UU., decisione del 9/12/2015, n. 24823 (v. infra), con il conseguente obbligo di disapplicazione delle norme che non prevedono il preventivo contraddittorio, per violazione del diritto Eurounitario.

Ai fini delle imposte sui redditi gli articoli 38, 39, 40, 40 bis, 41 e 41 bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n.600 disciplinano i diversi tipi di avvisi di accertamento o atti di rettifica e non prevedono obblighi di preventivo contraddittorio con il destinatario dell'accertamento anteriormente all'emissione dell'accertamento.

L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, prevede garanzie, di carattere procedimentale (formazione di un verbale di chiusura delle operazioni; rilascio di copia del medesimo al contribuente; facoltà del contribuente di comunicare osservazioni e richieste e corrispondente dovere dell'Ufficio di valutarle; divieto per l'Ufficio di emettere l'avviso di accertamento prima della scadenza del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio di copia del verbale, salva la ricorrenza di particolare e motivata urgenza) che si applicano soltanto agli accertamenti emessi in esito ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente.

Ad eccezione, quindi, di tali ipotesi, la struttura del procedimento in questione, come d'altra parte pacificamente ammesso dalla medesima Agenzia resistente, comporta che, allorquando l'amministrazione finanziaria, d'ufficio, procede ad una verifica fiscale nei riguardi di un contribuente, non ha alcun obbligo, sanzionato a pena di nullità, di innestare un contraddittorio preventivo anteriormente alla conclusione del procedimento di accertamento. L'Ufficio, infatti, come argomentato nelle controdeduzioni dell'Agenzia, può formarsi un principio di convincimento del tutto autonomo circa la possibilità di procedere ad una rettifica, sulla base di una istruttoria già compiuta, oppure in attuazione di disposizioni che prevedono meccanismi di tassazione di tipo presuntivo.

Può accadere, invece, che decida di coinvolgere il contribuente, anche al fine di raccogliere dati ed elementi necessari o utili per la verifica della posizione fiscale, e in tal caso può invitare il contribuente (come avvenuto nel caso in questione) a produrre documentazione fiscale.

Nel caso specifico, tale comunicazione non è andata a buon fine, per le ragioni sulle quali, sostanzialmente, le parti convergono (la comunicazione è stata notificata con il rito degli irreperibili, che comporta deposito ed affissione presso gli uffici comunali, anziché presso la sede dell'azienda, la quale lamenta di non averne saputo nulla); ma tale aspetto non è particolarmente rilevante ai fini della questione che viene sottoposta alla Corte: infatti, quand'anche l'invito a comparire fosse andato a buon fine, ed il contribuente avesse consegnato la documentazione richiesta, in ogni caso la successiva fase procedimentale si sarebbe svolta senza alcun contraddittorio. In pratica, l'amministrazione finanziaria, esaminati gli atti e i documenti eventualmente consegnati dal contribuente, avrebbe adottato le proprie decisioni, provvedendo direttamente ad emettere un atto impositivo, senza previamente informare il contribuente delle conclusioni alle quali fosse pervenuta dopo aver esaminato la documentazione relativa alla sua posizione fiscale.

In sostanza, come riportato nelle difese dell'Agenzia delle entrate, nessuna norma nell'ordinamento tributario impone che, prima di emettere l'avviso di accertamento (atto impositivo), il contribuente debba essere informato.

Come si vede, risulta a questo punto irrilevante distinguere le varie ipotesi, cioè se, nella fase iniziale dell'accertamento d'ufficio, il contribuente sia stato convocato per consegnare documenti, o meno, oppure se sia stato convocato ma non si sia presentato, ovvero ancora sia stato convocato e sia comparso, depositando la documentazione fiscale chiesta; infatti, in ogni caso, quand'anche tale convocazione ci sia stata, sia che il contribuente abbia assolto alla richiesta, consegnando dati ed elementi richiesti ai fini della verifica della sua posizione fiscale, sia che il contribuente non si sia presentato (come avvenuto nel caso in questione, e a prescindere se tale omissione sia riconducibile ad errore della medesima amministrazione finanziaria nel notificare l'invito a comparire in luogo diverso dalla sede aziendale), comunque l'esito è lo stesso: l'amministrazione procedente istruisce la pratica in assenza del contribuente, valuta la documentazione eventualmente fornita dall'interessato, dopodiché assume le proprie decisioni e -senza previamente avvisarne il contribuente- le formalizza nell'avviso di accertamento contenente la contestazione delle violazioni, l'irrogazione delle sanzioni, l'intimazione al pagamento.

Avverso tale atto, il contribuente può soltanto presentare ricorso giurisdizionale (se del caso, a seconda del valore della controversia, nella forma dell'istanza di reclamo-mediazione che vale come ricorso decorso il termine di 90 giorni senza accoglimento dell'istanza o conclusione della mediazione), fermo restando che l'avviso di accertamento, decorsi 60 giorni dalla notifica, è titolo esecutivo per la riscossione delle somme indicate.

Si deve ulteriormente precisare che nel caso in questione l'avviso di accertamento è stato emesso ai sensi delle seguenti norme:

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 39 (rubricato "Redditi determinati in base alle scritture contabili"), c.1 lett. d (il quale prevede che, per i redditi d'impresa delle persone fisiche, l'ufficio procede alla rettifica "se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti") e 41 bis (il quale, rubricato "accertamento parziale", stabilisce che "senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'art. 43, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate, qualora dalle attività istruttorie di cui all'articolo 32, primo comma, numeri da 1) a 4), nonché dalle segnalazioni effettuati dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, compresi i redditi da partecipazioni in società, associazioni ed imprese di cui all'art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, o l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, nonché l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibili, ovvero la maggiore imposta da versare, anche avvalendosi delle procedure previste dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Non si applica la disposizione dell'art. 44.").

L'istruttoria -come si evince dalla copia dell'invito, prodotto in giudizio dall'Agenzia- è avvenuta ai sensi dell'art.32 (che prevede, tra le altre ipotesi, l'invito al contribuente a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento).

Tale disposizione stabilisce, per quanto qui rileva, che gli inviti e le richieste devono essere notificati ai sensi dell'art. 60. Dalla data di notifica decorre il termine fissato dall'ufficio per l'adempimento, che non può essere inferiore a 15 giorni, prorogabile di altri 20.

Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa, salvo che il contribuente depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile.

Come si evince dall'atto impugnato, l'Agenzia ha altresì applicato il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 25 (che fa rinvio, per le attività di controllo e rettifica della dichiarazione, per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale, nonché per il relativo contenzioso, alle disposizioni in materia di imposte sui redditi) e 32 (in vigore alla data dell'accertamento, prevedeva l'ammontare delle sanzioni amministrative per le violazioni relative alla dichiarazione).

Come si desume dalla lettura dell'art.32 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, una volta avviata l'istruttoria (nel caso in questione, a seguito di invito all'interessato alla trasmissione di atti, i documenti, i libri ed i registri, ma la disposizione in questione prevede altre modalità di acquisizione di dati e notizie, in alcuni casi coinvolgendo nella fase iniziale il contribuente, come nell'ipotesi di invio di questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei confronti degli stessi contribuenti o nei confronti di altri contribuenti con i quali si siano intrattenuti rapporti, in altri casi senza contatti con il contribuente, mediante acquisizione di dati e notizie presso terzi: si vedano le numerose categorie indicate nel citato art.32), l'Amm.ne esamina la documentazione acquisita, e, conclusa l'istruttoria, raggiunte le proprie determinazioni, senza alcun previo contraddittorio con il contribuente, provvede all'emissione dell'avviso di accertamento, che comprende, oltre le maggiori imposte accertate, l'irrogazione di sanzioni amministrative, con intimazione ad adempiere; l'atto, decorsi 60 giorni dalla notifica, è titolo esecutivo.

4. Nella vicenda in esame da parte di questo Collegio Giudicante, le tesi che si fronteggiano sono quelle del

ricorrente, secondo il quale una volta che l'amministrazione finanziaria abbia istruito la pratica, valutato i dati e gli elementi raccolti, e concluso l'istruttoria, pervenendo alle proprie decisioni, prima dell'emissione dell'atto impositivo negativo deve instaurare il contraddittorio con il contribuente, comunicandogli circa le proprie conclusioni ed accordandogli un termine per la presentazione di memorie e documenti avverso le conclusioni negative alle quali l'amministrazione stessa sia pervenuta; e la tesi dell'Ufficio, secondo il quale l'obbligo di instaurare il contraddittorio con il contribuente prima dell'emissione dell'atto impositivo è riconosciuto dall'articolo 12 dello statuto del contribuente unicamente nell'ipotesi in cui l'attività di verifica si sia svolta mediante accessi" ispezioni e verifiche fiscali eseguite nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente, ma non nell'ipotesi in cui l'accertamento sia stato avviato a seguito dell'iniziativa dell'ufficio senza accesso nei luoghi di residenza del contribuente, nella sede o nei locali dell'impresa.

La problematica, dunque, ruota intorno alla necessità o meno di avvisare il contribuente del fatto che, a conclusione di un'attività di controllo eseguita presso gli uffici dell'amministrazione finanziaria, quest'ultima è pervenuta alla decisione di emettere un atto impositivo.

La giurisprudenza è ferma nell'escludere che le garanzie in tema di contraddittorio assicurate al contribuente sottoposto a verifiche fiscali presso la propria residenza ovvero nella sede o nei locali dell'impresa debbano essere estese ai casi di attività di controllo presso gli uffici dell'amministrazione finanziaria.

La tesi prospettata dall'Ufficio nel presente giudizio risulta, quindi, conforme alla giurisprudenza formatasi sul richiamato articolo 12 dello Statuto del contribuente, stante il tenore testuale della norma, limitata alle verifiche fiscali presso il contribuente.

Ebbene, tale disposizione, come verrà meglio chiarito in seguito, non appare rispettosa della normativa di seguito indicata, e conseguentemente, questo Collegio giudicante ritiene che la soluzione della presente controversia non possa prescindere dalla sottoposizione delle questioni di legittimità costituzionale infra indicate.

#### Rilevanza e motivazioni delle questioni sollevate

5. Nel caso in esame di questa Commissione, il contribuente lamenta che gli è pervenuto un atto di accertamento istruito e formato dall'amministrazione finanziaria in assenza di alcun contraddittorio.

Ora, nell'ordinamento giuridico interno non si ravvisa un generalizzato obbligo di contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo di formazione dell'atto fiscale, in quanto le garanzie, di carattere procedimentale, predisposte dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 si applicano soltanto agli accertamenti emessi in esito ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente; e non in relazione agli accertamenti derivanti da verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio, in base alle notizie acquisite da altre pubbliche amministrazioni, da terzi ovvero dallo stesso contribuente, in conseguenza della compilazione di questionari o in sede di colloquio (c.d. "verifiche a tavolino").

6. La giurisprudenza ha ritenuto che, anche dopo l'entrata in vigore dello Statuto del contribuente (L. n. 212 del 2000), non sia possibile ritenere esistente un principio generale di contraddittorio in ordine alla formazione della pretesa fiscale: Cassazione, n. 26316/10; con specifico riferimento alla previsione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, Cass. 21391/14, 15583/14, 13588/14, 7598/14, 25515/13, 2360/13, 446/13 16354/12; con riguardo all'avviso bonario previsto, dall'art. 6, comma 5, della predetta legge, in relazione alle cartelle D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis: Cass. 12023/15, 8342/12, 7536/11, 795/11.

In contrario, Cass., ss.uu., 19667/14 e 19668/14, che sviluppano l'argomento di una generalizzata espansione della garanzia del contraddittorio (peraltro in fattispecie diverse da quella in esame), quale espressione di principio immanente all'ordinamento nazionale ed a quello Europeo.

Si deve osservare che poco prima, Cassazione civile, sez. trib., con decisione del 5 febbraio 2014 n. 2594, in relazione ad una censura di omessa violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, da intendersi esteso anche ai casi di "istruttoria condotta nella sede dell'Ufficio tributario" (onde non incorrere nel vizio di incostituzionalità), aveva ritenuto il motivo fondato.

Di seguito, le Sez. un., con la decisione 18/09/2014, n. 19667, dopo aver premesso che lo statuto del contribuente è costituito da un complesso di norme la cui precipua funzione è quella di improntare l'attività dell'amministrazione finanziaria alle regole dell'efficienza e della trasparenza, nonchè quella di assicurare l'effettività della tutela del contribuente nella fase del procedimento tributario, con norme (quali gli artt. 5, 6, 7, l'art. 10, comma 1, 12, comma 2) che sostanzialmente riproducono alcune delle Fondamentali regole dettate dalla L. n. 241 del 1990 sul procedimento in generale, dalle quali emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova

legittimità nella formazione procedimentalizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella "fase precontenziosa" o endoprocedimentale", al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili, affermavano che il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost, richiamando al riguardo le sentenze nn. 16412 del 2007 e 26635 del 2009, sempre delle Sezioni Unite.

Inoltre, il rispetto dei diritti della difesa e del diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione, come afferma - ricordando la propria precedente sentenza del 18 dicembre 2008, in causa C-349/07 Sopropé - la Corte di Giustizia nella sua recentissima sentenza del 3 luglio 2014 in cause riunite C-129/13 e C-130/13, K.I. e D.H..... Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento, afferma la Corte di Giustizia, è attualmente sancito non solo negli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'art. 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il citato art. 41, par. 2 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo. Conclude la Corte che in forza di tale principio, che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione, mediante una previa comunicazione del provvedimento che sarà adottato, con la fissazione di un termine per presentare eventuali difese od osservazioni.

Va sottolineato che, pur avendo precisato che l'obbligo in questione, ad avviso della Corte, incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità, le Sezioni poi concludevano nel senso che, in ragione del dovuto rispetto del diritto di difesa, l'attivazione del "contraddittorio endoprocedimentale"..... costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa.

Ma più di recente, la Cassazione SS.UU., con decisione del 9/12/2015, n. 24823, dopo aver premesso che in tema di contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria non vi è coincidenza tra disciplina Europea e disciplina nazionale (la prima, infatti, prevede il contraddittorio endoprocedimentale, in materia tributaria, quale principio di generale applicazione, pur valutandone gli effetti in termini restrittivamente sostanzialistici; la seconda, lo delinea, invece, quale obbligo gravante sull'Amministrazione a pena di nullità dell'atto non, in via generale, ogni qual volta essa si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, ma, soltanto, in singoli casi), e che tale divaricazione si proietta inevitabilmente sulla regolamentazione dei tributi c.d. "non armonizzati" (in particolare: quelli diretti), estranei alla sfera di competenza del diritto dell'Unione Europea, e di quelli c.d. "armonizzati" (in particolare: l'Iva), in detta sfera rientranti, ha ulteriormente chiarito che:

- per i tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi in cui tale obbligo sia previsto da specifica norma di legge; ai suddetti tributi, estranei alle competenze dell'Unione, non si applica, invero, il diritto Europeo;

- nel campo dei tributi "armonizzati" (che, inerendo alle competenze dell'Unione, sono investiti dalla diretta applicazione del relativo diritto) l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale assume, invece, rilievo generalizzato, se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso".

A tale decisione hanno fatto seguito ulteriori pronunce:

- C.T. Reg. Firenze 18.1.2016 n. 736/1/15, che ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, 7 comma dello Statuto del Contribuente nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto a ricevere copia del verbale con cui si concludano le operazioni di accertamento e di disporre di un termine di 60 giorni per eventuali controdeduzioni, alle sole ipotesi in cui la Amministrazione abbia "effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività" del contribuente, secondo il "diritto vivente" risultante dalla sentenza 24823/15 delle SS.UU.;

- Cassazione civile, sez. trib. 20 aprile 2016 n. 7914; in tale giudizio era stata sollevata, con ordinanza n.

24739 del 2013, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37 bis D.P.R. n. 600 del 1973 cit., che veniva dichiarata infondata dalla Corte cost. con sentenza n. 132 del 2015, ritenendosi non contraria a Costituzione la previsione di una sanzione di nullità per la mera violazione del termine dilatorio di giorni sessanta, quest'ultimo stabilito a favore del contribuente per consentire allo stesso l'esercizio del contraddittorio cosiddetto "endoprocedimentale" o amministrativo o preventivo.

La S.C., nel dare atto della decisione delle Sezioni Unite n. 24823 del 2015 (dalla quale deriva che la disciplina del contraddittorio amministrativo che deve precedere la notifica dell'atto impositivo va distinta a seconda del tributo oggetto di accertamento, cioè tra tributi "armonizzati" e non), afferma che con tale decisione è stata quindi dismessa la soluzione trovata dalle precedenti Sezioni Unite della Corte, che era stata quella di ritenere "immanente" anche nel nostro ordinamento la obbligatorietà del contraddittorio amministrativo tutte le volte in cui un atto erariale fosse "destinato ad incidere in modo negativo sui diritti e gli interessi del contribuente" (Cass. sez. un. n. 19667 del 2014), Soluzione che avrebbe avuto l'effetto di rendere omogenea la disciplina italiana a quella Europea, sotto il fondamentale aspetto del riconoscimento del diritto del contribuente di rappresentare le proprie ragioni prima dell'instaurazione del giudizio e quindi anche nella direzione di una maggiore realizzazione del principio di "buon andamento" della pubblica amministrazione ex art. 97 Cost., comma 2, e che è norma in tutto omologa alla previsione contenuta nell'art. 41, comma 2, lett. a), Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea e che del resto appariva coerente con la decisione della Corte cost. n. 132 cit.;

- Commissione Tributaria Regionale di Reggio Emilia (sentenza 5/1/2016 - 16 marzo 2016 n. 59), che, pur dando atto degli orientamenti giurisprudenziali della Suprema Corte, afferma il principio che le garanzie poste dall'articolo 12, comma 7 dello Statuto prescindono dal luogo in cui è effettuata la verifica, in quanto la norma tutela la difesa e l'affidabilità dell'accertamento e non il luogo in cui la verifica viene messa in atto, L'articolo 12 dà concreta attuazione agli articoli 97, 53 e 3 della Costituzione, imponendo agli uffici di garantire al contribuente il diritto di partecipare all'accertamento tributario attraverso un vero e proprio contraddittorio pre-accertativo. Diversamente ragionando si realizzerebbe una disparità di trattamento con fattispecie analoghe, con violazione dei principi costituzionali di imparzialità e buon andamento della Pa, di capacità contributiva, della ragionevolezza e del diritto di difesa. D'altra parte, proprio nei casi delle verifiche eseguite in ufficio emerge a maggior ragione l'esigenza del confronto preventivo perché "il contribuente potrebbe trovarsi a ricevere un accertamento esecutivo per tutta risposta di una produzione documentale - magari effettuata da terzi - o della risposta a un questionario, senza aver potuto mai interloquire con l'ufficio finanziario e prospettare le proprie ragioni nei confronti dell'ipotesi accusatoria, che sarà conosciuta per la prima volta solo a seguito di un atto già esecutivo, suscettibile di cristallizzarsi se non impugnato entro uno stretto termine di decadenza";

- Commissione tributaria della Regione Piemonte ( sentenza 126/1/2016 ), che afferma come, non essendo stato concesso il diritto al contraddittorio per l'imposta sul valore aggiunto (tributo armonizzato), la violazione va riconosciuta anche per gli altri tributi, data l'unicità dei fatti. Tanto più che la contribuente aveva prodotto in giudizio documenti che, qualora fossero stati esaminati prima dell'emissione dell'avviso, avrebbero potuto "in linea teorica, se accolti, determinare quanto meno una diversa e minore pretesa tributaria";

- di segno opposto, la sentenza del 22/02/2016 n. 203/5 della Comm. Trib. Reg. per l'Abruzzo, secondo la quale, alla stregua della recente Cass. S.U. 9 dicembre 2015 n. 24823, va escluso l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti "a tavolino" (nel caso in questione originati da controlli bancari).

La questione, come si vede, ha registrato contrasti in giurisprudenza.

In effetti, nell'ordinamento interno, la previsione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non è fonte di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a carico dell'Amministrazione fiscale; quindi, l'Amministrazione non ha alcun obbligo, allorché si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, di attivare con l'interessato contraddittorio preventivo, pena l'invalidità dell'atto, nè in base alle specifiche norme in materia di accertamenti, nè in base allo Statuto del contribuente, L. n. 212 del 2000, che ha sì previsto garanzie procedurali, ma solo ed esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente.

D'altra parte, la ricostruzione delle SS.UU. di cui alla decisione del 9/12/2015, n. 24823 appare ineccepibile, avuto riguardo alla sfera di operatività del diritto Eurounitario.

Sicché gli opposti orientamenti giurisprudenziali di cui si è dato atto, pur esprimendo l'evidente disagio dell'interprete nel dover seguire il cd. doppio binario, si scontrano contro un dato testuale che appare insuperabile.

Le disposizioni di diritto Europeo rilevanti ed i relativi precedenti giurisprudenziali

7. L'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, nel garantire il diritto ad una buona amministrazione, prevede che, nell'ambito di tale diritto, va, tra gli altri, ricompreso "il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio (cfr. Corte giust. 22.10.13, in causa C-276/12, Jiri Sabou; 3.7.2014, in causa C-129 e C<sup>130</sup>/13, Ramino International Logistics)".

Le SS.UU - dopo aver ricordato che dalle sentenze 3.7.2014 (causa C-129 e C/130/13, Ramino International Logistics), 22.10.13 (causa C-276/12, Jiri Sabou), 18.12.08 (causa C-349/07, Sopropè), 12.12.02 (causa C-395/00, Soc. Distillerie Cipriani), 21.9.00 (causa C-462/98 P, Mediocurso c. Commissione), 4.10.96 (causa C-32/95 c. Lisrestat) emerge il principio generale secondo il quale il rispetto del contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo, non escluso quello tributario, costituisce principio fondamentale dell'ordinamento Europeo, che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto lesivo, per cui il destinatario del provvedimento teso ad incidere negativamente sui suoi interessi deve essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione - hanno tuttavia precisato come tale principio non possa trovare applicazione al di fuori dei casi dei tributi armonizzati.

Deve tuttavia esaminarsi la compatibilità delle disposizioni interne con alcune norme della Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

L'art. 1 del Protocollo Addizionale n. (...) alla Convenzione dispone: "Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di utilità pubblica e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali di diritto internazionale. Le precedenti disposizioni non portano pregiudizio al diritto degli Stati di mettere in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi oppure di ammende".

Afferma la Cassazione civile, sez. trib., 30/06/2011, con sent. n. 14362:

Come espresso in diverse occasioni, la Corte ripete che l'articolo 1 del Protocollo n. (...) contiene tre norme distinte: "la prima norma, esposta nella prima frase del primo paragrafo, è di natura generale ed enuncia il principio del diritto al rispetto dei beni; la seconda norma, contenuta nella seconda frase del primo paragrafo, riguarda la privazione dei beni a certe condizioni; la terza norma, nel secondo paragrafo, riconosce che gli Stati Contraenti hanno il diritto, tra l'altro, di controllare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale.... Tali norme non sono "distinte" nel senso che non hanno un legame tra loro: la seconda e la terza norma, relative a particolari casi di ingerenza nel diritto al rispetto dei beni, devono essere interpretate alla luce del principio contenuto nella prima norma" (cfr. J. e altri a Regno Unito, 21 febbraio 1986, Serie A n. 98, che in parte ripete i termini della tesi della Corte in Sporong e Lonroth c. Svezia, 23 settembre 1982, Serie A n.52, p 24; cfr. anche The Holy Monasteries c. Grecia, sentenza del 9 dicembre 1994, Serie A n. 301-A; Iatridis c. Grecia GC, n. 31107/96, CEDU 1999-11; e Beyeler c. Italia GC, n. 33202/96, CEDU 2000-1).

In particolare - come affermato nel Provvedimento del 29/03/2006 Grande Camera, caso: Scordino contro Italia, Ricorso n. 36813/97 -: "L'ingerenza nel diritto al rispetto dei beni deve temperare un "giusto equilibrio" tra le esigenze dell'interesse generale della comunità e il requisito della salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo (cfr. tra altre autorità Sporong e Lonroth, cit. supra). La preoccupazione di conseguire tale equilibrio si riflette nella struttura dell'Articolo 1, visto nella sua interezza, e che comprende quindi la seconda frase che deve essere letta alla luce del principio generale enunciato nella prima frase. In particolare, deve sussistere un ragionevole rapporto di proporzionalità tra i mezzi impiegati ed il fine che si cerca di realizzare con qualsivoglia misura applicata dallo Stato, comprese le misure che privano una persona dei suoi beni (cfr. Pressos Campania Naviera S. A. e altri c. Belgio, sentenza 20 novembre 1995, Serie A n. L'ex re di Grecia e altri c. Grecia GC, n. 25701/94; e Sporong e Lonroth, city supra)..

Ebbene, la mancata previsione di un contraddittorio procedimentale anteriormente all'adozione di un avviso di accertamento che, vuoi per l'entità delle sanzioni e degli interessi che si aggiungono al maggior reddito accertato, vuoi per la circostanza dell'esecutività connessa al titolo (che consente l'avvio della procedura esecutiva e quindi la spoliatura dei beni del contribuente) appare violare il citato necessario rapporto di proporzionalità.

Infatti, avvisare il contribuente dell'imminente emissione di un atto di tal genere, indicando le motivazioni ed assegnando un termine ragionevole (ad es. i 60 giorni previsti all'art. 12 c.7 dello Statuto del contribuente), non comporterebbe alcun significativo aggravio per l'attività degli uffici.

A fronte del quale, l'entità della pretesa fiscale aggravata dalle sanzioni è suscettibile di compromettere il diritto

al rispetto dei beni alterando il giusto equilibrio tra le esigenze di interesse generale e gli imperativi di salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo.

Non si può non citare, in proposito, la sentenza 16 luglio 2015, C- 255/14, con la quale la CGUE si è pronunciata sul principio di proporzionalità delle sanzioni che gli Stati membri debbono necessariamente rispettare, in base ai principi generali del diritto dell'UE, anche nei casi in cui manchi una armonizzazione Europea delle sanzioni applicabili.

La Corte, esaminando la compatibilità con il diritto dell'UE delle sanzioni ungheresi a tutela degli obblighi dichiarativi in materia valutaria (pari al 60% delle somme in contanti non dichiarate in dogana), ha ribadito che "27.... secondo consolidata giurisprudenza della Corte, in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi tuttavia sono tenuti ad esercitare questa competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità (v. sentenze *Ntioniik e Pikoulas*, C-430/05, EU:C:2007:410, punto 53, e *Urbán*, C-210/10, EU:C:2012:64, punto 23). 22 In particolare, le misure amministrative o repressive consentite da una normativa nazionale non devono eccedere i limiti di ciò che è necessario al conseguimento degli scopi legittimamente perseguiti da tale normativa (v. sentenze *Ntioniik e Pikoulas*, C-430/05, EU:C:2007:410, punto 54, nonché *Urbán*, C-210/10, EU:C:2012:64, punti 24 e 53). 23 In tale contesto, la Corte ha precisato che la severità delle sanzioni deve essere adeguata alla gravità delle violazioni che esse reprimono e comportare, in particolare, un effetto realmente deterrente, fermo restando il principio generale della proporzionalità (v. sentenze *Asociatia Accept*, C-81/12, EU:C:2013:275, punto 63, e *LCL Le Crédit Lyonnais*, C-565/12, EU:C:2014:190, punto 45)".

Deve quindi concludersi che il canone di proporzionalità, che assurge a principio generale nell'ordinamento comunitario, appare violato dalle previsioni normative in materia di accertamenti sopra richiamate, perchè l'assenza del contraddittorio anteriormente all'emissione di un atto destinato in breve tempo a divenire titolo esecutivo dando luogo all'esproprio dei beni del contribuente concretizza un intervento sproporzionato rispetto ai fini perseguiti.

Sicchè lo Stato, attraverso tale previsione, pregiudica in maniera sostanziale la situazione finanziaria dei contribuenti (si veda I.T. e B. Srl en liquidation c. Italia), e in maniera irragionevole, tale da determinare la violazione dell'art. 1 del Prot. 1.

8. Appare parimenti violata anche un'altra disposizione della Convenzione.

L'art. 6, primo paragrafo, nell'introdurre il principio dell'equo processo, stabilisce che "ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un Tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti"

Sebbene tale disposizione non contenga alcun esplicito riferimento ai giudizi tributari, tradizionalmente esclusi in quanto non rientranti nel novero dei giudizi civili o penali (cfr. Corte EDU, grande sezione, 12 luglio 2001, ricorso n. 44759/98, *Ferrazzini v. Italy*), l'esigenza di garanzia processuale che tale norma mira a realizzare deve estendersi anche al giudizio tributario nel quale si faccia valere una pretesa nei confronti dell'Amministrazione finanziaria dinanzi al giudice speciale tributario, come dimostrano alcune aperture della Corte (Corte EDU, 26 marzo 1992, ricorso nn. 11760/85, *Editions Periscope v. France*; e 23 ottobre 1997, ricorsi n. 21319/93, 21449/93 e 21675/93, *N.P. Society, Leeds P.B. Society and Y.B. Society v. the United Kingdom*; decisione sull'ammissibilità *SA Cabinet Diot et Gras Savoye c. France*).

Soprattutto, la Corte EDU ritiene sussumibili sotto l'art. 6, primo paragrafo (controversie sulla "fondatezza di ogni accusa penale") le controversie che abbiano ad oggetto l'irrogazione di sanzioni tributarie, le quali, pur di natura amministrativa, sono caratterizzate da una finalità, deterrente e punitiva ad un tempo, che consente di attribuire loro, ai fini dell'applicazione dei principi del giusto processo, natura genericamente penale (Corte EDU, sez. I, 23 luglio 2002, ricorso n. 34619/97, *Janosevic v. Sweden*, e sez. I, ricorso n. 36985/97, *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic c. Sweden*).

In particolare, con la decisione della Grande sezione del 23 novembre 2006, ricorso n. 73053/01, *Jussila v. Finland*, la Corte, dato atto dell'impossibilità di tenere distinte all'interno di un procedimento le parti che riguardano la contestazione delle imposte da quelle che concernono la contestazione delle sanzioni, implica che le regole del giusto processo devono potersi invocare in tutti quei giudizi tributari nei quali sia presente un aspetto sanzionatorio, anche se l'impugnazione necessariamente coinvolga anche l'aspetto attinente alla determinazione dell'imposta.

Più di recente, nel caso *Cecchetti c. San Marino* (ric. n. 40174/08, 9 aprile 2013) la Corte ha ritenuto applicabile l'art. 6 nel suo aspetto penale in relazione ad una condanna al pagamento di una porzione di tassa non pagata e della relativa sanzione (peraltro estremamente modesta).

Conseguentemente, nei giudizi (quale quello in esame) nei quali la contestazione investe sia la pretesa fiscale sostanziale che le sanzioni, la presenza di Quest'ultimo profilo di impugnazione consente di invocare le garanzie previste dall'art. 6. primo paragrafo della CEDU.

Ora, non può non condividersi, in tema di rapporto tra attività istruttoria degli uffici e successivo processo tributario, quanto rimarcato dalla C.T. Reg. Firenze, con l'ordinanza 18.1.2016 n. 736/1/15 sopra citata, e cioè che:

Di fatto, l'istruttoria fiscale è affidata quasi esclusivamente alla Amministrazione che -ad esempio-raccoglie dichiarazioni di persone informate dei fatti. Dichiarazioni che possono compromettere l'esito del processo.....

Di conseguenza, gli "indizi" raccolti dalla Amministrazione svolgono un ruolo decisivo e producono effetti identici a quelli propri di una istruttoria giudiziaria.....

Il contraddittorio amministrativo appare dunque strumentale a garantire il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., ed altresì che le parti processuali si collochino su un piano, se non di compiuta parità, almeno "in condizioni di parità" di guisa che il processo risulti "giusto", come prescrive l'art. 111 della Costituzione; che si ispira all'art. 6 della Carta Europea dei Diritti dell'Uomo recepita dall'art. 9 della Costituzione Europea; secondo cui "l'Unione aderisce alla Convenzione Europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali" (e quindi il citato art. 6 è posto sotto lo "scudo" degli artt. 11 e 117, 1 comma Cost.). E appare ovvio che non è né giusto né equo un processo in cui le parti non siano poste "in condizione di parità".....

...per il processo tributario (ove) è addirittura escluso che il giudice possa procedere ad una attività di acquisizione diretta (o quanto meno con la partecipazione delle parti) delle dichiarazioni di persone informate; e quindi il giudice conosce delle dichiarazioni di costoro solo attraverso i verbali degli accertato tributari. Afferma infatti la giurisprudenza che "la disposizione contenuta nell'art. 7, 4 comma, DLgs. 31 dicembre 1992 n. 546, secondo cui nel processo tributario non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniate, limita i poteri del giudice tributario ma non pure i poteri degli organi di verifica, e pertanto la limitazione vale solo per la diretta assunzione, da parte del giudice stesso, della narrazione dei fatti della controversia compiuta da un terzo, cioè per quella narrazione che, in quanto richiedente la formulazione di specifici capitoli e la prestazione di un giuramento da parte del terzo assunto quale teste, acquista un particolare valore probatorio, mentre le dichiarazioni dei terzi, raccolte da verificatori o finanziari e inserite, anche per riassunto, nel processo verbale di constatazione, hanno natura di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative e sono perciò pienamente utilizzabili quali elementi di convincimento" (Cass. civ., sez. trib., 16.7.2014, n. 16223; Cass. civ., sez. trib., 7.2.2013, n. 2916. Cass. civ., sez. trib., 30.9.2011, n. 20032).

La sancita impossibilità che le persone "informate dei fatti" siano udite nell'ambito della procedura contenziosa con le garanzie del contraddittorio, rende necessaria una garanzia nella fase amministrativa in cui le dichiarazioni di queste persone sono raccolte e documentate....

Al riguardo, si deve ricordare che la giurisprudenza Europea ha spesso affermato il principio che i diritti della difesa sono limitati in modo incompatibile con le garanzie dell'art. 6 quando una decisione si basa, unicamente o in misura determinante, su deposizioni rese da una persona "che l'imputato non ha potuto interrogare o fare interrogare nè nella fase istruttoria nè durante il dibattimento (sent. 14 dicembre 1999, *A.M. c. Italia*; sent. 13 ottobre 2005, *Bracci c. Italia*; sent. 9 febbraio 2006, *Cipriani c. Italia*; sent. 18 maggio 2010, *Ogaristi c. Italia*)".

Infatti, le prove devono essere assunte nel contraddittorio tra le parti; l'art. 61 e 3 d) richiede che il presunto autore dell'illecito abbia un'adeguata e sufficiente occasione per contestare una testimonianza a carico e di interrogarne l'autore (*E.H. c. Belgique*, n. 649/08, 25.9. 2012).

E nel caso in questione, come detto, alcuni atti dell'istruttoria difficilmente sarebbero ripetibili nel processo tributario.

D'altra parte, con la sentenza della Corte Europea dei diritti dell'Uomo del 21 febbraio 2008 nel caso "*Ravon e altri c. Francia*" (ric. n. 18497/03) in tema di perquisizioni domiciliari per verifiche fiscali, si precisa che la possibilità di tutela cd. differita - pur consentita dall'ordinamento francese mediante l'impugnazione degli atti successivi, del tutto similmente a quanto avviene nell'ordinamento italiano - è insufficiente ad assicurare una tutela effettiva.

9. Sotto ultimo profilo, deve rimarcarsi come appaia incompatibile con entrambe le disposizioni della Convenzione sopra esaminate la circostanza che il procedimento in questione si concluda, in assenza di contraddittorio, mediante l'emissione di un atto destinato a diventare titolo esecutivo (anche con riferimento alle sanzioni)

dopo ristretto lasso di tempo dalla notifica.

Occorre ricordare che con le sentenze Janosevic c. Suède (n. 34619/97) e Västberga Taxi Aktiebolag et Vulic c. Suède (n. 36985/97), la Corte ha ritenuto che né l'articolo 6 né altre disposizioni della Convenzione escludono di per sé che delle misure di esecuzione siano adottate prima che le decisioni relative alle maggiorazioni di imposta siano divenute definitive. La Corte, tuttavia, ha sottolineato che, poiché una tale rapida esecuzione può comportare conseguenze gravi per l'interessato, gli Stati sono tenuti a non ricorrere a tali esecuzione se non nei limiti della ragionevolezza, cercando di garantire un corretto bilanciamento tra gli interessi in gioco. Ciò risulta ancora più importante nei casi in cui le misure di esecuzione sono state adottate sulla base di decisioni dell'amministrazione finanziaria, ossia ancora prima che un tribunale abbia deciso sulla legittimità delle maggiorazioni in questione. In proposito, l'interesse finanziario dello Stato, che in principio gode di un peso importante nel bilanciamento tra gli interessi in gioco tenuto conto della necessità di assicurare l'effettività del sistema di imposizione, non possiede la stessa portata nel campo delle maggiorazioni di imposta. Infatti, nonostante tali sanzioni possano costituire somme notevoli, non sono concepite come fonte di finanziamento del sistema ma mirano a fare pressione sui contribuenti affinché rispettino i loro obblighi di natura fiscale e a punire gli illeciti. Di conseguenza, se da una parte l'interesse finanziario può giustificare l'applicazione da parte dello Stato di regole standardizzate e di presunzioni legali (relative) al fine di accertare l'ammontare delle imposte da pagare e delle relative maggiorazioni, dall'altra questo stesso interesse può non legittimare, di per sé, l'esecuzione immediata delle maggiorazioni di imposta.

Ebbene, applicando tali principi alla problematica in esame, ne consegue che viola il prescritto canone di ragionevolezza che un procedimento, svolto in assenza di contraddittorio, si concluda con un titolo esecutivo che, a sua volta, consente di avviare l'espropriazione dei beni del contribuente.

#### Altre disposizioni violate

10. Per completezza, si deve ricordare che, secondo la C.T.P. di Reggio Emilia (ord. 280/3/2014 del 23.9.2014), anche a prescindere dalla certa applicabilità dell'art.6 CEDU nelle ipotesi (quale quella in esame) in cui nel processo tributario entrino in gioco anche sanzioni, non importa se qualificate quali penali o amministrative dall'ordinamento interno (Corte E.D.U. 23 novembre 2006, Jussila v. Finlandia), in ogni caso la fonte CEDU impatta egualmente sui processi tributari italiani, attraverso il principio di eguaglianza e la portata generale dell'articolo 111 della Costituzione.

Riguardo quest'ultima disposizione, deve ribadirsi come l'acquisizione di elementi di prova nel corso dell'istruttoria presso gli uffici dell'amministrazione finanziaria, in carenza di contraddittorio, è suscettibile di pregiudicare un'efficace difesa da parte del contribuente nella successiva fase processuale, con conseguente compromissione del principio della parità delle armi, e quindi del "giusto processo" di cui all'articolo 111 della Costituzione, la cui applicazione al processo tributario è indubbia.

Sotto altro profilo, occorre rilevare che l'assenza di un pieno contraddittorio nella fase amministrativa comporta, nella migliore delle ipotesi, uno spostamento del contraddittorio stesso nella fase processuale, tanto da poter determinare un irragionevole ampliamento dei tempi di durata del processo, finendo col vulnerare il canone fondamentale tutelato dall'art. 6 CEDU e dall'art. 111 Cost.

#### Le questioni sollevate

11. Essendo il contrasto tra le norme nazionali (nella parte in cui non prevedono l'instaurazione di alcun contraddittorio con il contribuente anteriormente all'emissione di un avviso di accertamento) e quelle convenzionali insuperabile in sede interpretativa, in ragione sia della lettera delle disposizioni che dell'interpretazione delle Sezioni Unite sopra riferita, che costituisce diritto vivente, si evidenzia l'insanabile conflitto delle norme di cui agli artt. 32,39,41 bis D.P.R. n. 600 del 1973 e 12 Statuto del contribuente con l'art. 117, primo comma, della Costituzione, nella parte in cui prevede che la potestà legislativa sia esercitata dallo Stato nel rispetto degli obblighi internazionali, quale l'obbligo assunto con l'adesione alla Convenzione EDU, ratificata e posta in esecuzione con la L. 4 agosto 1955, n. 848.

Infatti, l'assenza di contraddittorio nella fase immediatamente precedente all'adozione dell'avviso di accertamento viola sia l'art. 1 del Protocollo Addizionale n. (...) alla Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, per le ragioni sopra evidenziate (irragionevole compressione dei beni privati al di fuori del canone di proporzionalità), sia l'art.6 della Carta, attesa la compromissione della

posizione del contribuente non solo nell'ambito del procedimento ma anche nella successiva fase processuale e/o determinandosi (posticipando il contraddittorio nella fase processuale) un irragionevole ampliamento dei tempi di durata del processo.

Di fronte a tale dubbio il giudice è tenuto a risolvere il contrasto sollevando apposita questione di legittimità costituzionale della disposizione di legge, in ragione del noto principio più volte affermato dalla Corte costituzionale, secondo cui le norme della Convenzione, così come interpretate dalla Corte di Strasburgo, assumono rilevanza nell'ordinamento interno quali norme interposte, assumendo esse un'efficacia intermedia tra legge e Costituzione, idonea a dare corpo agli "obblighi internazionali" costituenti parametro normativo cui l'art. 117, primo comma, Cost. ricollega l'obbligo di conformazione (v. Ad. Plen. n. 2 del 2015).

12, Altresì è rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale delle medesime disposizioni per contrasto con gli artt. 3, 24, 53, 111, 117 della Costituzione, per come sopra ampiamente argomentato.

Infatti, come già affermato nell'ordinanza di rimessione della CTR di Firenze del 18.1.2016 n. 736/1/15, il contraddittorio amministrativo appare strumentale a garantire il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., ed altresì che le parti processuali si collochino, su un piano se non di compiuta parità almeno "in condizioni di parità" di guisa che il processo risulti "giusto", come prescrive l'art. 111 della Costituzione; disposizione, quest'ultima, che osta altresì a qualunque ipotesi di ingiustificabile dilatazione dei tempi del processo, che consegue inevitabilmente allo spostamento in sede giurisdizionale del contraddittorio tra contribuente ed amministrazione che dovrebbe invece svolgersi nella appropriata sede amministrativa,

A sua volta, l'art. 12, 7 comma, della L. 27 luglio 2000, n. 212, nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto al contraddittorio nelle sole ipotesi in cui la Amministrazione abbia "effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività" del contribuente, appare parimenti sospetto di incostituzionalità.

Come condivisibilmente affermato dalla CTR di Firenze, nella più volte citata ordinanza di rimessione, il particolare regime delle operazioni di accertamento a seguito di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente appare infine irragionevolmente discriminatorio in relazione a quei contribuenti che non hanno subito accesso o verifica nei locali. Alcuni hanno diritto al contraddittorio altri n. in relazione al fatto -in sé non pertinente- di aver subito una ispezione. Né è del tutto persuasiva la contro obiezione: "ma se c'è stata l'ispezione vi è, o può essere, l'acquisizione di dati e documenti non forniti dal contribuente stesso; mentre se i dati sono stati forniti dal contribuente in fondo c'è una sorta di contraddittorio preventivo". L'osservazione non copre infatti la gamma intera delle possibili circostanze di fatto, Se viene redatto un accertamento a carico di un soggetto in base a documenti di pertinenza di un altro imprenditore, reperiti in un accesso nella azienda di quest'ultimo, il primo contribuente nulla sa (rectius potrebbe sapere) e si vede piovare addosso magari all'improvviso un accertamento esecutivo. E qualcosa di simile accade ove un accertamento venga emanato sulla base di documenti forniti da terzi (così come accaduto per la "lista Falciani"); o di dati bancari ricavati da un conto neppure direttamente riconducibile al contribuente, ma di pertinenza di altro soggetto (come il coniuge) che si ipotizzi a lui collegato.

E come giustamente rimarcato dalla CTR di Reggio Emilia, con la decisione sopra citata del 16 marzo 2016, proprio nei casi delle verifiche eseguite in ufficio emerge a maggior ragione l'esigenza del confronto preventivo perché "il contribuente potrebbe trovarsi a ricevere un accertamento esecutivo per tutta risposta di una produzione documentale - magari effettuata da terzi - o della risposta a un questionario, senza aver potuto mai interloquire con l'ufficio finanziario e prospettare le proprie ragioni nei confronti dell'ipotesi accusatoria, che sarà conosciuta per la prima volta solo a seguito di un atto già esecutivo, suscettibile di cristallizzarsi se non impugnato entro uno stretto termine di decadenza".

Per cui la diversità di disciplina appare sospetta di incostituzionalità alla luce degli artt. 3 e 53 della Costituzione (in quanto la capacità contributiva viene accertata con strumenti differenti scelti in base a criteri non razionali).

13. Per tutte le ragioni sopra esposte, questa Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, sez. V, alla luce delle considerazioni che precedono, considera necessaria la pronunzia della Corte Costituzionale, in riferimento alle questioni prospettate, al fine di decidere la presente controversia

P.Q.M.

la Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, sez. V, visti l'art. 134 Cost., l'art. 1 della L. Cost. 9 febbraio 1948, n. 1 e l'art. 23 della L. 11 marzo 1953, n. 87, art. 23:

- 
- dichiara rilevante e non manifestamente infondata la questione di costituzionalità degli artt. 32, 39, 41 bis D.P.R. n. 600 del 1973 (nella parte in cui non prevedono l'instaurazione di alcun contraddittorio con il contribuente anteriormente all'emissione di un avviso di accertamento) e 12, 7 comma, della L. 27 luglio 2000, n. 212 (nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto a ricevere copia del verbale con cui si concludano le operazioni di accertamento e di disporre di un termine di 60 giorni per eventuali controdeduzioni, limitatamente all'ipotesi in cui la Amministrazione abbia "effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività" del contribuente), in relazione all'art. 117, primo comma, della Costituzione, nella parte in cui prevede che la potestà legislativa sia esercitata dallo Stato nel rispetto degli obblighi internazionali, quale l'obbligo assunto con l'adesione alla Convenzione EDU, ratificata e posta in esecuzione con la L. 4 agosto 1955, n. 848;
  - dichiara rilevante e non manifestamente infondata la questione di costituzionalità degli agli artt. 32, 39, 41 bis D.P.R. n. 600 del 1973 (nella parte in cui non prevedono l'instaurazione di alcun contraddittorio con il contribuente anteriormente all'emissione di un avviso di accertamento) e 12, 7 comma, della L. 27 luglio 2000, n. 212 (nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto a ricevere copia del verbale con cui si concludano le operazioni di accertamento e di disporre di un termine di 60 giorni per eventuali controdeduzioni, limitatamente all'ipotesi in cui la Amministrazione abbia "effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività" del contribuente), in relazione agli artt. 3, 24, 53 e 111 della Costituzione;
  - dispone la sospensione del presente giudizio e ordina la trasmissione di questa ordinanza e degli atti alla Corte Costituzionale;
  - ordina che, a cura della Segreteria, la presente ordinanza sia notificata alle parti in causa e al Presidente del Consiglio dei Ministri e sia comunicata ai Presidenti della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica;
  - riserva al definitivo ogni altra decisione.

