

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN

DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

CICLO XXXI

Settore Concorsuale: 12/D2 – DIRITTO TRIBUTARIO

Settore Scientifico Disciplinare: IUS/12

LA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI

NEL PRISMA DEL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ

Presentata da: PAOLO DE QUATTRO

Coordinatore Dottorato:

Prof. ANDREA MONDINI

Relatore:

Prof. GIUSEPPE MARIA CIPOLLA

Esame finale anno 2019

LA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI NEL PRISMA DEL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ

Indice

Introduzione: *L'interesse fiscale nel trade off tra efficienza dell'azione amministrativa e tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente* 6

CAPITOLO PRIMO - IL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ NELL'OTTICA DELL'INTEGRAZIONE FISCALE EUROPEA

PARTE PRIMA - L'INTEGRAZIONE EUROPEA E L'INTEGRAZIONE FISCALE EUROPEA: IL RUOLO DEI PRINCIPI

1. Il processo di integrazione europea	15
1.1. <i>Premessa storica</i>	15
1.2. <i>L'ordinamento europeo e l'ordinamento interno: tra resistenze e permeabilizzazioni nell'ottica dell'integrazione delle fonti</i>	19
1.3. <i>L'integrazione fiscale: dal ruolo dell'interesse finanziario dell'Unione al settore delle materie non armonizzate</i>	22
2. Integrazione europea, armonizzazione e principio di autonomia procedurale	26
2.1. <i>Principio di attribuzione e principio di autonomia procedurale</i>	26
2.2. <i>La progressiva erosione del principio di attribuzione</i>	30
2.2.1. <i>Il primo livello: i poteri impliciti e la clausola di flessibilità</i>	31
2.2.2. <i>Il secondo livello: l'effetto spill-over</i>	32
2.3. <i>La progressiva erosione del principio di autonomia procedurale</i>	33

3. La vicenda del principio del contraddittorio quale banco di prova per l'esame dei (problematici) limiti all'integrazione europea	36
--	-----------

PARTE SECONDA - L'ELABORAZIONE E LO SVILUPPO DEL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ NEGLI
ORDINAMENTI INTERNI E NEL DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA

1. Il principio di proporzionalità come «principio comune» degli ordinamenti interni	40
1.1. Premessa: le origini	40
1.2. Il giudizio “a tre livelli”: Germania	43
1.3. Il giudizio a “livello unico”: Francia.....	46
1.4. Il giudizio di proporzionalità in Italia: considerazioni sull'emancipazione rispetto al sindacato di ragionevolezza.....	49
1.5. Sintesi.....	54
2. Il principio di proporzionalità nel diritto internazionale e nella CEDU.....	54
3. Il principio di proporzionalità nel diritto dell'Unione	57
3.1. L'elaborazione.....	57
3.2. L'evoluzione	60
3.3. Principio di proporzionalità e diritto tributario	62
3.3.1. Nelle materie armonizzate.....	62
3.3.2. Nelle imposte dirette: in particolare, il caso <i>Lasteyrie du Saillant</i>	65

CAPITOLO SECONDO - TUTELA (EUROPEA) DEL CONTRIBUENTE E RISCOSSIONE DEI TRIBUTI

1. Premessa: modelli di riscossione ed efficienza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria.....	70
1.1. L'evoluzione del sistema di riscossione nella permanenza della separazione rispetto alla fase impositiva	70
1.2. La riscossione: fase automatica o fase (puramente) vincolata?	73
1.2.1. Margini valutativi nella riscossione e motivazione degli atti	76
1.2.2. (segue): la valutazione dei presupposti della concessione della dilazione di pagamento	78
2. La riscossione dei tributi: ambito soggettivo ed ambito oggettivo nella problematica vicenda della separazione delle fasi e della contaminazione delle funzioni	80
2.1. Premessa: la riscossione a mezzo ruolo come modello della separazione delle fasi	80
2.2. La tutela "bifronte" del contribuente nella riscossione a mezzo ruolo	84
2.3. La concentrazione della riscossione nell'accertamento: il tramonto del ruolo, della cartella e della scansione di tutele a due livelli in favore del contribuente. Una riforma proporzionata?	87
2.4. La soppressione di Equitalia, l'attribuzione della funzione di riscossione all'Agenzia e la nuova struttura del procedimento di riscossione nell'ottica dei principi generali dell'azione amministrativa. Rinvio	92
2.5. Principio di proporzionalità e natura giuridica dell'«aggio» di riscossione	95
3. Cenni di diritto comparato sui rapporti tra riscossione e principio di proporzionalità	100

3.1. <i>Proporzionalità e legge ordinaria: il modello tedesco</i>	101
3.2. <i>Proporzionalità e Costituzione: il modello spagnolo</i>	104
3.3. <i>Proporzionalità e «diritto vivente»: il modello francese</i>	107
4. <i>La riscossione dei tributi doganali</i>	109
5. <i>Integrazione europea e «circolarità reciproca» dei principi: dall'uropeizzazione del procedimento al procedimento amministrativo europeo</i>	114

CAPITOLO TERZO - L'ESAZIONE DEI TRIBUTI ALLA LUCE DEL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ: DALLA FASE DI RISCOSSIONE ALLA FASE ESECUTIVA

1. <i>La formalizzazione del principio di proporzionalità nel procedimento amministrativo e nei procedimenti tributari</i>	117
1.1. <i>Prima sintesi dell'esposizione: i «principi comunitari» nel procedimento amministrativo come corollario dell'effetto spill-over nell'interpretazione giurisprudenziale e dottrina</i> ..	117
1.2. <i>L'esperienza di common law: dal «Wednesbury test» alla tripartizione del controllo di proporzionalità nell'ottica dell'influenza internazionale ed europea</i>	119
1.3. <i>Il corollario dell'effetto spill-over nel diritto positivo italiano</i>	123
1.3.1. <i>Una premessa necessaria: il contenuto dell'art. 1, l. 241/1990</i>	123
1.3.2. <i>L'applicazione dell'art. 1, l. 241/1990 ai «procedimenti tributari»</i>	129
2. <i>Principi generali dell'azione amministrativa ed il settore dell'esecuzione forzata</i>	134

3. Il principio di proporzionalità nelle fasi prodromiche l'esecuzione forzata. Premessa	138
3.1. Proporzionalità ed ipoteca esattoriale.....	139
3.2. Proporzionalità e fermo amministrativo	144
3.3. Proporzionalità e sospensione amministrativa dei pagamenti	150
4. Il principio di proporzionalità nella fase espropriativa.....	155
5. Proporzionalità e sospensione cautelare degli atti di riscossione	162
5.1. La «doppia anima» del principio di proporzionalità nella tutela cautelare: da parametro sostanziale a presupposto processuale per la concessione della sospensione	162
5.2. Tutela cautelare e determinazione del tasso di interesse	167
CONCLUSIONI: Il sillogismo della proporzionalità come trade off tra l'efficienza e l'effettività della riscossione coattiva dei tributi.....	170
1. Premessa.....	170
2. Il principio di proporzionalità come medium tra riscosso e dovuto nell'ottica della tutela dell'interesse fiscale: il caso della Robin Tax.....	171
3. Il principio di proporzionalità come medium nel bilanciamento tra interessi diversi e diverse posizioni giuridiche	174
4. Finale: il ruolo del rinvio pregiudiziale quale stanza di compensazione tra istanze nazionali e principi europei nell'ottica del procedimento amministrativo «europeizzato»	176
BIBLIOGRAFIA	183

Introduzione

L'interesse fiscale nel trade off tra efficienza dell'azione amministrativa e tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente

«Ora, poiché le singole spese sopportate dallo Stato non trovano copertura in altrettante imposte ad hoc, ma il loro complesso è coperto dal gettito globale di tutte le entrate, la giustificazione dell'obbligo di contribuire risiede non nell'interesse del singolo alla singola spesa, ma nel suo interesse all'esistenza dello Stato»

Berliri A., *L'obbligo di contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria*, in *Scritti in memoria di Antonio Giuffrè*, vol. III, Milano, 1968.

La nozione di “interesse fiscale” è stata concepita ed elaborata per ricostruire l'interesse dell'erario al corretto e completo incameramento delle risorse necessarie per il finanziamento delle pubbliche spese¹. Non avrebbe senso alcuno, infatti, sancire un obbligo di concorso, di cui all'art. 53, comma 1, Cost., se poi simmetricamente non si riconoscesse in capo all'Amministrazione il potere di escutere, a prescindere dalla volontà dell'obligato, quanto dovuto, in rapporto, ovviamente, al principio di capacità contributiva². Pertanto, la nozione di interesse fiscale è consustanziale allo stesso Stato di diritto, concepito sulla base del concorso alle spese pubbliche e, così configurato, si attaglia perfettamente ad una delle norme della nostra Carta fondamentale, quale è l'art. 2 Cost. Come è ben noto, tale norma, nel disporre che la Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili, pone a carico di tutti l'adempimento di quei doveri

¹ Sulla nozione di “interesse fiscale” ci si intratterà a lungo ed a più riprese nel corso del presente lavoro e questo valga anche per le note bibliografiche. In argomento in questa sede ci si limita a rinviare a Boria P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.

² Sul fondamento costituzionale dell'interesse fiscale e del potere impositivo in generale, cfr. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, pp. 59, ss.; Id., *La capacità contributiva*, in Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, vol. I-1, p. 226; De Mita, *Parità di trattamento e ricerca di principi generali nel diritto tributario*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991, p. 15; Mercatali, *L'accertamento delle imposte dirette*, Padova, 1980, pp. 4, ss.

inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale. Corretto è l'inquadramento³, tra questi doveri, di concorrere alle pubbliche spese, ciò che se non altro discende dalla considerazione che ogni spesa pubblica è tale perché funzionale al perseguimento di un pubblico interesse che, senza le dovute risorse, sarebbe destinato a restar lettera morta. E, come la Corte Costituzionale ha insegnato in oltre sessant'anni di giurisprudenza, questi interessi spaziano su tutti i campi, da quelli ovviamente economici, passando per quelli sanitari, quelli relativi all'istruzione ed all'insegnamento, toccando anche un labile interesse "all'imparzialità dell'informazione"⁴, nel riconoscimento della qualifica di tributo del canone radiotelevisivo. Dunque, sotto un profilo essenzialmente ontologico, hanno ormai perso di attualità quelle concezioni ermeneutiche, sorte sull'idea della odiosità del prelievo, che equiparano l'imposizione ed il tributo ad una pena, ad una sanzione, con la conseguente equiordinazione delle leggi impositive alle leggi penali⁵.

La costituzionalizzazione dell'interesse fiscale dal suo vertice, che è l'art. 53, comma 1, Cost., passa per la base, il cui primo lato è costituito dall'art. 2 Cost. ed il secondo lato, che necessariamente finisce per ricongiungersi ai primi due, è costituito dall'art. 3, comma 2, Cost. Si è infatti autorevolmente notato, ed è ormai un dato acclarato, che se, da un lato, il primo comma dell'art. 3, nel far riferimento alla c.d. uguaglianza formale, non richiede alcuna spendita di risorse, considerato il suo contenuto sostanzialmente ideologico e liberale, il secondo comma è, invece, la vera e

³ Su cui Moschetti, *Il principio*, cit., pp. 77, ss.; Cordeiro Guerra, *Problemi in tema di traslazione convenzionale d'imposta*, Rass. Trib., 1988, I, pp. 485, ss., nonché larga parte della manualistica istituzionale, tra cui Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, Torino, 2017, p. 77; Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2017, p. 149; Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2017, p. 58. *Contra*, secondo cui, essendo l'art. 53 Cost. una norma esclusivamente di garanzia, il principio di capacità contributiva ivi sancito non potrebbe esser posposto al generale principio di solidarietà sociale sancito nell'art. 2 Cost., cfr. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, p. 36; Id., *Diritto tributario*, Padova, 2016, p. 26.

⁴ Corte Cost. 26 giugno 2002, n. 284.

⁵ Per una ricostruzione di tale aspetto ed il superamento di tali concezioni, cfr. Micheli, *Profili critici in materia di potestà di imposizione*, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1964, I, pp. 16, ss., nonché per riferimenti anche alla dottrina straniera e segnatamente spagnola e tedesca, cfr. Amatucci, *L'ordinamento giuridico finanziario*, Napoli, 1985, pp. 218, ss.

propria norma precettiva, nel far obbligo alla Repubblica di rimuovere gli ostacoli che di fatto impediscono il raggiungimento di tale posizione di uguaglianza tra gli individui⁶. L'art. 3 è indubbiamente una norma cardine della giurisprudenza costituzionale e tra i vari parametri possibili è quello certamente maggiormente utilizzato, tanto è che la dottrina costituzionalistica vi si riferisce come ad un *passerpartout* per l'accesso al giudizio di costituzionalità⁷. Di fatto, tale norma costituisce un canone ermeneutico la cui portata, oltre ovviamente alla rilevanza politica, costituirà il tronco del presente lavoro. Difatti, il cennato secondo comma impone la rimozione degli ostacoli che provocano le disuguaglianze ma nel suo contenuto precettivo, implicitamente, esso richiede che sussistano risorse adeguate per il compimento di questa operazione di riequilibrio: quindi, se dal "lato" dell'art. 2 Cost. si ritrae facilmente l'annessione dell'interesse fiscale ai diritti inviolabili, dall'altro è proprio il "lato" dell'art. 3 Cost. che finisce per connettersi al vertice di questa triangolazione nell'imporre, una volta in più, il concorso alle spese pubbliche⁸.

Del resto, si è icasticamente notato, l'art. 53, comma 1, Cost., si pone al centro di due possibili chiavi di lettura, cioè muovendosi "da destra" o "da sinistra"⁹. Quest'ultima lettura è quella tipica: si pare da sinistra, si ritrae il principio di capacità contributiva e si attribuisce alla norma costituzionale una funzione di garanzia, usbergo contro la figura dell'imposta confiscatoria. La lettura "da destra" è, invece quella più avanzata, e che non è alternativa alla prima ma semmai complementare: si

⁶ Sulla contrapposizione tra i due commi si rinvia a Bin – Bartole, *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008.

⁷ Ruggeri – Spadaro, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, Torino, 2014.

⁸ Boria, *L'interesse*, cit., p. 109; Fichera, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1997, I, pp. 488, ss. Più in generale, sui rapporti tra art. 3 e art. 53 Cost., si rinvia alla estesa trattazione di Paladin, *Il principio di uguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, Riv. Dir. Trib., 5/1997, I, pp. 305, ss. nonché, per una ricostruzione dell'art. 53, comma 1, Cost., come una specificazione dell'art. 3 Cost., cfr. per tutti Schiavolin, *Il collegamento soggettivo*, in Moschetti, *La capacità contributiva*, cit., pp. 291, ss. e spec. p. 292, nt. 3, per ulteriori indicazioni giurisprudenziali e dottrinarie.

⁹ Così Falsitta, *Epicedio per il segreto bancario nei confronti del fisco*, Riv. Dir. Trib., 5/1992, II, pp. 566, ss.; si veda anche Cipolla, *Dalla riscossione coattiva a mezzo ruolo alla concentrazione della riscossione nell'accertamento*, in Di Pietro – Fedele – Uricchio (a cura di), *Sistema impositivo e ordinamento dei tributi. Liber amicorum per Andrea Parlato*, Bari, 2014, vol. I, pp. 539, ss.

parte appunto da destra e si attribuisce a “tutti” questo “obbligo di concorso” la cui violazione, evidentemente, deve comportare delle conseguenze poiché altrimenti lo stesso interesse fiscale non avrebbe ragione di esistere. Su queste conseguenze, e su come tali conseguenze si articolano e si bilanciano nella sfera patrimoniale del contribuente, si muoverà il presente lavoro, dedicato alla fase terminale e patologica dell’inadempimento e cioè la fase di riscossione coattiva: quella che, dunque, per definizione, oltre ad attivarsi a prescindere dalla volontà del contribuente, ne invade la sfera personale e patrimoniale, limitando l’esercizio delle sue libertà.

Posta in questi termini, la riscossione può ben esser vista in senso negativo ma è e rimane, pur sempre, una fase necessaria dell’imposizione¹⁰ poiché essa costituisce né più, né meno che lo sbocco necessario per dare attuazione, precettivamente, all’art. 53 Cost. Infatti, storicamente, le elaborazioni dottrinarie relative all’art. 53 Cost., all’indomani della sua entrata in vigore, furono limitate alla ricerca di un significato del sintagma “capacità contributiva”, non tanto per evidenziare la prevalenza della cennata lettura “da sinistra” della norma costituzionale ma, più semplicemente, perché quel sintagma costituiva il *novum* del rapporto fisco-contribuente¹¹, non esistendo

¹⁰ Considerazione ovvia ma non troppo, sol che si pensi alle campagne mediatiche che tra il 2016 ed il 2017 precedettero la soppressione di Equitalia, di cui si parlerà distesamente più avanti. Nel commentare non tanto la soppressione in sé, quanto le ragioni mediatiche ivi sottese, fu necessario a suo tempo precisare come l’eliminazione di questo ente non comportava *ex se* la soppressione della funzione di riscossione, soluzione inimmaginabile in quanto «*un’attività di riscossione coattiva dei crediti pubblici resta necessaria per assicurare la tenuta complessiva del sistema*». Si veda Carinci A., *Il superamento di Equitalia non porterà sconti alla riscossione*, in *Il Sole24Ore* del 14 maggio 2016, nonché in *Dir. Prat. Trib.*, 4/2016, II, pp. 1550, ss.

¹¹ Con soluzioni oltretutto assai oscillanti, come dimostra l’amplissima ricostruzione dottrina di Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, ove non mancarono soluzioni destinate a non attribuire alcun significato alla nozione di “capacità contributiva”, considerandola di fatto una scatola vuota (ciò in base al presupposto – poi messo in crisi dalla Corte Costituzionale – che la norma di cui all’art. 53, comma 1, fosse una norma programmatica: tra i tanti, cfr. Ingrosso, *I tributi nella nuova Costituzione italiana*, Arch. Fin., 1950, I, pp. 163, ss.). Si dovrà attendere la ricostruzione ben nota del Giardina (*Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961) per definitivamente ratificare la connessione tra la capacità contributiva e la capacità economica del contribuente, connessione che, come si è autorevolmente sostenuto, non concerne – diversamente dal secondo comma dell’art. 53 Cost. – il “sistema tributario”, bensì deve concernere ogni singola imposta (cfr. Berliri A., *Sulla illegittimità costituzionale del secondo comma dell’art. 25 della Legge 5 marzo 1963 n. 246 istitutiva*

dubbio alcuno che, anche nella fase di elaborazione della “giusta imposta”, quell’imposta fosse un obbligo necessario, un criterio di riparto delle risorse¹² che, però, a monte, debbono (spontaneamente o coattivamente) essere riscosse¹³.

È ovvio però che l’esercizio di questo potere impositivo non è illimitato, altrimenti si sfocerebbe nella tutela, unidirezionale, della degenerazione dell’interesse fiscale, cioè della c.d. “ragion fiscale”. Sul punto va osservato come quegli orientamenti svalutativi dell’interesse fiscale si risolvono nella configurazione di quest’ultimo con la sua sola patologia, cioè con quelle ragioni di “comodità” della riscossione¹⁴ che consentirebbero al fisco di invadere la sfera del contribuente senza limiti. Non è così: l’interesse fiscale, correttamente inquadrato, è ben distante dalle mere esigenze di “comodità” di un fisco veloce ed efficiente ma si sostanzia, invece, nell’attuazione necessaria dell’obbligo di concorso e così inteso esso ha copertura costituzionale. Inteso in tali termini, l’interesse fiscale altro non è che un aspetto della efficienza dell’attività amministrativa. Come osservava uno studioso del diritto amministrativo, “*la positività del diritto consiste nell’efficienza dell’organizzazione dello Stato*”¹⁵. Efficienza, dunque, intesa come razionale organizzazione; come finalizzazione dell’attività al miglior risultato possibile in rapporto alle risorse di cui l’ufficio dispone; come esercizio di un potere destinato al miglior perseguimento dell’interesse.

Intesa in questi termini, se l’efficienza non va confusa con l’economicità¹⁶ – che presuppone un sacrificio e una minimizzazione del risultato in rapporto ai mezzi, che

dell’imposta sulle aree fabbricabili in relazione all’art. 53 della Costituzione, Giur. Imp. 1/1964, pp. 130 ss. ed ora in *Scritti scelti di diritto tributario*, Milano, 1990, pp. 477, ss. e spec. pp. 479-480).

¹² Secondo la nota ricostruzione che fa capo a Berliri L. V., *La giusta imposta. Appunti per un sistema giuridico della pubblica costituzione. Lineamenti di riforma organica della finanza ordinaria*, Milano, rist. 1977, pp. 16, ss.

¹³ Come dimostra chiaramente la clausola del *solve et repete* di cui all’art. 6, comma 2, l. 20 marzo 1865, n. 2248, oppure la c.d. “presunzione di legittimità” del provvedimento amministrativo che trovava applicazione, proprio per ragioni legate all’interesse fiscale, anche agli atti impositivi.

¹⁴ Si veda ad esempio Lupi, *Diritto tributario. Oggetto economico e metodo giuridico nella teoria della tassazione analitico-aziendale*, Milano, 2009, pp. 158, ss., secondo cui l’interesse fiscale sarebbe ormai da considerarsi una “formula stereotipa”.

¹⁵ Berti, *Diritto amministrativo. Memorie e argomenti*, Padova, 2008, pp. 128, ss.

¹⁶ Su cui Casetta, *Manuale di diritto amministrativo*, Torino, 2011, pp. 139, ss.

dovranno a consuntivo risultar superiori all'entità del fine perseguito – essa non va nemmeno intesa come unidirezionale: l'efficienza, infatti, presuppone, per esser razionale, il tener conto degli altri interessi coinvolti, che richiedono adeguata ponderazione nell'esercizio dell'attività amministrativa. Nell'ambito tributario, la lettura “da sinistra” dell'art. 53, comma 1, Cost. impone agli uffici di tener conto, nell'esercizio della loro attività impositiva e di riscossione, degli altri interessi coinvolti, primo tra tutti quello del contribuente a non subire il prelievo fiscale in maniera indiscriminata, bensì in rapporto alla propria capacità contributiva. Non potendosi in questa sede sviscerare il sia pur interessante dibattito in merito al significato di questo sintagma, ci si limiterà ad affermare, da un lato, che in base a tale principio l'esazione del tributo deve coincidere alla capacità economica del contribuente e che, quindi, l'imposizione del tributo debba corrispondere ad una ricchezza del contribuente esistente¹⁷. Effettività intesa come concretezza e tangibilità – in senso non stretto, s'intende – dell'imponibile colpito, in modo che nessuno si veda sottratto più di quel che può permettersi, come invero accade nella patologica ipotesi della c.d. imposta confiscatoria¹⁸, totalmente estranea a qualsiasi lettura dell'art. 53 Cost. e totalmente avulsa, dunque, da qualsiasi tutela.

¹⁷ Come del resto è dimostrato dai problemi di compatibilità con la Costituzione di norme impositive che introducono presunzioni senza il riconoscimento della possibilità di opporre un'adeguata prova contraria (cfr. p. es. la ben nota Corte Cost. 28 luglio 1976, n. 200 (in De Mita, *Fisco e Costituzione, 1957-1983*, Milano, 1984, pp. 483, ss. e si vedano spec. pp. 488, ss.) od anche, precedentemente, Corte Cost. 12 luglio 1967, n. 109, con nota di Maffezzoni, *Della presunzione di esistenza di gioielli, denaro e mobilia nell'applicazione dei tributi successori*, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1967, II, pp. 223, ss.) o, comunque, norme che prevedono *ex ante* l'applicazione di un reddito predeterminato in presenza di determinate condizioni: per una panoramica cfr. Tosi, *Il requisito di effettività*, in Moschetti, *La capacità contributiva*, cit., pp. 321, ss., nonché Tosi, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfetarie*, Milano, 1999.

¹⁸ Su cui in generale Falsitta, *L'imposta confiscatoria*, Riv. Dir. Trib., 2/2008, I, pp. 89, ss.; Id., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, Riv. Dir. Trib., 9/2013, I, pp. 761, ss.; Giovannini, *Il limite quantitativo all'imposizione nel principio costituzionale di progressività*, Rass. Trib., 6/2015, pp. 1340, ss. Poggioli, *L'imposizione confiscatoria tra valutazione astratta e misurazione concreta: alcune riflessioni in prospettiva dialogica*, Riv. Dir. Trib., 2/2014, pp. 192, ss. (per spunti di diritto comparato in particolare in merito all'ordinamento francese); Mangiameli, *Il diritto alla “giusta imposizione”. La prospettiva del*

Al fine di evitare, dunque, la degenerazione dell'imposizione in una vera e propria confisca – scopo espressamente dichiarato in alcune Carte Fondamentali, come quella spagnola¹⁹ – è necessario trovare un punto di equilibrio nel *trade off* in cui l'interesse fiscale si trova a muoversi: da un lato, l'esigenza che l'azione amministrativa sia efficiente; dall'altro, che l'imposizione tributaria e l'esercizio del potere impositivo concernano una ricchezza, una capacità economica effettiva²⁰. Ed ecco, alla fine, in che modo emerge il principio di proporzionalità, che deve informare l'esercizio del potere impositivo in modo che l'esercizio di questa attività non finisca per vulnerare l'effettività dell'imposizione intesa, ovviamente, non più in generale ma limitata alla fase della riscossione coattiva. Ed anzi, proprio nella fase di riscossione – invasiva, lo si è detto, ben più di quella dell'accertamento – la proporzionalità si colloca come punto nodale e come banco di prova della lettura, stavolta completa, dell'art. 53 Cost.:

“costituzionalista”, Dir. Prat. Trib., 4/2016, pp. 1373, ss. (per spunti di diritto comparato, sul limite massimo d'imposizione, così come sviluppato anche dalla giurisprudenza tedesca nella elaborazione del divieto di superamento del *haltbeiwungsgrundsatz*).

¹⁹ Si veda l'art. 31, comma 1, della *Constitución Española* del 1976, che recita: «*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*». Oltre al riferimento alla capacità “economica”, la norma fa espresso riferimento alla necessità di evitare che il prelievo risulti, appunto, confiscatorio: intesa in tal senso, tale necessità si colloca a stretto contatto con il principio di “*capacidad contributiva*” e ha la funzione – in quanto limite massimo all'imposizione – di evitare una patologica degenerazione del potere impositivo che finisca per vulnerare la capacità economica (cfr. Queralt – Lozano Serrano – Tejerizo Lòpez – Casado Ollero, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 2009, pp. 109, ss.). Una norma così congegnata non può non porre anche il problema del coordinamento con il principio di uguaglianza, come già una datata giurisprudenza del *Tribunal Constitucional* ha finito per dimostrare, mediante la tetragona affermazione che la “*capacidad económica*” non è l'unico criterio di giustizia dei tributi, dovendo far riferimento, appunto, al generale principio di uguaglianza (riferimenti in Lasarte Àlvarez, *Los principios de justicia tributaria según la jurisprudencia constitucional*, in Lasarte Àlvarez – Ramírez – Aguillo, *Jurisprudencia del tribunal constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Madrid, 1990, p. 93, ss.).

²⁰ La precettività dell'art. 53, comma 1, Cost., ed il suo rilievo nella fase procedimentale è ormai un dato acclarato. La vicenda dell'obbligo del contraddittorio preventivo nell'ambito della complessa materia degli studi di settore – obbligo riconosciuto dalle Sezioni Unite proprio in forza dell'art. 53, comma 1, Cost. – ne è un esempio: cfr. Cass. SS. UU. 18 dicembre 2009, n. 26635, n. 26636, n. 26637.

un'azione sproporzionata (che ecceda, quindi, il recupero dovuto²¹) implica una visione unidirezionale dell'obbligo di concorso e, dunque, la violazione, in termini assoluti, dell'effettività e, infine, del principio di capacità contributiva.

Con queste poche battute si è inteso chiarire lo svolgimento del presente lavoro, che se da un lato indugerà sulle origini del principio di proporzionalità, dall'altro esaminerà in che modo questo principio trovi applicazione nella fase di riscossione. Potrebbe apparire meno chiaro invece l'inizio del lavoro, cioè, graficamente, la ragion d'essere del primo capitolo che ha a che vedere con l'integrazione fiscale europea. In che modo l'integrazione europea rientri nella materia che si esamina è ciò che si intende dimostrare, come punto d'arrivo: qui è necessario soltanto indugiare sulle basi di partenza.

Proporzionalità²² è un termine che se, da un lato, in Italia si è utilizzato da lungo tempo, dall'altro il suo significato precettivo è stato assunto, come autonomo, soltanto dopo l'avvio della fase di integrazione europea; è un "principio comune", che certo ha trovato il suo germe anche nel nostro ordinamento ma tale germe ha attecchito soprattutto in altri ordinamenti, quali quello (allora) prussiano e tedesco. Il ruolo dell'integrazione, dunque, ha consentito una circolazione di questo principio che, per osmosi, prima ha trovato la sua linfa vitale nelle norme europee di diritto primario e (successivamente) di diritto derivato, per poi sviluppare la propria linfa vitale nella giurisprudenza della Corte di Giustizia. Nella sua evoluzione parabolico-discendente, è poi tornato negli ordinamenti nazionali dove è stato recepito tanto *ex positivo iure* quanto in via pretoria. In ciò, dunque, la proporzionalità così come la si intende oggi, è una nozione di proporzionalità del diritto europeo, che nasce nell'Unione Europea e viene poi introiettata negli ordinamenti. Ciò che pone il primo, e pregiudiziale,

²¹ Su questo punto, e sul rapporto tra sacrifici "necessari" e riscossione, si rinvia alle Conclusioni (e specificamente ai relativi paragrafi 1 e 3) ma occorre comunque impostare il discorso correttamente: pur avendo indubbio rilievo anche nella fase di riscossione, il principio di capacità contributiva non concerne, in questa sede, la determinazione della ricchezza imponibile, ciò che è già stato compiuto, per così dire, "a monte"; non è dunque in gioco l'*an* del tributo o il suo *quantum*, bensì il *quomodo* di come esso viene recuperato.

²² Sul concetto si rinvia alla bibliografia che man mano verrà indicata nel presente lavoro.

problema del perimetro entro il quale applicare tale principio, vale a dire se esso espleti i suoi effetti soltanto in quelle materie nelle quali l'Unione esercita le proprie competenze, oppure se esso abbia ormai attecchito anche in quelle materie "non armonizzate", poiché soggette alla sola potestà statale, quale è, tra l'altro, la fase di riscossione di quei tributi che non tangono l'interesse finanziario dell'Unione. La domanda cui bisognerà dar risposta è: in che modo l'integrazione ha inciso sulle materie non armonizzate? Esiste, cioè, una cesura tra queste e le materie armonizzate? Qui si colloca uno degli scopi del lavoro che si presenta e, cioè, la dimostrazione di come l'inarrestabilità del processo di integrazione europea abbia ormai coinvolto qualsiasi materia, tanto che ormai non ha nemmeno più senso la distinzione tra visione "monistica" e visione "dualistica" dei rapporti tra ordinamento interno ed europeo. In che modo ciò sia avvenuto lo si dimostrerà nel primo capitolo, che ha la dignità dell'apertura proprio perché, superato questo ostacolo, il discorso sulla proporzionalità ben potrà ampliarsi a qualsiasi tipologia di tributo, sia esso armonizzato o meno; distinzione che tornerà oltremodo utile nel terzo capitolo, dove ci si occuperà, più specificamente, dell'esecuzione forzata esattoriale.

Per chiudere con queste considerazioni introduttive, conviene quindi considerare il principio di proporzionalità, prim'ancora che nel suo significato euristico, come un autentico valore finalizzato all'equilibrio dell'interesse pubblico con quello privato e, quindi, avente la fondamentale funzione di ricondurre l'interesse fiscale nel suo alveo naturale quale è, appunto, l'attuazione dell'obbligo di concorso alle spese pubbliche non in termini assoluti ma in ragione della capacità contributiva di ciascuno²³.

²³ Un'ultima specificazione, ai fini di un'*actio finium regundorum* del presente lavoro. Si è pensato di limitare il campo d'indagine, salvo alcuni esempi, alla riscossione dei soli tributi erariali, ove le problematiche relative alla proporzionalità sono emerse in misura più rilevante e sistematica. Ciò non è ancora avvenuto nell'ambito dei tributi locali, dove, sebbene la problematica della proporzionalità si ponga e si sia posta, ciò non è tuttora avvenuto in maniera strutturata. Non mancano comunque taluni riferimenti, in particolare nel capitolo Terzo, nonché in relazione alle problematiche afferenti la competenza delle Commissioni, aspetto che ha trovato nuova linfa nel 2016.

CAPITOLO PRIMO – IL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ NELL’OTTICA DELL’INTEGRAZIONE
FISCALE EUROPEA

**PARTE PRIMA – L’INTEGRAZIONE EUROPEA E L’INTEGRAZIONE FISCALE EUROPEA: IL
RUOLO DEI PRINCIPI**

*«Nulla vieta di credere che fra un altro secolo i nostri discendenti
potranno, con uguale bonario compiacimento, rileggere alcune
delle moltissime pagine che oggi si scrivono sugli entusiasmi che destano
i primi concreti esempi di integrazione europea quando oramai l’unità continentale
potrà essere da tempo considerata come la più logica ed elementare norma di vita
delle popolazioni che abitano questa nostra vecchia Europa»*
Peco F., *Aspetti del mercato comune nell’integrazione europea*, Milano, 1954.

1. *Il processo di integrazione europea.*

1.1. *Premessa storica*

La citazione in apertura, dei primi anni '50, si è rivelata alla fine profetica. Soprattutto perché si colloca in un periodo storico dove, da un lato, la nozione di Comunità Europea evocava ancora significati puramente ed essenzialmente economici e, dall’altro, perché per quanto fosse incoraggiante il quadro storico, non tutti coltivavano le medesime speranze e provavano il medesimo ottimismo nella visione integrata degli ordinamenti¹. Non che ad oggi vi sia completo ed unitario accordo sul rapporto tra gli ordinamenti nazionali e l’ordinamento europeo² ma, se non altro, è

¹ Si vedano le parole di Baudhuin, *Dix années de Communauté économique européenne* in *Essays in honour of Giuseppe Ugo Papi*, vol. II, Padova, 1972, pp. 31, ss., per qualche riflessione poco ottimistica sul futuro dell’integrazione.

² Sul punto e sulle possibili prospettive ermeneutiche della visione integrata degli ordinamenti si rinvia a Perlingieri, *Il diritto civile nella legalità costituzionale secondo il sistema italo-comunitario delle fonti*, Napoli, 2005, pp. 265, ss.

divenuto innegabile il ruolo dell'integrazione europea anche in materie non prettamente economiche, ciò da un lato in forza del progressivo ampliamento delle competenze unionali e, dall'altro, per una progressiva erosione di quel principio di attribuzione di tali competenze che, pur espresso a più riprese nei Trattati, ha una portata meno rilevante di quanto si potrebbe pensare³.

Le origini dell'Unione Europea e i suoi rapporti con gli ordinamenti degli Stati membri sono ben noti, ma appare opportuno ripercorrere⁴, quantomeno in maniera trasversale, l'evoluzione dal punto di vista diacronico, proprio in ragione del fatto che l'approccio trascorso all'ordinamento europeo è sensibilmente diverso da quello odierno.

Dopo la dichiarazione di Schumann, che ne costituì il preludio, venne istituita la Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio (CECA) e cinque anni dopo la Comunità Europea dell'Energia Atomica (EURATOM) e la Comunità Economica Europea (CEE). Nel corso del tempo, superate le diversità organizzativo/istituzionali delle tre Comunità, in precedenza autonome, venne determinato un regolare processo di unificazione che culminò nel 1965 con il Trattato sulla Unificazione degli Esecutivi che oltre a ratificare l'alternanza tra metodo comunitario e metodo intergovernativo, prevede l'assorbimento dell'Alta Autorità nella Commissione unica delle Comunità Europee.

Da lì in poi la via era tracciata verso una vera e propria "comunitarizzazione" sebbene ancora limitata, ma tali erano le origini, all'ambito economico, tenendo totalmente estraneo quello che era invece l'ambito sociale ma anche, quantomeno all'inizio, il coinvolgimento degli stessi cittadini. Si noti infatti che, sebbene sin dall'inizio fosse previsto che i componenti del Parlamento europeo dovessero essere eletti, dopo un graduale passaggio, dai cittadini e non dagli Stati (cfr. l'allora art. 138

³ Con diversità di reazioni, come è logico, vista la difficoltà del recepire l'idea di base che il diritto dell'Unione in quanto parte integrante dell'ordinamento non sia di per sé un'eccezione: su tali aspetti si veda Di Pietro, nell'Introduzione al volume *Atti societari ed imposizione indiretta. Dalle Direttive comunitarie alla nuova riforma tributaria*, Padova, 2005, pp. I, ss.

⁴ Si rinvia alla esposizione (di approccio cronologico) di Adam – Tizzano, *Lineamenti del diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2012, pp. 12, ss.

del Trattato istitutivo della CEE) dovevano passare quasi vent'anni prima che venisse adottato, nel 1976, un apposito atto che ne disciplinasse tali modalità di nomina. Del resto, per lungo tempo il Parlamento venne visto più o meno come un "organo quasi decorativo"⁵ il che lascia implicare che, quantomeno in un primo momento, l'Unione Europea era interessata più agli Stati che ai singoli.

Significative evoluzioni in tal senso si ebbero taluni anni più tardi, sino allo snodo vitale costituito dal Trattato di Maastricht (1992) che, nel rinumerare gli articoli dei due Trattati dell'Unione, introdusse significative novità d'insieme. In primo luogo venne ampliato il campo di competenze della Comunità, che da mera entità sovra-economica iniziò a interessarsi anche a settori differenti (tra i quali ad esempio la sanità), sancendo in via definitiva il principio del rispetto dei diritti fondamentali⁶. D'altro canto venne istituito un decisivo accorpamento delle tre Comunità, affiancate da un lato alla competenza relative alla politica estera e di sicurezza comune (PESC) e al settore della giustizia e affari interni (GAI), costituendo il famoso ed icastico "tempio a tre pilastri" che ha funzionato lungamente sia in forza del metodo comunitario, sia in forza del metodo intergovernativo. Qui, dunque, il ruolo della "persona" come soggetto di questa prima forma di interazione venne riconosciuto, e poi ratificato nel successivo Trattato di Amsterdam (1997) sotto due profili importanti⁷: una diversa articolazione dei principi di libertà, democrazia e rispetto dei diritti fondamentali dell'uomo, sia (più indirettamente) in forza della parziale comunitarizzazione del terzo pilastro GAI, al fine di favorir la libertà di circolazione, sottraendo dunque al metodo intergovernativo la materia dei visti, dell'asilo e dell'immigrazione.

⁵ Carella, *sub* art. 189, in Tizzano (a cura di), *Trattati dell'Unione Europea e della Comunità Europea*, Milano, 2004, p. 910.

⁶ Sul punto cfr. Pagano, *I diritti fondamentali nella Comunità Europea dopo Maastricht*, Riv. Dir. Eu., 1/1996, pp. 163, ss. ove l'Autore si sofferma sul rapporto tra tali diritti fondamentali e le tradizioni costituzionali degli Stati membri e su come la giurisprudenza dell'Unione sia stata di volta in volta influenzata da tali tradizioni.

⁷ Inteso come passaggio verso il raggiungimento della piena integrazione, l'esito dei negoziati che condussero alla elaborazione di questo Trattato fu di certo importante dal punto di vista del riconoscimento dei "principi comuni" mentre, d'altro canto, sotto il profilo della tutela della persona e del rapporto tra l'Unione e la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo si trattò di un apporto assai meno rimarchevole: cfr. Tizzano, *Profili generali del Trattato di Amsterdam*, Dir. Un. Eu., 2-3/1996, pp. 267, ss.

Decisiva importanza ebbe il Trattato di Nizza (2001) a seguito del quale si iniziò a parlare di “Costituzione Europea”⁸. Era inevitabile: l’ormai riconosciuta Unione Europea diveniva un *tertium genus*⁹ tra lo Stato e l’organizzazione internazionale ed avendo coinvolto anche gli individui nei processi decisionali, appariva opportuno fondare una Legge fondamentale il cui contenuto, comunque, era assai controverso. Il progetto¹⁰ fallì, a causa principalmente di una certa riottosità manifestata da alcuni Stati membri a intervenire robustamente sulle loro Carte fondamentali¹¹, ma fu un progetto che segnò comunque in via definitiva la progressiva integrazione, sfociando nel Trattato di Lisbona (2008) che, se da un lato non ebbe facile gestazione¹², ha comportato una universale riforma del sistema dell’Unione¹³, a partire dallo “smantellamento” del tempio, da una grande rivisitazione del metodo comunitario, del ruolo degli individui, sino al processo di adesione dell’Unione alla Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo.

Dunque, il passaggio da un’entità “economica” in rapporto con gli Stati ad una entità invece pienamente interessata allo sviluppo e tutela delle libertà fondamentali non poteva non porre centralmente la figura del soggetto, cioè del “cittadino europeo”,

⁸ Sui modelli teorici e sulle origini della nozione di Costituzione Europea si rinvia a Violini, *Prime considerazioni sul concetto di “costituzione europea” alla luce dei contenuti delle vigenti Carte Costituzionali*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 6/1998, pp. 1225, ss.

⁹ Ma soprattutto in ragione dell’obsolescenza dei modelli statali, inadeguati all’inquadramento dogmatico dell’Unione: cfr. Predieri, *Trattato di Amsterdam e frattali*, Dir. Un. Eu., 2-3/1996, pp. 255, ss.

¹⁰ Che contemplava, a livello essenzialmente amministrativo, una rivisitazione centrale del ruolo della Commissione Europea, nonché (parte II) l’assunzione sul piano costituzionale e normativo della Carta di Nizza sui diritti fondamentali. Per un esame dettagliato del contenuto, cfr. Greco, *Profili di diritto amministrativo e ruolo della Commissione nel progetto di Costituzione Europea (note a prima lettura)*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 3-4/2005, pp. 1113, ss.

¹¹ L’esito della Costituzione si arenò, fundamentalmente, dopo i risultati negativi dei *referendum* sulla ratifica tenuti in Francia e Paesi Bassi nel 2005.

¹² In Irlanda il primo *referendum* sulla modifica costituzionale, ai fini della ricezione del Trattato, ebbe esito negativo, venendo poi ripetuto nel 2009 con risultati, invece, positivi che consentirono dunque la piena entrata in vigore del Trattato il 1° dicembre di quell’anno.

¹³ A partire dai nuovi trattati, sull’Unione Europea e sul Funzionamento dell’Unione Europea che, d’ora innanzi, saranno richiamati nel prosieguo della trattazione rispettivamente come TUE e TFUE. Si veda, sul nuovo assetto unionale a seguito del Trattato di Lisbona, in una prospettiva dell’Unione come “ente” ormai “a fini generali” Mangiameli, *Il disegno istituzionale dell’Unione Europea dopo il Trattato di Lisbona*, Dir. Un. Eu., 2/2011, pp. 377, ss.

figura ad oggi disciplinata negli artt. 20, ss. del TFUE ma che trovò la sua origine proprio nel fondamentale Trattato di Maastricht. Figura che era destinata ad influenzare di certo non solo i rapporti “pubblicistici” ma anche quelli prettamente “privati”¹⁴.

Ci si è avvicinati, dunque, ad una integrazione quanto più completa possibile, i cui margini hanno lambito anche il settore della fiscalità, dalle competenze in materia di tributi armonizzati sino, infine, a quelli che secondo le prospettazioni del riparto di attribuzioni tra gli ordinamenti e l’Unione dovrebbero essere soggetti soltanto alla signoria dei primi¹⁵.

1.2. *L’ordinamento europeo e l’ordinamento interno: tra resistenze e permeabilizzazioni nell’ottica dell’integrazione delle fonti*

Nel presente lavoro sarà ricorrente la considerazione, non del tutto scontata ma comunque introiettata dalla dottrina, che l’integrazione europea – anche a livello fiscale – funziona bene a condizione di esser bilaterale, nel senso che non basta che l’ordinamento europeo venga ad integrarsi con quello interno ma è necessario anche il contrario, in modo che tra gli ordinamenti vi sia una relazione di comunicabilità.

Logicamente, però, almeno all’inizio, il diritto europeo ha dovuto imporsi nell’ordinamento nazionale e, segnatamente nell’ordinamento italiano, non sono mancate resistenze al riconoscimento del giusto valore delle fonti europee. La

¹⁴ Così nell’ambito dei diritti di proprietà, dei diritti sociali e familiari (Alcaro – Baldini, *Profili evolutivi della cittadinanza europea: “verso un diritto privato comunitario?”*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 2-3/2002, pp. 445, ss.) nonché in ambito processuale (Rasia, *Palinodia all’uso della lingua italiana nel processo civile tra cittadinanza europea e tutela delle minoranze linguistiche*, Riv. Trim. Dir. Proc. Civ., 4/2014, pp. 1593, ss.).

La ben nota sentenza *Zhu e Chen* della Corte di Giustizia ne è, di fatto, un corollario: Corte Giust. 19 ottobre 2004, *Zhu e Chen*, C-200/02, secondo cui, riprendendo un precedente « *Lo status di cittadino dell’Unione è destinato ad essere lo status fondamentale dei cittadini degli Stati membri*» (punto 25).

¹⁵ Sui rapporti che legano la fiscalità non armonizzata e l’Unione ci si soffermerà a lungo. Basti qui un rinvio alle parole conclusive di Lázlo Kovács, ad introduzione del convegno sulla *Sovranità fiscale degli Stati tra integrazione e decentramento* tenutosi a Ravenna il 13 ed il 14 ottobre 2006, i cui atti sono pubblicati nel fascicolo monografico di *Giurisprudenza delle Imposte*, 2006, vol. LXXIX.

questione è invero nota ma è importante rimarcarla perché consente di giungere ad importanti considerazioni sulla portata dell'integrazione anche nelle materie non armonizzate.

Sotto tale profilo, il "veicolo" che ha consentito alle fonti europee di aver efficacia nell'ordinamento italiano è stato l'art. 11 Cost., norma pensata segnatamente per l'adesione dell'Italia alle Nazioni Unite ma avente portata generale; non solo, ma nei lavori preparatori per l'elaborazione di questo articolo si fa espresso riferimento anche all'integrazione europea, non come esperienza (mancante alla fine degli anni Quaranta) ma in chiave prospettica¹⁶: è un dato curioso, questo, che l'integrazione abbia iniziato a funzionare a livello costituzionale prim'ancora che venisse istituito l'ordinamento da integrare. E per lungo tempo l'art. 11 Cost. è rimasto l'unico riferimento ad un ulteriore ordinamento, diversamente da quanto è avvenuto in altri Paesi¹⁷, con notevoli difficoltà di assestamento in ordine alla ricezione dei vincoli europei. Soprattutto nell'ipotesi di antinomie tra norme europee e norme di diritto interno, ove se all'inizio ha prevalso nella giurisprudenza della Corte Costituzionale una visione "nazionalistica" e quindi improntata sull'applicazione del criterio cronologico¹⁸, in un secondo momento venne applicato il criterio gerarchico indiretto – ritenendo che in caso di contrasto fosse necessario sollevare una questione di

¹⁶ Tizzano, *L'integrazione europea dalla Costituente alla Commissione bicamerale*, Dir. Un. Eu., 4/1997, pp. 795, ss.

¹⁷ Se da un lato in Francia ha avuto un ruolo preminente il *Conseil Constitutionnel* e la sua giurisprudenza, in Germania si pervenne ad una modifica della *Grundgesetz* in modo da dar conto dell'appartenenza all'Unione all'indomani della stipula del Trattato di Maastricht. Anche il riparto dei poteri appare differenziato e se per esempio in Spagna viene valorizzato il principio democratico attribuendo al Parlamento un ruolo fondamentale nella fase di ricezione delle norme europee, nel Regno Unito (quantomeno fino alla *Brexit*) è il Parlamento che può limitare l'attuazione del diritto europeo mentre, per la ricezione, è necessario un atto della Corona.

¹⁸ Corte Cost. 7 marzo 1964, n. 14, con commento di Catalano, *Portata generale dell'art. 11 della Costituzione in relazione ai Trattati istitutivi delle Comunità Europee*, Foro It., 1964, pp. 465, ss.: era la prima volta che la Consulta si occupava di una simile problematica e l'Autore non mancò di rilevare le inesattezze terminologiche che innervavano la sentenza (come l'aver definito la Commissione Europea come "Commissione consultiva").

costituzionalità della norma interna per violazione dell'art. 11 Cost.¹⁹ – salvo poi introdurre la nozione di “disapplicazione” della norma nazionale in caso di contrasto con una norma europea *self executing*²⁰ e facendo salva la questione di costituzionalità nel caso di contrasto con una norma europea non direttamente applicabile.

Si faceva strada dunque sia pure con difficoltà il “primato” del diritto dell'Unione su quello degli ordinamenti interni la cui risposta fu l'elaborazione della c.d. teoria dei contro-limiti²¹, in base alla quale in ogni caso il diritto dell'Unione doveva risultare cedevole qualora l'applicazione di una norma sovranazionale vulneri diritti costituzionalmente garantiti. Una elaborazione che scaturiva pure dall'esigenza di sancire una forma di indipendenza nazionale ma che, a fronte dell'inarrestabilità del fenomeno integrativo, non si è posta come serio ostacolo all'attuazione del diritto europeo.

In effetti, a ben vedere, già l'idea che il contrasto tra una norma europea ed una interna determini – tendenzialmente – l'effetto disapplicativo, dove la disapplicazione non presuppone l'invalidità della norma (o dell'atto) da disapplicare, dimostra come la concezione dell'ordinamento europeo e del suo rapporto con quello interno fosse ormai mutata, e non veniva visto come condizione di legittimità di quest'ultimo. Lo stesso ricorso all'art. 11 Cost. rischiava di divenire anacronistico poiché si continuava a presupporre una “cessione di sovranità” quando, ormai, l'implementazione delle competenze dell'Unione rispetto agli Stati membri richiedeva una visione diversa, in prospettiva complementare. Ecco, dunque, che il Legislatore italiano intervenne, sia pur con netto ritardo, con la modifica dell'art. 117 Cost. (tra gli altri)²². Tale novella

¹⁹ Corte Cost. 30 ottobre 1975, n. 232. Il cambio di rotta fu stimolato dalla stessa Corte di Giustizia delle allora Comunità Europee con la ben nota Corte Giust. 15 luglio 1964, *Costa c. Enel*, C-6/64.

²⁰ Corte Cost. 8 giugno 1984, n. 170, a sua volta stimolato da una ulteriore decisione della Corte di Giustizia, l'altrettanto ben nota Corte Giust. 9 marzo 1978, *Simmenthal*, C-106/77.

²¹ Sulla teoria dei contro-limiti è impossibile trattenersi in questa sede. Si rinvia dunque all'ampia trattazione di Celotto – Groppi, *Diritto UE e diritto nazionale: primauté vs controlimiti*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 6/2004, pp. 1309, ss. anche per spunti di diritto comparato.

²² Con l. cost. 18 ottobre 2001, n. 3. La disposizione costituzionale è stata poi ulteriormente modificata dalla l. 24 dicembre 2012, n. 234, che ha espunto a livello terminologico – seguendo il

inserì nel comma 1 dell'art. 117 Cost. un riferimento all'attuazione dei "vincoli derivanti dal diritto comunitario", oltre che internazionale, con il duplice effetto di ratificare il ruolo delle Regioni nella delicata fase discendente di adattamento del diritto nazionale a quello europeo e, soprattutto, di dar finalmente dignità costituzionale a questi vincoli non più intesi come scaturenti da un ordinamento "altro", "esterno", bensì direttamente implementato nella Legge fondamentale, in ciò chiudendo il cerchio (o tentando di farlo) sulla unitarietà dell'ordinamento con pluralità di fonti.

Questo assetto è quello attuale ed è quello rilevante nell'ambito di un'indagine sui principi europei del diritto tributario e, segnatamente, del principio di proporzionalità. Prima, però, di esaminare tale aspetto in rapporto all'ordinamento interno – e a come tale principio funziona nell'ambito dell'ordinamento in materie tratatizamente non rientranti nelle competenze dell'Unione – è opportuno segnalare che l'importanza del diritto unionale nell'ambito tributario affonda radici assai profonde, radicate in quello che è stato coniato l'interesse finanziario dell'Unione che, particolarmente nelle materie armonizzate, ha determinato importanti corollari.

1.3. L'integrazione fiscale: dal ruolo dell'interesse finanziario dell'Unione al settore delle materie non armonizzate.

La tutela dell'interesse finanziario dell'Unione, infatti, costituisce un vero e proprio banco di prova per misurare il rapporto tra materie armonizzate e non armonizzate e, segnatamente in ambito tributario, il rapporto tra tributi soggetti alla competenza europea e tributi invero soggetti alla competenza esclusivamente domestica.

In effetti, se per i primi la natura armonizzata consente all'Unione di intervenire in maniera sistematica al fine di garantire l'integrità del proprio interesse, nell'ambito della fiscalità non armonizzata un ruolo fondamentale lo svolgono i principi

"diktat" di Lisbona – qualsiasi riferimento all'aggettivo "comunitario", sostituendolo con "Unione Europea".

dell'Unione. La distinzione è importante, poiché l'integrazione fiscale funziona diversamente ma parte dai medesimi corollari.

In ordine all'interesse finanziario, un riferimento espresso nei Trattati lo si trova ad esempio nell'art. 325 TFUE e, quantomeno approssimativamente, esso non si distingue dall'interesse fiscale domestico, come dimostra il secondo paragrafo della norma citata, ove si dispone che «*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*». Inteso in tal senso, l'interesse finanziario ha i suoi corollari, tra i quali la necessità di una completa ed integrale riscossione delle risorse finalizzate al finanziamento del bilancio dell'Unione.

All'inizio, infatti, l'Unione Europea era finanziata unicamente mediante i contributi versati dagli Stati, il cui *quantum* veniva definito sulla base di criteri eminentemente politici, in ciò coerentemente con le altre organizzazioni internazionali. Fu soltanto dagli anni '60 in poi che vennero istituite nuove modalità di finanziamento, con una maggior responsabilizzazione degli Stati e del loro ruolo, con una forma di integrazione sempre maggiore che ha condotto poi all'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto – tributo armonizzato per eccellenza. L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto, infatti, determinò come primo effetto quello di dare attuazione alle intenzioni del Consiglio dell'Unione di sostituire i contributi finanziari con le risorse proprie dell'Unione²³ e, quindi, di dare piena e completa attuazione non solo all'esigenza di armonizzare le imposte sui consumi e sulla cifra d'affari²⁴ ma, soprattutto, alle esigenze scaturite dall'interesse finanziario dell'Unione Europea.

²³ Decisione del Consiglio del 21 aprile 1970.

²⁴ Peraltro, anche qui non mancavano perplessità in ordine al raggiungimento di una piena armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari. Assai scettico Dronkers, *Taxation Problems and the Common Market*, The Accountant, 1° giugno 1957, p. 657 sulle modalità di raggiungimento di questa armonizzazione mentre D'Albergo, *Il fattore fiscale e le unioni economiche*, Riv. Polit. Econ., 1950, pp. 1, ss., nutriva dubbi sulla stessa necessità di raggiungerla.

Per un catalogo delle ragioni che hanno condotto alla emanazione della VI direttiva sull'IVA, cfr. Micheli, *Dalle direttive comunitarie sull'IVA alla nuova legislazione italiana*, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1979, I, p. 663.

Le risorse proprie, previste ad oggi dalla decisione del Consiglio del 26 maggio 2014, sono costituite dalle entrate derivanti dal diritto doganale, da una quota-parte dell'Iva riscossa dallo Stato e determinata applicando un'aliquota uniforme (fissata allo 0,30%) agli imponibili armonizzati, nonché una quota-parte del reddito nazionale lordo di ogni Stato membro. Si tratta dunque di entrate aventi natura tributaria²⁵ che impongono agli Stati membri una forma di responsabilizzazione, poiché mentre per alcune di esse – come i dazi doganali – vi è una regolamentazione integralmente europea, per l'Iva convivono sia la normativa europea che le singole normative nazionali, con la conseguenza che gli Stati hanno il compito non solo di tutelare il proprio interesse fiscale, ma di strutturare le proprie modalità di riscossione in modo da non vulnerare l'interesse finanziario dell'Unione. In tale sede il ruolo della Corte di Giustizia è assolutamente determinante, e più d'una volta il giudice europeo ha censurato gli Stati membri per normative che rischiavano di pregiudicare la regolare riscossione dell'Iva²⁶ (e, quindi, della quota-parte).

L'interesse finanziario gioca ed ha giocato un ruolo molto forte in ordine al raggiungimento della piena armonizzazione, quale risultato della elaborazione di un sistema di risorse proprie.

Diversamente invece nell'ambito delle materie non armonizzate, dove il diritto europeo pur avendo il suo rilievo, svolge un compito sostanzialmente differente proprio perché l'interesse finanziario è estraneo a tali settori. Nell'ambito dei tributi non armonizzati, infatti, la giurisprudenza della Corte di Giustizia svolge un ruolo sia

²⁵ Come già notava Mangione, *Appunti sulla nozione di tributo: dal sistema tributario italiano al sistema tributario «italo-comunitario»*, Giust. Civ., 1976, pp. 199, ss.

²⁶ Emblematico il caso del c.d. "condono fiscale tombale", disciplinato in Italia dagli artt. 8 e 9, l. 27 dicembre 2002, n. 289, che determinava di fatto una rinuncia dello Stato all'accertamento di un'attività economica in determinati periodi di imposta. Su tale forma condonistica si era già espressa negativamente la Commissione Europea, con parere del 13 ottobre 2004 (cfr. Falsitta, *Il condono Iva sotto scacco davanti alla Corte di Giustizia comunitaria*, Fisco, 17/2006, pp. 2531, ss.) e che poi venne dichiarata incompatibile dalla Corte di Giustizia proprio perché, con tale disciplina, lo Stato era venuto meno ad uno degli obblighi fondamentali in materia di Iva e, cioè, garantirne l'integrale riscossione (Corte Giust. 17 luglio 2008, *Commissione c/ Italia*, C-132/06).

pur rilevante ma volto a dar credito ad altri interessi, quali la tutela della concorrenza²⁷ ovvero il presidio per le c.d. “quattro libertà”²⁸, nonché per l’attuazione del principio di non discriminazione fiscale²⁹. Ciò conduce ad una prima considerazione e, cioè, che se da un lato una forma esplicita di integrazione vi sia anche per il settore non armonizzato, esso svolge sempre un ruolo non marginale, ma necessariamente coerente con gli stessi interessi dell’Unione e ai fini dell’attuazione dei principi e delle norme sancite dai Trattati³⁰. Vi sono naturalmente ipotesi in cui l’integrazione opera in termini più generali: è il caso della proposta di direttiva³¹ sull’introduzione di una base imponibile consolidata comune per l’imposta sulle società, di cui da tempo si discute³² e che costituisce il (quasi) corollario dell’ampio dibattito sulla portata dell’armonizzazione sia in termini generali³³, sia nell’ambito delle imposte dirette³⁴ sia,

²⁷ Generalmente leggibile in parallelo con il divieto di aiuti di Stato: Corte Giust. 14 marzo 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92.

²⁸ Per qualche applicazione nel quadro delle imposte dirette, cfr. Corte Giust. 19 novembre 2009, *Commissione c/ Italia*, C-540/07 (libera circolazione dei capitali), Corte Giust. 28 ottobre 1999, *Bent Vestergaard*, C-55/98 (libera circolazione dei servizi), Corte Giust. 14 settembre 1999, *Gschwind*, C-391/97 (libera circolazione delle persone), Corte Giust. 29 novembre 2011, *National Grid Indus BV*, C-371/10 (libertà di stabilimento).

²⁹ Sul rapporto tra tale principio e le interferenze della giurisprudenza della Corte nella legislazione nazionale cfr. Beghin, *La Corte UE e il definitivo «depotenziamento» del legislatore domestico*, *Corr. Trib.*, 1/2010, pp. 19, ss.

³⁰ «Non poteva rimaner estraneo all’integrazione giuridica europea nemmeno il settore dell’imposizione diretta i cui regimi transfrontalieri hanno dovuto soffrire i limiti posti dal rispetto delle libertà economiche come diritto originario e hanno così, indirettamente, influenzato anche i regimi nazionali» rileva Di Pietro, *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, *Rass. Trib.*, 2/2013, spec. p. 414.

³¹ Si veda la risoluzione del Parlamento europeo del 15 marzo 2018 relativa alla proposta di direttiva COM(2016)0683 che vi ha apportato rilevanti e robusti emendamenti. Reperibile al seguente link: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2018-0087+0+DOC+XML+V0//EN>

³² Cfr. l’ampia riflessione di Fargas Mas, *Consequences of the Implementation of the CCCTB regime on EU Member States Tax Collection: will CCCTB have a dramatic or only a severe effect on Public Finances?*, in *Intertax*, 38/2010, pp. 394, ss.

³³ Cfr., per un auspicio sulla progressiva armonizzazione della legislazione fiscale, già Neumark, *Die Budgetaren und Steurlichen Aspekte einer Wirtscaftlichen Integration*, in *Aspects financiers et fiscax de l’integration economique internationale. Travaux de l’Institut International de finances publiques*, Frankfurt, 1953, pp. 40, ss.

³⁴ Mesenberg, *Zu den steuerlichen Fragen des Europäischen Gemeinsamen Markets*, in *Europa-Archiv*, febbraio-marzo 1957, pp. 9623, ss.

più specificamente, nell'ambito dell'imposta sulle società³⁵. Ma si tratta pur sempre di un provvedimento tuttora in corso che segue un percorso ad ostacoli ed avente comunque la funzione di evitare la distorsione della concorrenza tra regimi fiscali diversi nei diversi Paesi. Quindi, l'elaborazione di una regola generale dell'integrazione nell'ambito dei settori non armonizzati non può comunque partire da questo dato, sia pure rilevante.

Questo vale, naturalmente, anche in ordine all'applicazione dei principi europei. Principi che trovano di certo applicazione nelle materie armonizzate ma che, nell'ambito di quelle non armonizzate, trovano una difficoltosa attuazione proprio in ragione della (opposta) signoria degli Stati membri su quelle materie. Tale è il problema che interessa anche il principio di proporzionalità e tale è l'approccio: laddove giunge il fenomeno dell'integrazione fiscale, ivi troverà piena ed incondizionata applicazione il principio di proporzionalità, come gli altri, sia nell'ambito armonizzato che non, sia nell'ambito dei procedimenti amministrativi "comunitarizzati", che non. Per verificare la tenuta dell'integrazione ed il suo ruolo, dunque, è opportuno partire da queste premesse, in modo da scrutinare poi i segnali che l'integrazione europea ha ormai superato gli argini della espressa armonizzazione, anche nel settore fiscale. Solo superati tali aspetti sarà poi possibile esaminare la proporzionalità nella fase (interna) di riscossione.

2. *Integrazione europea, armonizzazione e principio di autonomia procedurale*

2.1. *Principio di attribuzione e principio di autonomia procedurale*

Più volte già menzionato nel corso del presente lavoro, il c.d. principio di attribuzione innerva la normativa primaria europea in un modo talmente pervasivo da apparire quasi ossessivo. Soprattutto dopo il Trattato di Lisbona, infatti, con la riformulazione del Trattati sull'Unione e sul Funzionamento dell'Unione Europea, tale

³⁵ Indispensabile secondo Laufenburger, *Quelques aspects financières de la Fédération européenne*, in *Revue de Science et de législation financières*, 1953, pp. 86, ss. Aspetto poi affrontato analiticamente da Cosciani, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958, pp. 106, ss., partendo dalla considerazione che «il Trattato non considera direttamente nemmeno come materia di studio il problema della armonizzazione di tali imposte» (p. 108).

formula ricorre molteplici volte, sia implicitamente che esplicitamente, tanto da far sorgere il sospetto che solo in questo modo il Trattato di modifica è riuscito a vincere le resistenze di taluni Stati membri³⁶.

L'enunciazione del principio è contemplata nell'art. 5, TUE, paragrafi 1 («*La delimitazione delle competenze dell'Unione si fonda sul principio di attribuzione*») e 2 («*In virtù del principio di attribuzione, l'Unione agisce esclusivamente nei limiti delle competenze che le sono attribuite dagli Stati membri nei trattati per realizzare gli obiettivi da questi stabiliti*»), indirettamente nell'art. 3 TUE, paragrafo 6 («*L'Unione persegue i suoi obiettivi con i mezzi appropriati, in ragione delle competenze che le sono attribuite nei trattati*»), nonché, inoltre, nell'art. 7, TFUE («*L'Unione assicura la coerenza tra le sue varie politiche e azioni, tenendo conto dell'insieme dei suoi obiettivi e conformandosi al principio di attribuzione delle competenze*»). Considerata tale ridondanza, la dottrina³⁷ parla di presunzione di (permanenza delle) competenze a favore degli Stati membri, nel senso che se tale competenza non appare attribuita all'Unione, né in senso esclusivo, né concorrente, allora automaticamente andrà attribuita agli Stati, nell'ottica di una interpretazione restrittiva del principio.

Quindi, con queste precisazioni relative all'attribuzione delle competenze, il TFUE distingue le competenze dell'Unione in esclusive (art. 3), concorrenti con gli Stati membri (art. 4) e quelle c.d. di sostegno (art. 6). Al di fuori di esse vi sarebbe l'universo dei settori non armonizzati, tra i quali vi rientra il settore della fiscalità diretta.

Non solo, però, perché il discorso si spinge ancor più oltre nel momento in cui l'indagine si sposta dal punto di vista delle competenze europee all'ambito degli ordinamenti interni. In altri termini, oltre al riparto di competenze, vi è un altro modo

³⁶ In effetti, il "timore", se così si può dire, è che all'Unione venissero riconosciute delle competenze diverse da quelle espressamente attribuite dagli Stati che, quindi, avrebbero dovuto subire una ulteriore limitazione della loro sovranità. E si noti, infatti, che anche la Carta di Nizza del 2000 dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea reca, nell'art. 51, par. 2, un ulteriore riferimento al principio di attribuzione. Per questi rilievi cfr. Nascimbene, *Il principio di attribuzione e l'applicabilità della Carta dei Diritti Fondamentali: l'orientamento della giurisprudenza*, Riv. Dir. Int., 1/2015, pp. 49, ss.

³⁷ Rossi, *sub* art. 5, in Pocar – Baruffi, *Commentario breve ai Trattati dell'Unione Europea*, Padova, 2014, p. 26.

di intendere il rapporto tra Stati ed Unione Europea e concerne la modalità attraverso cui le garanzie, i vincoli e, comunque, gli obblighi discendenti dal diritto dell'Unione vengono attuati dagli Stati membri.

È cioè il discorso elaborato nell'ambito del c.d. principio di autonomia procedurale³⁸ che, nel suo significato più ristretto, così come concepito dalla Corte di Giustizia, concerne originariamente l'ambito processuale e si intende nel senso che «è l'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro che designa il giudice competente e stabilisce le modalità procedurali delle azioni giudiziali intese a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme comunitarie»³⁹. Nel corso del tempo, poi, ne è stata elaborata una nozione più lata, al fine di farvi rientrare non solo l'attività giurisdizionale ma anche quella amministrativa vera e propria e, dunque, inteso in tal secondo senso – che è quello che maggiormente qui interessa – in base al principio di autonomia procedurale gli Stati sono liberi di disciplinare il procedimento amministrativo finalizzato all'attuazione delle norme dell'Unione Europea⁴⁰. Tale libertà “procedimentale” è dunque una vera e propria zona franca e nell'ambito tributario ha assunto per lungo tempo il suo rilievo, sia pur sempre con le dovute cautele. Cautele che, invero, innervano i rapporti tra Stati membri e Unione sotto tutte le tipologie di procedimenti, alla costante ricerca di un punto di equilibrio tra modelli giuridici fondamentalmente diversi⁴¹, ma che debbono comunicare proprio in ragione del riparto di competenze.

In effetti, se da un lato è vero che gli Stati membri sono in linea di principio liberi di dar attuazione agli obblighi comunitari, sia in senso giudiziale che in senso

³⁸ Sulle origini del principio si veda Schwarze, *Droit administratif européenne*, Bruxelles, 2009, p. 69 ove l'Autore lo riconnette proprio al principio di attribuzione (nt. 9).

³⁹ Corte Giust. 16 dicembre 1976, *Rewe*, C-33/76.

⁴⁰ In base alle statuizioni della stessa Corte, infatti, «Qualora il diritto comunitario, ivi compresi i principi generali dello stesso, non contenga in proposito norme comuni, le autorità nazionali, per attuare la normativa comunitaria, agiscono applicando i criteri di forma e di sostanza del loro diritto nazionale»: Corte Giust. 21 settembre 1983, *Deutsche Milchkontor GmbH* e altri, (da) C-205/82 (a) 215/82, cause riunite.

⁴¹ Civitarese Matteucci, *Obbligo di interpretazione conforme al diritto UE e principio di autonomia procedurale in relazione al diritto amministrativo nazionale*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 6/2014, pp. 1175, ss.

procedimentale, il punto di equilibrio viene ricercato attraverso il principio di equivalenza ed il principio di effettività⁴². In base a tali due principi, infatti, lo Stato membro, pur in presenza del principio di autonomia procedurale, deve garantire piena attuazione a tali obblighi, senza che questi vengano vulnerati od ostacolati dalla presenza di istituti nazionali che ne limitino l'espletamento. E sono principi, questi, che vanno rispettati sia dal punto di vista giurisdizionale, sia dal punto di vista amministrativo, sicché essi si traducono in regole giustiziabili dinanzi al giudice quando l'attività amministrativa "nazionale" vulneri l'esercizio di un diritto riconosciuto dall'Unione Europea⁴³.

Dunque, all'integrazione europea in senso completo si possono opporre, da un lato, il principio di attribuzione e, dall'altro, il principio di autonomia procedurale. Il primo opera nel settore delle competenze non armonizzate e, quindi, sotto tale profilo, quanto al nostro discorso, il principio di proporzionalità non troverebbe attuazione nell'ambito della fiscalità diretta in quanto non rientrante tra le materie armonizzate. Il secondo, invece, opera nel settore sì delle competenze armonizzate ma, fatti salvi quei punti di equilibrio non del tutto chiari tra diritto dell'Unione e diritto degli Stati membri, una procedura quale quella di riscossione, totalmente sotto il controllo e la signoria dello Stato, potrebbe ostare all'applicabilità generalizzata del principio di proporzionalità.

Dunque, il prossimo passaggio è quello di verificare la tenuta di questi due aspetti: se essi operino davvero in termini assoluti ovvero se, quantomeno al punto in

⁴² Così già Corte Giust. 10 luglio 1980, *Ariete*, C-811/79.

⁴³ Tanto che a volte il principio di effettività è stato soggetto a talune critiche, vista soprattutto la sua natura così pervasiva ma, nel contempo, con tratti definitivi non del tutto lineari: icasticamente, sotto tale profilo, Arnulf, *The Principle of Effective Judicial Protection in EU Law: an Unruly Horse?*, in *European Law Review*, 1/2011. Il rapporto tra giustiziabilità del principio di effettività e azione amministrativa soggetta al controllo giurisdizionale è invece posto in evidenza da Romeo, *L'effettività della giustizia amministrativa: principio o mito?*, *Dir. Proc. Amm.*, pp. 653, ss.

Si noti, sotto tale profilo, che un problema di bilanciamento tra l'autonomia procedurale e la piena e completa attuazione del diritto dell'Unione è sempre stato sentito, sin dai tempi di Maastricht: cfr., infatti, la XIX Dichiarazione allegata al Trattato di Maastricht, ove si legge, tra l'altro, che « *le misure adottate nei vari Stati membri assicurino che il diritto comunitario sia in essi applicato con altrettanta efficacia e rigore del diritto nazionale*».

cui siamo nell'ambito di una completa integrazione europea, essi non costituiscono più delle "eccezioni di merito" contro l'applicabilità dei principi europei.

2.2. *La progressiva erosione del principio di attribuzione*

Sia pure in modo non generalizzato, il principio di attribuzione è a sua volta bilanciato dall'esigenza che il diritto dell'Unione trovi piena attuazione: quindi, esso non può tradursi in un limite assoluto all'esercizio dell'azione dell'Unione, altrimenti avrebbe un effetto controproducente. Da un lato.

Dall'altro non può sottovalutarsi come il diritto europeo trovi a volte applicazione in maniera assolutamente spontanea negli ordinamenti statali anche in materie non rientranti nelle competenze dell'Unione Europea. Si tratta di un effetto chiaramente naturale, che è il corollario di quella biunivocità dell'integrazione europea che determina, come effetto, una estensione delle norme sovranazionali all'intero ordinamento in modo da garantirne unitarietà.

Dunque, se è verissimo che il principio di attribuzione richiede una interpretazione restrittiva del comparto delle competenze europee, non possono essere sottovalutati istituti, di elaborazione normativa o pretoria, volti ad estendere l'applicazione dei principi e delle norme anche alle competenze non armonizzate. Oltretutto con effetti a volte di piena e completa integrazione successiva, come si è verificato nella materia ambientale⁴⁴ che, a suo tempo, non era prevista nelle competenze dell'Unione, su cui tuttavia l'Unione intervenne a più riprese sfruttando la clausola dei poteri impliciti (cfr. *infra*, par. 2.2.1.) sino al momento in cui, preso atto di questa armonizzazione implicita, le competenze europee sono state estese anche all'ambiente (in senso concorrente, ex art. 4, par. 2, lett. e) TFUE), con tutte le conseguenze anche a livello fiscale⁴⁵.

⁴⁴ Come viene rilevato da Bin – Pitruzzella, *Diritto costituzionale*, Torino, 2008, p. 416.

⁴⁵ Su cui cfr. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Bari, 2016, ove viene rilevato come la disomogeneità normativa che ancora innerva la fiscalità ambientale imporrebbe un costante controllo da parte della Commissione Europea per verificare la compatibilità europea delle scelte legislative, in tale ambito, degli Stati membri (spec. p. 12).

Tali istituti, di piena estensione delle competenze unionali, si muovono su livelli diversi, sia di fonte (normativa o giurisprudenziale) sia di modalità di funzionamento. Da un primo livello, positivo e regolamentato, si passa ad un livello successivo, non positivo ma regolamentato.

2.2.1. Il primo livello: i poteri impliciti e la clausola di flessibilità

La teoria dei poteri impliciti è stata elaborata dalla Corte di Giustizia⁴⁶ e costituisce, di fatto, la massima esplicazione delle istanze di superamento del principio di attribuzione e che, dagli anni Sessanta in poi, ha costituito il mezzo per ampliare l'area dell'intervento comunitario⁴⁷ sino a trovar cittadinanza, sotto la denominazione di "clausola di flessibilità" nell'art. 308 TCE, poi trasfuso nell'attuale art. 352 TFUE.

Ai sensi di tale norma «*Se un'azione dell'Unione appare necessaria, nel quadro delle politiche definite dai trattati, per realizzare uno degli obiettivi di cui ai trattati senza che questi ultimi abbiano previsto i poteri di azione richiesti a tal fine, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa approvazione del Parlamento europeo, adotta le disposizioni appropriate. Allorché adotta le disposizioni in questione secondo una procedura legislativa speciale, il Consiglio delibera altresì all'unanimità su proposta della Commissione e previa approvazione del Parlamento europeo.*».

La norma opera sul piano del riparto (non delle competenze ma) dei poteri ed è, dal punto di vista dell'integrazione, quella meno rilevante, in quanto la limitazione

⁴⁶ *Leading case* è Corte Giust. 29 novembre 1956, *Fédération Charbonnière de Belgique*, C-8/55, ove si afferma che la Commissione (*scilicet*, l'Alta Autorità esistente *ratione temporis*) ha il potere, se non l'obbligo, di adottare provvedimenti ove gli obiettivi dell'Unione (*scilicet*, l'allora Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio) dovessero risultare inattuabili, qualora il potere di emettere tali provvedimenti non sia *expressis verbis* attribuito ma sia ricavabile in via ermeneutica.

La sentenza è importante anche perché, notoriamente, costituisce il *leading case* anche dell'elaborazione in sede comunitaria del principio di proporzionalità (cfr. Capotorti, *Il diritto comunitario non scritto*, in *Tavole rotonde di diritto comunitario*, II, p. 162; Mengozzi, *Il diritto della Comunità Europea*, in Galgano (diretto da), *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, vol. XV, Padova, 1990) e costituisce all'impronta la plastica dimostrazione che il rapporto tra (erosione del) principio di attribuzione e attuazione dei principi è molto stretto, anche quando il problema che si pone è quello della piena ed effettiva applicazione del diritto unionale.

⁴⁷ Saltari, *Il Trattato di Lisbona*, *Giornale Dir. Amm.*, 3/2010, pp. 221, ss.

oggettiva prevista nella norma, pur vantando un campo di applicazione più ampio rispetto a quello della pregressa clausola di cui all'art. 308 dell'allora Trattato CE, impedisce ogni forma di armonizzazione ulteriore⁴⁸. E' altresì vero, comunque, che proprio il divieto di cui al par. 3 dell'art. 352 TFUE dimostra come è necessario un disposto espresso al fine di limitare il processo di integrazione, ormai fondamentalmente irreversibile, come del resto dimostrano a loro volta le fondate critiche alle resistenze di taluna giurisprudenza nazionale tedesca che pone, come limite all'esercizio di tale potere, il consenso del Parlamento nazionale⁴⁹. Pur quindi non intervenendo nell'ambito di un vero e proprio aggiramento del principio di attribuzione, la clausola assume comunque la rilevante funzione di sviluppo dinamico dei Trattati⁵⁰, di fatto difficilmente assimilabile ad una visione dei rapporti tra Stati membri e Unione a compartimenti stagni.

2.2.2. Il secondo livello: l'effetto spill-over

Il sintagma *spill-over* richiama il concetto di "traboccamento" ed infatti l'effetto così definito si determina quando gli effetti delle decisioni di un ente si estendono anche ad altri enti⁵¹. Ciò si è verificato e si verifica anche per i concetti e gli istituti dell'Unione, che, dal loro ambito di applicazione, si estendono anche alle materie non armonizzate, favorendo quel processo di armonizzazione che può definirsi, sotto tale

⁴⁸ Rossi, *I principi enunciati dalla sentenza della Corte Costituzionale tedesca sul Trattato di Lisbona: un'ipoteca sul futuro dell'integrazione europea?*, Riv. Dir. Int., 4/2009, pp. 993, ss.

⁴⁹ Cfr. ad esempio Chiti, *Am Deutschen Volke. Prime note sulla sentenza del BundesVerfassungsgericht del 30 giugno 2009 sul Trattato di Lisbona e la sua attuazione in Germania*, in <http://www.astrid-online.it/Riforma-del/Documenti/Corte-cost>, pp. 1, ss.; Rossi, *I principi*, cit., spec. p. 1016.

⁵⁰ Gambaro – Mazzocchi, *Le regole dell'Unione europea alla prova della crisi dei debiti sovrani: il caso Pringle*, Dir. Comm. Int., 2/2013, pp. 545, ss.

⁵¹ Ad altri fini, la nozione è di Pastori (voce) *Aree metropolitane*, in Dig. Disc. Pub., I, Torino, 1987. Sulla distinzione tra effetto *spill-over* ed effetto *feed-back*, in cui invece l'istituto circola non già per via d'un traboccamento ma di riconoscimento, in quanto già conosciuto nell'ordinamento, si veda Sciullo, *Commento alla relazione di Elena Buoso "Il dialogo tra Corti in Europa e l'emersione della proporzionalità amministrativa*, in Bianchini / Gioia, *Dialogo tra Corti e principio di proporzionalità*, Padova, 2013, p. 435.

profilo, spontanea⁵². Tale effetto, che ha trovato terreno fertile nel diritto amministrativo, segnatamente nella materia degli appalti e della tutela giurisdizionale delle posizioni giuridiche soggettive, sino ad estendersi anche ad altre e diverse materie ma l'ambito comune è quello delle tutele, sicché l'elaborazione di un principio, di una norma o di un orientamento in sede europea potrà trovare applicazione anche in una materia non armonizzata⁵³ estendendo dunque implicitamente l'attribuzione di nuove competenze, sia pur in modo non assoluto.

Questo vale, segnatamente, per i principi europei⁵⁴, che divengono applicabili anche in settori non coperti dalla riserva di competenza. Dunque, sotto tale profilo, lo *spill-over effect* costituisce già di per sé il sintomo che il principio di attribuzione, da solo, non può funzionare per paralizzare il congegno di tutele predisposto dall'Unione Europea sia in sede normativa, sia in sede (soprattutto) giurisdizionale in virtù delle decisioni della Corte di Giustizia. Ciò che vale anche nell'ambito fiscale, dove proprio in virtù di tale effetto possono ritenersi applicabili i principi europei anche negli ambiti in cui vale la riserva in favore del solo Stato membro⁵⁵, come ad esempio si è echeggiato in materia di applicabilità del principio del contraddittorio anche ai tributi non armonizzati⁵⁶ (su questo problema si veda *infra*, par. 3).

2.3. La progressiva erosione del principio di autonomia procedurale

⁵² Mari, *La forza del giudicato delle decisioni dei giudici nazionali di ultima istanza nella giurisprudenza comunitaria*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 3-4/2004, pp. 1007, ss.

⁵³ Rosas – Kaila, *L'application de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne par la Cour de justice: un premier bilan*, Dir. Un. Eu., 1/2011, pp. 1, ss.

⁵⁴ Come nota una delle principali studiose dell'effetto *spill-over* in ambito amministrativo: cfr. Galetta, *Diritto ad una buona amministrazione e ruolo del giudice amministrativo dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, Dir. Amm., 3/2010, pp. 601, ss.; ma anche, più in particolare e avvicinandoci al tema che qui interessa, sempre dell'Autrice citata, *Il principio di proporzionalità comunitario e il suo effetto di «spill-over» negli ordinamenti nazionali*, Nuove Autonomie, 2005, pp. 541, ss. (su cui si tornerà nel prosieguo della trattazione (*infra*, cap. III, par. 1, sotto-par. 1.3.)).

⁵⁵ Così Contrino, *Modifiche fiscali in corso di periodo e divieto di retroattività "non autentica" nello Statuto del Contribuente*, Rass. Trib. 3/2012, spec. p. 606.

⁵⁶ Cfr. Ragucci, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, Rass. Trib., 5/2015, pp. 1217, ss.

Di fatto, le condizioni ed i limiti entro i quali può operare il principio di autonomia procedurale sono variamente interpretati dalla Corte di Giustizia e se essi rispondono sempre al medesimo *nomen* – principio di equivalenza e principio di effettività – nel tempo sono stati rielaborati in modo da ridimensionare fortemente i margini applicativi di tale autonomia. In effetti, in relazione all'effettività, tale principio, dal suo significato "minimo" di divieto di rendere impossibile o molto difficile l'esercizio di una posizione giuridica riconosciuta dal diritto dell'Unione si è trasfigurato in un grado "massimo" di tutela che potrebbe determinare, nel caso di contrasto con la normativa nazionale, la disapplicazione di quest'ultima. E tale evoluzione si è mossa in un senso così repentino da suscitare anche non poche critiche, in particolare in ordine alla individuazione della base giuridica di tale forma di controllo, e cioè il principio di leale collaborazione di cui all'art. 4, par. 3, TUE⁵⁷.

Resta comunque il fatto che la Corte di Giustizia non ammette, nell'ambito delle materie armonizzate, un discostamento dalla normativa unionale tale da potersi tradurre in una violazione del diritto dell'Unione, con la conseguenza che il principio di autonomia procedurale non può opporsi alla considerazione, in un certo senso ovvia, che « *I provvedimenti nazionali ... devono rispettare i principi generali dell'ordinamento comunitario*», tra i quali, appunto, quello di proporzionalità⁵⁸. Dunque l'autonomia procedurale vale finché vale, finché, cioè, ciò non determini una violazione dei principi unionali, il che già di per sé basterebbe per chiudere la questione. Infatti, se la Corte di Giustizia ha ammesso la sussistenza di deroghe all'applicazione del diritto dell'Unione al fine di salvaguardare l'autonomia degli Stati membri espressa nella tutela della c.d. identità nazionale cui fa riferimento l'art. 4, par. 2, TUE⁵⁹, tali deroghe rispondono

⁵⁷ Principalmente perché alla "leale collaborazione" non corrisponde uno standard di prevedibilità di come il procedimento interno si possa conformare al principio di effettività: in tal senso nella densa trattazione di Greco, *A proposito dell'autonomia procedurale degli Stati Membri*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 1/2014, pp. 1, ss.

⁵⁸ Corte Giust. 17 settembre 2002, *Lawrence*, C-320/00.

⁵⁹ Per una casistica ragionata di tali deroghe si veda Di Federico, *L'identità nazionale degli Stati membri nel diritto dell'Unione europea. Natura e portata dell'art. 4, par. 2, TUE*, Napoli, 2017, pp. 105, ss.

comunque a fattispecie eccezionali e non sono andate esenti da posizioni critiche piuttosto esplicite⁶⁰.

Ma non si tratta soltanto di questo.

È che ormai l'*acquis* europeo costituito dal nucleo di garanzie, per il privato nel procedimento amministrativo e per il contribuente in ambito tributario ha determinato la necessità di una rivisitazione della strutturazione di questi procedimenti, superando quelle forme di resistenza che, soprattutto negli anni Novanta, avevano gli Stati opposti alla implementazione del diritto europeo nelle fasi procedurali⁶¹, sicché, ormai, dalla asserita autonomia procedurale degli Stati membri si è passati ad un impegno costante degli Stati membri nel recepire questa forma di integrazione, sia a livello normativo, sia a livello procedimentale, sia a livello pretorio⁶². E tale *acquis* si pone ormai come elemento determinante un'erosione ulteriore delle istanze di autonomia degli Stati membri, in tutte le fasi procedurali.

E queste considerazioni valgono ancor di più nella fase procedimentale più "invasiva" qual è quella di riscossione, dove all'efficienza amministrativa si contrappone il depauperamento patrimoniale del contribuente: risulterebbe sostanzialmente irragionevole dunque ritenere che proprio in tale fase l'attuazione dei principi europei trovi un ostacolo a fronte del principio dell'autonomia procedurale, soprattutto come lo si intende ad oggi. Ciò di sicuro nell'ambito dei tributi armonizzati ma anche nell'ambito dei tributi non armonizzati che se possono ben atteggiarsi a corollari del principio di attribuzione, è proprio tale principio ad avere una funzionalità non assoluta ma, appunto, puramente relativa.

⁶⁰ Come riporta Di Federico, *L'identità*, cit., p. 112 (testo e nota 219), nella causa *Gauweiler*, C-62/14, l'Avvocato Generale Cruz Villalón rilevava come «sarebbe un compito pressoché impossibile preservare questa Unione, quale la conosciamo oggi, se si pretendesse di assoggettarla ad una riserva assoluta, a mala pena specificata e in pratica lasciata alla discrezionalità di ciascuno Stato membro, sotto forma di una categoria denominata 'identità nazionale' (...)».

⁶¹ Di Pietro, *Presentazione: la tutela del contribuente nel nuovo acquis europeo del diritto tributario formale*, in Di Pietro (a cura di), *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, Padova, 2009, pp. X, ss.

⁶² Marchessou, *La tutela del contribuente nel diritto europeo: l'esperienza francese*, in Di Pietro, *La tutela*, cit., pp. 3, ss.

Distinguere tra materie armonizzate e materie non armonizzate, distinguere, dunque, tra tributi armonizzati e non ha senso: ma da tale distinzione non è dunque più possibile ricavarne l'inapplicabilità dei principi europei e, quindi, dell'*acquis* europeo, in considerazione del ruolo assunto negli ultimi tempi dall'integrazione.

Per dimostrare tale considerazione e, quindi, giungere al passaggio successivo dell'analisi, è sufficiente riportare la vicenda di un principio ben noto – quello del contraddittorio – che in Italia non ha avuto vita facile proprio in relazione alla cennata distinzione sull'armonizzazione, o meno, dei tributi.

3. La vicenda del principio del contraddittorio quale banco di prova per l'esame dei (problematici) limiti all'integrazione europea

Non è opportuno trattare in questa sede della complessa vicenda che ha interessato il principio del contraddittorio nell'ordinamento italiano, anche perché sarebbe necessaria una trattazione *ad hoc* per riassumerne le principali problematiche. Quindi si procederà per brevi battute, partendo dalla considerazione che il problema posto concerneva l'esistenza di un principio generale del contraddittorio vigente in ambito tributario⁶³.

Il banco di prova di questo dibattito, dottrinario e giurisprudenziale, era costituito dall'art. 12, comma 7, l. 27 luglio 2000, n. 212, norma che, notoriamente, consente al contribuente assoggettato ad un accesso, dopo la consegna del processo verbale di constatazione, di presentare deduzioni difensive all'Amministrazione finanziaria in un termine dilatorio entro il quale a quest'ultima era simmetricamente fatto divieto di notificare un atto impositivo. Garanzia debole, dunque, ma pur sempre una garanzia di contraddittorio preventivo la notifica di un atto; e il dibattito ruotava intorno il campo di applicazione di questa norma, se essa fosse limitata solo al campo degli accessi, ispezioni e verifiche (come risulta dal testo normativo) ovvero fosse

⁶³ E' proprio in ragione di tale dibattito sulla natura "eccezionale" o meno del contraddittorio che emerse il più generale dibattito sulla esistenza di un "principio del giusto procedimento" da cui ricavare, appunto, il corollario della generalizzazione del contraddittorio: cfr. ampiamente Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, spec. pp. 270, ss.

estensibile anche ad altre tipologie di controlli, quali quelli a tavolino e, più in generale, se potesse identificarsi un principio generale che prevedesse l'obbligo di instaurazione del contraddittorio in ogni fase, anche nel silenzio di una norma espressa⁶⁴.

L'interferenza tra questo problema e l'integrazione europea emerse a seguito di tre sentenze della Corte di Giustizia⁶⁵ nelle quali venne statuito che il principio del contraddittorio, quale principio generale, deve applicarsi ogni qualvolta l'Amministrazione intenda notificare un atto nei confronti del contribuente. La statuizione di questo principio di diritto doveva pertanto trovare applicazione per i c.d. tributi armonizzati (Iva e accise) e per le risorse proprie (dazi doganali), nelle cui fasi procedurali dunque l'Amministrazione finanziaria degli Stati membri era obbligata, pur in assenza di una norma espressa, a sentire il contribuente prima della notifica di un atto. Ciò che valeva anche per l'estensione del campo di applicazione della garanzia di cui al cennato art. 12, comma 7, l. 212/2000, che chiaramente doveva applicarsi anche alle fasi di controllo documentale, "a tavolino" e, coerentemente con questo aspetto, non mancarono anche modifiche a livello normativo per recepire le statuizioni della Corte di Giustizia (cfr. ad esempio, quanto all'ambito delle accise, l'art. 4-ter, d.l. 22 ottobre 2016, n. 193 che ha novellato il d.lgs. 26 ottobre 1992, n. 504 [Testo Unico Accise] con la previsione della estensione della garanzia di cui all'art. 12, comma 7 anche alle ipotesi in cui gli atti e le dichiarazioni fossero esaminate dagli uffici e non mediante l'accesso).

Che dire, invece, dei tributi "non armonizzati"?

⁶⁴ Si veda ad esempio Viotto, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002, ove l'Autore concludeva favorevolmente per l'estensione della garanzia a qualsivoglia forma di controllo (p. 300), contrariamente a Mazzagrecò, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011, che invero poneva obiezioni a tale estensione (p. 211).

⁶⁵ Ci si riferisce alle ben note Corte Giust. 18 dicembre 2008, *Sopropé – Organizações de Calçado Lda*, C-349/07; Corte Giust. 22 ottobre 2013, *Jiří Sabou*, C-276/12; Corte Giust. 3 luglio 2014, *Kamino International Logistics BV e Datema Hellman Worldwide Logistics BV*, C-129/13 e C-130/13 (cause riunite). Su tali sentenze la dottrina si è ampiamente soffermata: qui ci si limita a richiamare alla densa ricognizione di Marcheselli, *Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, reperibile al seguente link: http://www.magistratura-tributaria.it/wordpress/wp-content/uploads/2014/06/Relazione_Marcheselli.pdf.

La situazione che venne a crearsi fu invero curiosa, poiché in un primo momento la Suprema Corte di Cassazione⁶⁶ recepì le statuizioni della Corte di Giustizia e, preso atto della generalizzazione della garanzia del contraddittorio, ritenne che tale principio fosse “immanente” nell’ordinamento e, dunque, fosse indifferente che il tributo oggetto di controllo rispondesse al canone dell’armonizzazione. L’obbligo di attivazione del contraddittorio venne dunque ritenuto sussistente in ogni fase ed in ogni circostanza e presumibilmente in quel momento la portata dell’integrazione raggiunse il suo apice.

Ebbe però vita breve: dieci mesi dopo la stessa Suprema Corte, sempre a Sezioni Unite⁶⁷, con un improvviso quanto criticato⁶⁸ *revirement* limitò la garanzia del contraddittorio riportando in auge la distinzione tra tributi armonizzati (cui la garanzia si applicava in ogni caso) e quelli non armonizzati (cui invece l’obbligo di attivazione del contraddittorio doveva ritenersi applicabile soltanto qualora espressamente prevista da una norma). Con risultati oltremodo eccentrici, poiché nell’ipotesi in cui un atto di accertamento non preceduto dal preventivo confronto con l’Amministrazione avesse riguardato sia tributi armonizzati che non, tale atto era da ritenersi invalido soltanto limitatamente all’accertamento dei primi, ma pienamente efficace per i secondi⁶⁹.

Il processo d’integrazione era, oramai, comunque irreversibile e certamente non poteva bastare una simile pronuncia per paralizzarlo completamente, sulla base di

⁶⁶ Cass. SS. UU. 18 settembre 2014, n. 19667, che «fece proprio» il principio elaborato dalla Corte di Giustizia anche in forza delle norme della Carta dei Diritti Fondamentali (cfr. Lovisolo, *L’osservanza del termine di cui all’art. 12, 7° comma dello Statuto dei Diritti del Contribuente, nell’ottica del principio del contraddittorio*, Dir. Prat. Trib., 3/2015, pp. 10405, ss.).

⁶⁷ Cass. SS. UU. 9 dicembre 2015, n. 24823.

⁶⁸ Errata e discutibile sarebbe la lettura delle norme da parte della Cassazione, che sulla base di tale errore sarebbe giunta ad un risultato “strabiliante” (cfr. Beghin, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, Corr. Trib., 7/2016, pp. 479, ss.); sentenza che ha finito per rimettere in discussione la certezza dell’accertamento (cfr. Marongiu, *Il contraddittorio non è d’obbligo*, Dir. Prat. Trib., 2/2016, p. 702) e che finisce per introdurre una irragionevole disparità di trattamento tra tributi sulla base della distinzione costituita dalla armonizzazione, o meno (Carinci – Deotto, *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, Fisco, 3/2016, pp. 207, ss.). Questo solo per un breve catalogo di esempi.

⁶⁹ Ipotesi puntualmente verificatasi nella pratica in Cass. sez. V, 30 dicembre 2015, n. 26617.

un'argomentazione imperniata in parte – se non del tutto – sul principio di attribuzione. Resistenze si ebbero sin da subito, sia in sede di giurisprudenza di merito⁷⁰ sia in seno alla stessa Corte di Cassazione⁷¹, che finirono per disapplicare il principio sancito dalla pronuncia delle Sezioni Unite del 2015: il che già di per sé dimostra l'infondatezza della ricostruzione del principio di attribuzione in termini assoluti.

Quel che si vuol affermare, dunque, è che se è vero – come ancora è vero – che una figura di contribuente europeo non esiste, quantomeno parificata al “cittadino europeo”, è pur sempre vero che la tutela europea del contribuente non può limitarsi ad un campo, quello armonizzato, lasciando completamente fuori il campo non armonizzato in virtù di una pura resistenza ordinamentale. Il congegno di garanzie, soprattutto quando si fa riferimento ad aspetti fondamentali quali l'integrità patrimoniale del contribuente, deve necessariamente trovare un'applicazione generalizzata senza poter distinguere tra ordinamenti (qualora si volesse tuttora ritenere che l'ordinamento europeo e quello nazionale siano distinti⁷²) proprio per le ragioni che tali ordinamenti comunicano tra essi, e non sono configurati a compartimenti stagni: e soprattutto il prima rilevato effetto *spill-over* ne è una fondamentale dimostrazione.

Questo è quanto avviene per il principio di proporzionalità, che ha trovato e trova applicazione tanto nell'ambito dei tributi non armonizzati, tanto nell'ambito di

⁷⁰ Solo per qualche esempio cfr. Comm. Trib. Prov. Emilia Romagna/Reggio Emilia, sez. I, 19 gennaio 2016, n. 5; Comm. Trib. Reg. Piemonte/Torino, sez. I, 27 gennaio 2016, n. 126; Comm. Trib. Prov. Lombardia/Milano, sez. XVI, 14 marzo 2017, n. 2162.

⁷¹ Cass. sez. VI-T, ord. 12 febbraio 2016, n. 2879, che ha bypassato più o meno esplicitamente il *revirement* del 2015, facendo invece applicazione dei principi sanciti nella sentenza delle Sezioni Unite 19667/2014 e che si è posta come corollario delle notevoli incertezze ermeneutiche su tale materia (Lovisolo, *Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegnazione e prospettive*, Dir. Prat. Trib., 2/2016, pp. 719, ss.).

⁷² Ma tale prospettiva era in via di superamento già in tempi non sospetti e, sul punto, muovendo dalla prospettiva della giurisprudenza costituzionale si veda Ruggeri, *Continuo e discontinuo nella giurisprudenza costituzionale, a partire dalla sent. n. 170/1984, in tema di rapporti tra ordinamento comunitario e ordinamento interno: dalla “teoria” della separazione alla “prassi” dell’integrazione intersistemica?*, Giur. Cost., 1991, pp. 1615; mentre (e più di recente) muovendo dalla prospettiva dell'unitarietà dell'interpretazione, si veda Perlingieri, *Applicazione e controllo nell'interpretazione giuridica*, Riv. Dir. Civ., 3/2010, pp. 317, ss.

fasi quantomeno all'apparenza coperte dal principio di autonomia procedurale. Posto in luce questo aspetto – e dimostrato perché vi si è giunti – è quindi opportuno passare all'esame dell'elaborazione di questo principio, che da "statale" e quindi "comune" è stato recepito dalla giurisprudenza europea sino a divenire "comunitario", a dimostrazione del fatto, prima d'ogni altra considerazione, che l'integrazione funziona sempre nei due sensi e non è mai unidirezionale.

**PARTE SECONDA – L'ELABORAZIONE E LO SVILUPPO DEL PRINCIPIO DI
PROPORZIONALITÀ NEGLI ORDINAMENTI INTERNI E NEL DIRITTO DELL'UNIONE
EUROPEA**

*«Ius est realis et personalis hominis
ad hominem proportio
quae serbata hominum societatem
serbat et corrupta corrumpit»*

Dante Alighieri, *De Monarchia, Liber secundus, V. 1.*

1. *Il principio di proporzionalità come "principio comune" degli ordinamenti interni*

1.1. *Premessa: le origini*

La citazione d'esordio ha il semplice scopo di dimostrare come prima ancora di parlare di "principio" di proporzionalità sarebbe corretto parlare di "idea" di proporzionalità che, praticamente da sempre, è stato un valore strettamente collegato alla stessa idea di giustizia e, quindi, di "giusta distribuzione" degli obblighi e del carico fiscale⁷³. E negli ordinamenti l'idea che un potere andasse esercitato non liberamente ma entro determinati limiti qualitativi e quantitativi si è sviluppata molto presto, sebbene, evidentemente, quasi mai in maniera esplicita. È dunque da annoverarsi tra i principi comuni tra gli Stati membri, cioè quelle tipologie di principi

⁷³ Per una rassegna, sia storica che comparata, del problema della proporzionalità in rapporto all'idea di giustizia, si rinvia a Falsitta, *Giustizia distributiva, principio di proporzionalità e federalismo nell'opera di Dante Alighieri*, Riv. Dir. Trib., 4/2011, pp. 369, ss., da cui si è ricavato anche lo spunto per la citazione di apertura (nt. 45).

che, connaturati negli ordinamenti e sviluppatasi in forza di una tradizione puramente interna, sono stati poi adottati dall'Unione Europea e recepiti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

È un dato comune che la prima elaborazione esplicita del principio di proporzionalità sia avvenuta in terra prussiana, nel caso *Kreuzberg* del 1882⁷⁴, che concerneva un contenzioso instauratosi a seguito un provvedimento di chiusura di una rivendita in quanto il proprietario aveva ivi venduto sostanze alcoliche privo della relativa licenza. In tale procedimento, la Corte prussiana ritenne quindi sproporzionato il provvedimento di chiusura, rispetto agli altri mezzi sanzionatori che potevano essere adottati, precisando che un provvedimento di tal fatta può ritenersi ammissibile e legittimo solo se, da un lato, risulta essere idoneo al raggiungimento dello scopo e, dall'altro, il meno invasivo possibile per il cittadino che lo subisce. Cioè, come si espresse il Tribunale, «l'amministrazione deve limitare la sua attività ad un controllo più intenso e ad un severo intervento tramite ripetute sanzioni» senza che possa adottare, immediatamente, un provvedimento definitivo come quello di chiusura. Tali statuizioni furono poi riprese dal Tribunale in un caso in cui l'Amministrazione aveva adottato un provvedimento che ingiungeva ad un cittadino di eliminare dei pali funzionali a perimetrare la proprietà privata, poiché, trovandosi in una via non illuminata, tali pali mettevano in pericolo la circolazione; i giudici, invece, ritennero che tale provvedimento fosse sproporzionato rispetto a quello, meno invasivo, che imponesse quantomeno una illuminazione notturna⁷⁵. In entrambi i casi è già in germe quello che è lo scheletro del giudizio di proporzionalità, caratterizzato, da un lato, dal

⁷⁴ Tribunale Federale Prussiano (*Preußisches Oberverwaltungsgericht*), 14 giugno 1882. La dottrina è tendenzialmente concorde nell'incastonare le origini di questo principio, quantomeno in forma esplicita, in tale decisione. Da ultimo cfr. Merlo, *Considerazioni sul principio di proporzionalità nella giurisprudenza in materia penale*, Riv. It. Dir. Proc. Pen., 3/2016, pp. 1427 ove l'Autore (nt. 14) compie un'ampia ricognizione di tali richiami della dottrina a questo celebre caso, che ha finito con l'essere fondamentalmente considerato un vero e proprio *leading case* (Galetta, *Le principe de proportionnalité*, in Auby – Dutheil de la Rochère (a cura di), *Traité de droit administratif européenne*, Bruxelles, 2007, p. 358).

⁷⁵ *Preußisches Oberverwaltungsgericht*, 3 luglio 1886, su cui von Krauss, *Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. In seiner Bedeutung für die Notwendigkeit des Mittels im Verwaltungsrechts*, Hamburg, 1955, p. 5; Moschetti G., *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario. Premesse generali*, Padova, 2017, p. 25.

giudizio di idoneità della misura (la chiusura del locale o l'eliminazione dei pali può sanzionare la violazione o risolvere un problema di viabilità?) e quello di necessità (tra i tanti possibili provvedimenti da adottare, l'Amministrazione doveva emetterne proprio di così invasivi?).

Si trattava, tuttavia, di un giudizio alquanto diverso dalla proporzionalità così come è ad oggi riconosciuta, non solo dal diritto dell'Unione ma anche dal suo sviluppo negli Stati membri. Anzi. La proporzionalità intesa nelle origini era infatti calibrata tutta unicamente sul mezzo adottato, in rapporto agli altri mezzi e, quindi, si incentrava principalmente sul giudizio di necessità. Tanto che la dottrina più attenta, avvicinandosi al commento del caso *Kreuzberg* ha poi precisato che più di parlar di proporzionalità sarebbe corretto parlare, appunto, di "principio di necessità"⁷⁶. In realtà non vi è nulla di anomalo in questo: un sindacato di proporzionalità così concepito è perfettamente in linea con la considerazione che esso venne sviluppato nello "Stato di polizia" in cui notoriamente i rapporti tra Amministrazione e cittadino non c'erano affatto o, se c'erano, erano del tutto sporadici e casuali⁷⁷, poiché l'Amministrazione agiva solo ed unicamente in via unilaterale: dunque, la forma più incisiva per la limitazione di tale azione era un giudizio di effettiva necessità di quel mezzo adottato. Mancando una qualsivoglia forma di rapporto, mancava anche quello che doveva essere un ponderato esame degli altri interessi sacrificati e, quindi, il livello più alto del giudizio di proporzionalità, e cioè proprio tale ponderazione del sacrificio di tali interessi mancava perché non se ne sentiva di fatto la necessità, fermandosi il giudizio un po' prima, cioè al momento dell'adozione del mezzo. Comprensibile, dunque, che la più ben nota metafora che icasticamente spiega il meccanismo del principio di proporzionalità, si sintetizzi in un'immagine abbastanza esplicita e

⁷⁶ Schwarze, *The principle of proportionality and the principle of impartiality in European Administrative Law*, Riv. Trim. Dir. Pub., 1/2003, pp. 53, ss.

⁷⁷ Casetta, *Manuale*, cit., p. 12.

“unilaterale”: «Il problema della proporzionalità consiste se, per sparare ai passeri, si è utilizzato un cannone»⁷⁸.

Le origini comunque non sono da rinnegare ed, anzi, come si avrà modo di vedere, proprio la strutturazione elaborata dal Tribunale prussiano consentì al principio di proporzionalità di esser recepito nell’ordinamento italiano emancipandosi dalla onnivora nozione di “ragionevolezza” (sotto-par. 1.3.).

Prima, però, occorre esaminare con maggior precisione la struttura del principio, spostando l’indagine di qualche anno più avanti, in due territori che hanno determinato l’elaborazione della proporzionalità in senso profondamente diverso.

1.2. Il giudizio “a tre livelli”: Germania

Il sindacato di proporzionalità – o, meglio ancora, l’esigenza di ricostruire un giudizio di proporzionalità – emerge in Germania dopo la parentesi nazista, ed è un principio che innerva fondamentalmente la *Grundgesetz*, la Legge Fondamentale dello Stato⁷⁹ ed ha poi trovato attuazione anche nella legislazione ordinaria⁸⁰. Le prime applicazioni furono però assai sporadiche e non organiche, quantomeno non riconducibili a sistema, sino alla elaborazione in termini generali nella sentenza *Apothekenurteil* del 1958⁸¹, fondamentalmente decisiva per l’elaborazione generalizzata del principio di proporzionalità, che infatti, solo pochi anni dopo, venne per l’appunto

⁷⁸ Così Fleiner, *Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts*, Tübingen, 1913, 354. Si veda pure Jellinek, *System der subjektiven öffentlichen Rechte*, Tübingen, 1892, come riporta Sandulli, *La proporzionalità dell’azione amministrativa*, Padova, 1998, p. 1.

L’espressione “forte” ed icastica dà conto delle esigenze di calibrare non solo un’autorità ma anche un’autorità che agisce incisivamente e sempre in via unilaterale ed è espressione talmente precisa, sotto tale profilo, che è stata poi ripresa con i dovuti *distinguo* anche dalla dottrina anglosassone, che pur preferisce ricorrere alla più rassicurante metafora della noce che può ben esser rotta da uno schiaccianoci, piuttosto che da un martello (« *you must not use a steam hammer to crack a nut if a nutcracker would do...* ») esemplifica Lord Diplock nel caso *R. v Goldstein* del 1983).

⁷⁹ Come del resto già notava Forsthoff, *Traité de droit administratif allemand*, trad. a cura di Fromont, Bruxelles, 1969, p. 130.

⁸⁰ Cfr. da ultimo il catalogo delle norme tedesche in cui rileva il principio di proporzionalità evocato da Buonfino, *Il «servitore infedele». Notazioni sistematiche sulla proporzionalità delle sanzioni disciplinari tra canone di ragionevolezza e prestigio istituzionale*, *Dir. Proc. Amm.*, 2/2012, pp. 671, ss. e spec. nt. 30.

⁸¹ *Bundesverfassungsgericht*, 11 giugno 1958.

ricondotto nell'alveo della Costituzione: da quel momento in poi, dunque, l'esigenza di una limitazione del potere che incida sui diritti fondamentali dell'individuo trova essenza direttamente nel tessuto costituzionale⁸². Tuttavia il rilievo della sentenza del 1958 non si annida tanto e solo nell'aver ricondotto a sistema il principio, ma nell'aver, forse per la prima volta, elaboratane la sua struttura "trilatera"⁸³ o a gradini, che sarà poi lo schema che seguirà la Corte di Giustizia dell'Unione Europea nell'applicare, dopo averne recepito il formante, il sindacato di proporzionalità⁸⁴.

La struttura trilatera consente appunto di ricostruire il c.d. "modello tedesco" del principio di proporzionalità, come ormai tralatiziamente viene inquadrato ed identificato, sia pur semplicisticamente, ancorché non erroneamente. Da un punto di vista astratto, dunque, si suole distinguere, o meglio, separare tre livelli di giudizio⁸⁵: quello di idoneità o adeguatezza (*Geeignetheit*), quello di necessità (*Erforderlichkeit*) e quello di stretta proporzionalità (*Abwägung*, oppure, anche, traducendo letteralmente, *Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne*).

Il primo livello è quello, se così si può dire, più immediato: si scruta cioè se il mezzo adottato dall'Autorità sia idoneo a raggiungere quel determinato scopo. Nel caso in cui così non dovesse essere, evidentemente il giudizio di proporzionalità si chiuderà in un giudizio di sproporzione per inadeguatezza. È dunque una verifica puramente e semplicemente qualitativa, che verifichi la possibilità di raggiungere il fine⁸⁶.

Il secondo livello, soddisfatto il primo, si caratterizza per esser di natura quantitativa, poiché impone che tra i singoli mezzi a disposizione dell'Amministrazione, è necessaria che essa adotti quello meno lesivo, cioè quella che

⁸² *Bundesverfassungsgericht*, 15 dicembre 1965.

⁸³ Come nota Pennicino, *Contributo allo studio della ragionevolezza nel diritto comparato*, Sant'Arcangelo di Romagna, 2012, p. 40.

⁸⁴ E che sarà poi quello stesso modello su cui si muoverà, come si vedrà più avanti (*infra*, cap. 3, par. 3), la nostra giurisprudenza, principalmente amministrativa e poi tributaria.

⁸⁵ Per un esame analitico di questi livelli si veda specificamente Mondini, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pisa, 2012, pp. 40, ss.; nonché Buoso, *Proporzionalità, efficienza e accordi nell'attività amministrativa*, Padova, 2013, pp. 45, ss.

⁸⁶ Scaccia, *Gli "strumenti" della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000, pp. 273-274

determina un sacrificio minore per il privato⁸⁷. Quindi, il mezzo oltre che idoneo deve essere indispensabile per raggiungere quel fine, tenendo conto, ai fini di tale giudizio, che se ve ne sono più d'uno, va scelto quello che determini un livello più basso di sacrificio dell'altro interesse. E, si noti, l'ordinamento reputa accettabile che una forma di sacrificio vi sia, esso è ineluttabile⁸⁸; quindi, quel che l'ordinamento non tollera è che il sacrificio sia sproporzionato perché avrebbe potuto raggiungersi un sacrificio più ridotto con un altro mezzo. Tale considerazione servirà molto più avanti (*infra, cap. III, par. 5, sotto-par. 5.1.*), perché la nostra giurisprudenza ne ha adottato quantomeno lo spirito ragionando in un'ipotesi del tutto peculiare di applicazione del principio di proporzionalità.

Una volta superato anche il vaglio della necessità della misura, e stabilito che quel mezzo è idoneo e indispensabile per raggiungere quel fine, si compie un terzo giudizio, appunto di "proporzionalità in senso stretto" il cui sintagma tedesco, *Abwägung*, che richiama alla mente una procedura valutativa caso per caso, ben ne sintetizza il contenuto. E', infatti, un giudizio in cui ci si chiede se, in rapporto alla rilevanza dell'interesse o del diritto fondamentale sacrificato (*necessariamente*), il "costo" di quel sacrificio risulti comunque sproporzionato rispetto al "beneficio" cui si perviene raggiungendo lo scopo che l'Amministrazione si è prefissata. È un giudizio soggettivo, rispetto alla portata oggettiva dei primi due⁸⁹ e si avvicina molto al nostro giudizio di ragionevolezza, proprio perché è finalizzato a verificare se l'esercizio del potere, pur quantitativamente e qualitativamente ammissibile, non "ecceda" in un rapporto tra il sacrificio di quel singolo diritto ed il perseguimento del fine: da un lato si colloca il "costo" del mezzo, cioè l'entità del sacrificio; dall'altro il "rendimento" del fine raggiunto, cioè, appunto, il beneficio che ne si trae⁹⁰.

⁸⁷ *Bundesverfassungsgericht*, 14 ottobre 1970. In argomento segnatamente von Krauss, *Der Grundgesetz*, cit., p. 15, che appunto riconnette il rapporto tra necessità e scopo concreto ma tenendo conto degli altri mezzi per raggiungerlo.

⁸⁸ Proprio di ineluttabilità del sacrificio parla Scaccia, *Gli "strumenti"*, cit., p. 277.

⁸⁹ Moschetti, *Il principio*, cit., p. 119.

⁹⁰ Cerri, *I modi argomentativi del Giudizio di ragionevolezza delle leggi: cenni di diritto comparato*, in *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte Costituzionale. Riferimenti comparatistica*, Milano, 1994.

Orbene, se da un lato il “modello tedesco” di proporzionalità è fondamentalmente un modello meccanico, poiché una misura risulta proporzionata se *prima* risulta idonea, *poi* indispensabile e, *alla fine*, comparando costi e sacrifici, proporzionata *strictu sensu*, dall’altro i margini valutativi sono piuttosto ampi, dato che i tre criteri hanno diversi livelli di comunicabilità e non sono comunque oggettivamente separabili in compartimenti stagni⁹¹. Il che spiega la ragione per la quale la Corte di Giustizia, nel recepire tale modello, raramente faccia ricorso a questa tripartizione e, quando invece la esplicita, i tre livelli non sono mai del tutto facilmente riconoscibili e totalmente scindibili l’uno dall’altro.

1.3. Il giudizio a “livello unico”: Francia

Al “modello tedesco” si contrappone il “modello francese” ma se, da un lato, questa contrapposizione è di fatto puramente esemplificativa⁹² dall’altro vale soltanto da un punto di vista limitato, e che, invero, poco interessa in questa trattazione e, cioè, il giudizio di proporzionalità della norma in sede costituzionale. In effetti, tale giudizio è stato elaborato in forma primigenia dal *Conseil Constitutionnel* e nella sua accezione si distingue dal modello tedesco in quanto si caratterizza per un solo livello di giudizio⁹³. Cioè, nel giudicare l’illegittimità costituzionale di una norma in quanto sproporzionata, il *Conseil* ne verifica l’*errur manifeste d’appréciation*, oppure la *disproportion manifeste* ovvero l’*atteinte excessive à la liberté constitutionnelle*. In altri termini, il parametro di giudizio è costituito da una violazione “manifesta” od “eccessiva” contro un diritto fondamentale, in quanto la misura normativa oggetto del giudizio di costituzionalità

⁹¹ Così, se da un lato essi possono talora fondersi, come accade nell’ipotesi in cui per raggiungere quel determinato fine vi è solo un mezzo possibile, e quindi il giudizio di idoneità e necessità saranno un tutt’uno (Scaccia, *Gli “strumenti”*, cit., p. 277) fermo restando il giudizio di proporzionalità in senso stretto e, quindi, la verifica se “ne valga proprio la pena” di compiere quel sacrificio; dall’altro tali criteri si sovrappongono anche quando le misure sono più d’una e, quindi, la verifica della stretta proporzionalità (terzo livello) non potrà comunque prescindere dal verificarne il grado di adeguatezza e di idoneità (Mondini, *Contributo*, cit., p. 43).

⁹² Mondini, *ult. cit.*, p. 35.

⁹³ E quindi finisce per atteggiarsi come “statico” rispetto al modello tedesco che, invece, si caratterizza, nella sua scomposizione in tre livelli, per essere “dinamico”: Bousta, *La «specificité» du controle constitutionnel français de proportionnalité*, Rev. Internat. de Droit Comparé, 4/2007, pp. 859, ss. e spec. p. 872.

finisce per oltrepassare i limiti che la Costituzione pone all'esercizio della potestà normativa. Un controllo, dunque, molto più immediato rispetto all'impianto tecnicistico del modello tedesco e questo per ragioni eminentemente storiche: in origine infatti si vedeva con sospetto un controllo giudiziale sul potere legislativo, proprio in ragione della sacralità del principio della separazione dei poteri. È pertanto comprensibile come tale controllo sia limitato solo ad un "eccesso" del potere legislativo, ad una violazione "inaccettabile" delle libertà fondamentali, alla violazione di un canone di «*bonne législation*» e, anche se la giurisprudenza del *Conseil Constitutionnel* non lo esplicita, al *vulnus* del canone di ragionevolezza⁹⁴.

Dal punto di vista amministrativistico, invece, il discorso fatalmente diviene più complesso a livello dogmatico poiché se da un lato sono innegabili le influenze che tale concezione della proporzionalità ha prodotto nell'ambito del controllo di legittimità degli atti amministrativi, dall'altro non si possono svalutare le contaminazioni derivanti dal modello tedesco che finisce quindi per assumere un ruolo idiosincratico.

Sotto tale profilo, sebbene il modello sia stato recepito soltanto a livello pretorio e mai formalizzato, il giudizio sulla validità o meno degli atti amministrativi può isolarsi a sua volta in tre differenti approcci:

- Il recepimento pieno del modello "francese" sul controllo normativo e, quindi, la rilevanza dell'apprezzamento di un (mero) *erreur manifeste* nella valutazione degli interessi in gioco prima dell'adozione di un atto. È la modalità più "classica" del controllo, che trova la sua data di nascita, in ambito amministrativo, nel 1933⁹⁵ e che è stata costantemente applicata nel corso del tempo⁹⁶. Seguendo questa linea valutativa, tale giudizio non è poi distante da

⁹⁴ Per tali considerazioni cfr. Patroni Griffi, *Il Conseil Constitutionnel e il controllo della "ragionevolezza": peculiarità e tecniche di intervento del giudice costituzionale francese*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 1/1998, pp. 39, ss.

⁹⁵ Dall'*arrêt Benjamin* del *Conseil d'Etat* del 19 maggio 1933.

⁹⁶ *Conseil d'Etat*, 2 novembre 1973, «*Librairie François Maspero*».

quello sull'eccesso di potere, che trova appunto in Francia la propria radice fondante, sia a livello normativo, sia a livello amministrativo⁹⁷.

- Il recepimento del modello “tedesco”, quantomeno agli inizi, ma che ha trovato poi riscontro nelle elaborazioni dottrinarie che, infatti, sono orientate a strutturare il controllo di proporzionalità nella “triade” costituita dall'*aptitude*, dalla *nécessité* e da un *rapport de proportion strictu sensu*⁹⁸. Logico, quindi, che la sua applicazione preferenziale concerna sostanzialmente alle misure di polizia in relazione alle quali in una assai risalente ma celeberrima decisione si affermò che «*la libertà è la regola, la sua restrizione è l'eccezione*»⁹⁹.
- Da ultimo, un giudizio per così dire mediano tra i due, volto a dar preferenza, da un lato, al “terzo” formante del modello tedesco – la proporzionalità in senso stretto – e, dall'altro, a dar rilevanza al giudizio di “eccesso” comune al modello francese. Tale criterio, imperniato sul rapporto costi/benefici rispetto al sacrificio degli interessi per perseguire l'interesse pubblico. Si tratta di una forma di proporzionalità avvertita come “innovativa” dalla dottrina francese¹⁰⁰ e che ha trovato eco nella giurisprudenza del *Conseil d'Etat*¹⁰¹ costituisce una forma di controllo e di sindacato dell'atto amministrativo che non si colloca più nell'ottica bilaterale tra Amministrazione, portatrice dell'interesse pubblico e singolo, portatore di quello privato. È, invece, finalizzato ad un ampliamento della rosa degli interessi, sia pubblici che privati¹⁰² ed il controllo si sofferma dunque sul sacrificio di alcuni e sul perseguimento di altri, al fine di verificare

⁹⁷ In effetti dal 1818 in poi la giurisprudenza del *Conseil* ha fatto continuo riferimento al *detournement de pouvoir* come necessità di proteggere gli interessi privati (cfr. Hauriou, *Précis de droit administratif*, Paris, 1923, p. 288) e, quindi lo stesso eccesso di potere, come configurazione originaria del vizio, riposa sul canone di una concezione di proporzionalità di matrice tedesca, tesa a bilanciare quanto più possibile il rapporto Autorità-cittadino.

⁹⁸ Così testualmente Çalişkan, *Le juge administratif français et le principe de proportionnalité*, Hukuk Fakültesi Dergisi, 1-2/2004, pp. 203, ss. e spec. pp. 205-206.

⁹⁹ *Conseil d'Etat*, 19 agosto 1917, conosciuta come *arrêt Baldy*.

¹⁰⁰ Lemasurier, *Vers un Nouveau Principe Général du Droit? Le Principe «Bilan-Cout-Avantages»*, in *Le juge et le droit public. Mélanges offertes a Marcel Waline*, tomo II, Paris, 1974.

¹⁰¹ *Conseil d'Etat*, 28 maggio 1971, *arrêt «Ville Nouvelle Est»*.

¹⁰² Çalişkan, *Le juge*, cit., p. 209.

se, in concreto, il rapporto costi/benefici risulti essere tollerabile e, quindi, proporzionato.

1.4. *Il giudizio di proporzionalità in Italia: considerazioni sull'emancipazione rispetto al sindacato di ragionevolezza.*

L'esame della proporzionalità "europea" non può sfuggire da una considerazione: nell'ordinamento italiano il sindacato di proporzionalità ha sempre funzionato e, quindi, ci si potrebbe legittimamente domandare che senso avrebbe esaminare una proporzionalità di derivazione "comunitaria" nell'ambito di un procedimento nazionale quando la proporzionalità in effetti già c'era. In altri termini, ci si potrebbe chiedere quanto abbia realmente inciso l'integrazione europea nell'introdurre un principio già esistente nell'ordinamento.

La risposta a queste obiezioni riposa sulla considerazione che la "proporzionalità" di cui parla la giurisprudenza amministrativa, quantomeno in tempi trascorsi, è una proporzionalità connaturata nel canone di ragionevolezza ed infatti, quand'anche in talune decisioni si faccia riferimento alla "proporzionalità"¹⁰³, invero si tratta dell'attuazione di uno dei principi informatori dell'azione amministrativa qual è quello di ragionevolezza¹⁰⁴. Quindi, il problema – lungi dall'essere risolto – si scosta su un altro livello e, cioè, sulla differenza che intercorre tra proporzionalità e ragionevolezza.

¹⁰³ Per esempio TAR Lazio, sez. II, 18 aprile 1998, n. 702 TAR Lombardia, sez. III, 23 gennaio 1998, n. 322; TAR Lazio, sez. II, 23 gennaio 1997, n. 235; TAR Campania, sez. I, 9 novembre 1995, n. 357; TAR Lazio, sez. I, 13 ottobre 1991, n. 1291. Ed ancora, Cons. Stato sez. V, 15 settembre 1992, n. 768; Cons. Stato sez. V, 11 aprile 1996, n. 364; Cons. Stato sez. V, 13 febbraio 1998, n. 158.

¹⁰⁴ Come del resto mettono ben in luce TAR Lombardia, sez. III, 5 maggio 1998, n. 922; Cons. Stato, sez. VI, 4 novembre 1999, n. 1723; Cons. Stato sez. IV, 6 aprile 2000, n. 1996.

Una linea distintiva la possiamo trovare tuttavia già in Romagnosi, *Principj fondamentali di diritto amministrativo onde tesserne le istituzioni*, Prato, 1835, p. 16 ove l'Autore precisava come il sindacato sulla «prevalenza della cosa pubblica alla privata non colpisce il fine o l'effetto ma il semplice mezzo». Si può ben dire che con questa formulazione è stato intessuto in maniera sintetica quel che poi fu l'elaborazione della proporzionalità nella giurisprudenza prima prussiana e poi, analiticamente, tedesca.

La ragionevolezza¹⁰⁵, elaborata dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, costituisce una derivazione dell'art. 3 Cost. e, quindi, un corollario del principio di uguaglianza. In tal senso non ci si discosta molto dalle elaborazioni del modello francese ed infatti sia nell'uno che nell'altro ordinamento l'elaborazione della ragionevolezza ha poi determinato, a livello normativo, l'elaborazione del vizio di eccesso di potere. Nell'ambito del procedimento amministrativo la ragionevolezza nell'esercizio del potere è strettamente collegato al principio di imparzialità e a quello di buon andamento¹⁰⁶ di cui all'art. 97, comma 1, Cost. e si è posto come base giuridica del vizio di eccesso di potere.

Non vuol qui escludere che proporzionalità e ragionevolezza abbiano degli elementi comuni, si badi; il fatto che gli ordinamenti comunichino tra di loro non consente di trascurare che, così come l'ordinamento italiano abbia mutuato da quello francese il *détournement de pouvoir*, ben può aver implementato anche in alcune ipotesi i formanti del sindacato di proporzionalità derivante dal modello tedesco¹⁰⁷.

Quel che si vuol qui sottolineare è che, a livello dogmatico, vi sono comunque profonde differenze tra proporzionalità e ragionevolezza¹⁰⁸. La principale è che il giudizio di ragionevolezza amministrativa si impernia sul rapporto mezzo-fine, verificando se il primo sia coerente con il secondo mediante, però, un giudizio di "bilanciamento" con altri principi. In effetti, il canone di ragionevolezza prosegue per

¹⁰⁵ In considerazione delle finalità del presente lavoro ci si esime da una sia pure parziale ricognizione della giurisprudenza costituzionale, nonché della dottrina, relativa a questo amplissimo argomento che è la ragionevolezza delle leggi. Si rinvia, quindi, alla distesa trattazione di Luther, (voce) *Ragionevolezza (delle leggi)*, Dig. Disc. Pub. XII, 1997 (ma agg. al 2011). A livello istituzionale, per scrutinare in che modo il canone di ragionevolezza si esplica come "vizio" della legge nel processo costituzionale cfr. Ruggeri – Spadaro, *Lineamenti*, cit., p. 158.

¹⁰⁶ Morbidelli, *Il procedimento amministrativo*, in Mazarroli – Pericu – Romano – Roversi Monaco – Scoca (a cura di), *Diritto amministrativo*, vol. II, Bologna, 1993, p. 1022.

¹⁰⁷ Come è accaduto ad esempio in Cons. Stato, sez V, 18 febbraio 1992, n. 132 (in *Foro Amm.*, 1992, I, pp. 467, ss.) che, nella evoluzione del caso di specie, richiama alla mente il problema che si pose dinanzi ai giudici prussiani nel caso *Kreuzberg*.

¹⁰⁸ Sandulli, (voce) *Proporzionalità* in Cassese (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. V, Milano, 2006, pp. 4645-4646. Avanza invece qualche dubbio sulla distinzione dogmatica tra ragionevolezza e proporzionalità, quantomeno nel nostro Paese, Cerri, (voce) *Ragionevolezza delle leggi*, Enc. Giur., 1991, vol. XXV, p. 10.

vie di fatto piuttosto vaghe, proprio perché tiene conto di volta in volta degli interessi sacrificati da bilanciare, senza che tuttavia risulti chiaro se, come è stato rilevato, sia il bilanciamento che deve essere ragionevole oppure sia la ragionevolezza in sé che impone un bilanciamento¹⁰⁹.

Il giudizio di proporzionalità, inteso strettamente, si configura invece come un giudizio molto più radicato sul mezzo, ed infatti, ad un controllo mezzo-fine, per verificare la coerenza del primo rispetto al secondo, si affianca un controllo (o confronto) mezzo-mezzo, onde verificarne la necessità. E se questa tipologia di controllo nell'ambito della ragionevolezza non è strutturato, perché presuppone un bilanciamento diverso da quello tra interessi, nella proporzionalità ne diviene il formante tipico¹¹⁰. Quindi, come già anticipato, proprio il "formante" (dal modello tedesco) della valutazione di "necessità" del mezzo rispetto ad altri possibili costituisce il principale tratto di differenziazione che consente alla proporzionalità europea di emanciparsi dal sindacato di ragionevolezza dell'ordinamento italiano.

Questo come prima considerazione.

Vi è poi da osservare che il controllo di ragionevolezza dell'atto amministrativo corrisponde al sindacato sull'attività della Pubblica Amministrazione di natura discrezionale. Infatti, un atto amministrativo viziato da "irragionevolezza" è viziato da "eccesso di potere"¹¹¹, applicando i ben noti vizi dell'atto dell'art. 21-*octies*, l. 7 agosto

¹⁰⁹ Bin, *Diritti e argomenti*, Milano, 1992, p. 46.

¹¹⁰ Ed infatti si veda, specificamente, Cons. Stato, sez V, 5 giugno 2018, n. 3382, per un esempio di come la struttura trilatera del sindacato di proporzionalità sia divenuta, nella giurisprudenza, la strada maestra per valutare il rapporto mezzo/scopo dell'atto adottato: «*Definito lo scopo avuto di mira, il principio di proporzionalità è rispettato se la scelta concreta dell'amministrazione è in potenza capace di conseguire l'obiettivo (idoneità del mezzo) e rappresenta il minor sacrificio possibile per gli interessi privati attinti (stretta necessità), tale, comunque, da poter essere sostenuto dal destinatario (adeguatezza)*».

¹¹¹ *Ex plurimis*, Cons. Stato sez. III, 2 ottobre 2017, n. 4578; Cons. Stato sez. IV, 10 giugno 2014, n. 2958 (che peraltro distingue tra sindacato di ragionevolezza a controllo sul "merito" della scelta dell'Amministrazione); Cons. Stato sez. VI, 11 novembre 2013, n. 5365. Ed ancora, TAR Liguria, sez. II, 30 dicembre 2016, n. 1277 (che distingue tra irragionevolezza ed abnormità dell'atto quali due "formanti" dell'eccesso di potere); TAR Lombardia, sez. II, 29 settembre 2015, n. 2041. In dottrina cfr. ad esempio Massera, *I principi generali dell'azione amministrativa tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario*, Dir. Amm., 4/2005, pp. 707, ss., che riconnette la

1990, n. 241. Nell'ambito tributario, invece, tale vizio sarebbe di per sé non configurabile¹¹² e questo perché, in base agli schemi teorici elaborati dalla dottrina, l'attività tributaria è un'attività vincolata¹¹³ mentre l'eccesso di potere è vizio che può essere opposto solo ed esclusivamente a fronte di un'attività di natura discrezionale.

Se, quindi, nell'ambito della attività discrezionale la Pubblica Amministrazione sceglie l'interesse cui dar preferenza e, quindi, il controllo di ragionevolezza si polarizza sul bilanciamento tra l'interesse preferito e quelli invece sacrificati¹¹⁴, nel campo dell'attività vincolata esiste solo il perseguimento dell'interesse pubblico, cui corrisponde, sul piano processuale, l'annullamento dell'atto qualora (e solo qualora) non corrisponda allo schema di legge¹¹⁵. Nessuna prevalenza di interessi ma, semmai, sacrificio della sfera privata del contribuente ed è proprio qui che si colloca il controllo

“proporzionalità”, quale principio “incognito” informatore del procedimento amministrativo, ad una forma di sindacato sulla discrezionalità alla base del vizio dell'eccesso di potere.

¹¹² Cass. sez. V, 14 luglio 2010, n. 16531. Non che il vizio di eccesso di potere non abbia mai rilievo in ambito tributario, ma le ipotesi in cui esso emerge non concernono mai atti dell'Amministrazione finanziaria, bensì atti prodromici, o atti amministrativi generali, quali le delibere comunali in materia di aliquote per tributi locali (Cass. sez. V, 23 luglio 2004, n. 13848), atti, cioè, propriamente “amministrativi” e dal giudice tributario soltanto disapplicabili, ma non soggetti ad annullamento, in forza della giurisdizione incidentale di cui all'art. 2, comma 3, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

¹¹³ Sulla natura vincolata dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, argomento che ci impegnerà ulteriormente in seguito, si veda per il momento, a livello istituzionale, Tesaurò, *Istituzioni*, p. 165; nonché, più specificamente, Cipolla, *La prova*, cit., pp. 222, ss. (ed ivi per ampi e ulteriori richiami dottrinari); Falsitta, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, Riv. Dir. Trib., 12/2007, pp. 1047, ss.

¹¹⁴ Da intendersi in rapporto al confronto tra gli interessi dei singoli con quelli dell'Amministrazione ma anche tra gli interessi dei soggetti estranei all'Amministrazione implicati nell'attività. Tale perimetrazione la si ritrova, ancorata all'imparzialità, in Sandulli A. M., *Manuale di diritto amministrativo*, tomo I, Napoli, 1984, p. 567.

¹¹⁵ Randazzo, *In tema di applicabilità dell'art. 21-octies, comma 2, della Legge n. 241 del 1990 agli atti impositivi*, Riv. Dir. Trib., 3/2018, pp. 259, ss. e spec. p. 265.

Che è poi quel che si verifica anche nell'ipotesi del c.d. “vizio di motivazione” del provvedimento. In diritto amministrativo tale vizio può atteggiarsi sia come “violazione di legge” (quando l'atto manchi del tutto della motivazione e quindi venga violata la norma che ne impone l'obbligo) sia come “eccesso di potere” (nel caso in cui la motivazione vi sia, formalmente, ma non nella sostanza, in quanto p. es. contraddittoria). Ebbene, in diritto tributario il vizio di motivazione non può che atteggiarsi solo come violazione di legge, tanto è che la normativa tributaria non si limita a prevedere un generalizzato obbligo di motivazione ma ne disciplina analiticamente il contenuto (es.: art. 42, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 in tema di motivazione dell'avviso di accertamento delle imposte sul reddito): il che dimostra ulteriormente la natura vincolata dell'attività tributaria.

di proporzionalità: nello scrutinare se quel sacrificio corrisponda ad un mezzo idoneo, necessario e strettamente proporzionato, con annullamento dell'atto qualora non dovesse esserlo ma certamente non per "eccesso di potere" ma, per recuperare le categorie del diritto amministrativo (richeggiando sempre l'art. 21-*octies*, comma 1, l. 241/1990) proprio per "violazione di legge".

Dove la «legge» è il principio di proporzionalità¹¹⁶ che diviene precettivo e giustiziabile, cioè che si colloca come parametro di legittimità dell'atto esattamente come una norma positiva: questa è la forza dell'integrazione europea, poiché tale forma di sindacato, e tale forma di invalidità, sono di derivazione europea e non dipendono dall'applicazione del controllo della ragionevolezza. Ed anzi, come si è osservato muovendo da questa prospettiva, l'applicazione di standard di controllo quale quello di proporzionalità è idonea a determinare il superamento stesso della differenza tra legittimità e merito, risultando l'attività valutativa¹¹⁷ dell'Amministrazione sempre sindacabile¹¹⁸.

Un'ultima e necessaria considerazione. Nel tracciare le coordinate dei profili distintivi tra ragionevolezza e proporzionalità, parte della dottrina, muovendo dal sindacato sulle norme, e non sugli atti, reputa che la ragionevolezza può giustificare scelte sproporzionate in ragione dell'uguaglianza sostanziale e, quindi, una scelta proporzionata di per sé potrebbe non essere ragionevole, ricorrendo all'esempio classico degli autobus negli Stati Uniti che, ai tempi della segregazione razziale, riservavano alle persone di colore quote di posti proporzionate a quelle dei "bianchi", misura che, dunque, pur proporzionata, è notoriamente non ragionevole in quanto viola il principio di eguaglianza¹¹⁹. Tale impostazione può funzionare fino ad un certo punto: solo, cioè, se si ritiene che il principio di proporzionalità sia una nozione puramente aritmetica. Così non è: il ruolo della proporzionalità è fondamentale, nella

¹¹⁶ Che deve sempre caratterizzare la soluzione del caso concreto, non solo in sede amministrativa, ma anche in sede giurisdizionale: cfr. Cons. Stato, sez. V, 20 febbraio 2017, n. 746, per importanti considerazioni in merito alla natura europea del principio.

¹¹⁷ *Ma non necessariamente discrezionale*, si aggiunge.

¹¹⁸ Protto, *Valutazioni tecniche, giudici nazionali e diritto comunitario*, Giur. It., 4/1999, pp. 4, ss.

¹¹⁹ Perlingieri G., *Ragionevolezza e bilanciamento nell'interpretazione recente della Corte Costituzionale*, Riv. Dir. Civ., 3/2018, pp. 716, ss. e spec. pp. 747-748.

limitazione del potere, al pari della ragionevolezza e prova ne è il dato che talune Costituzioni contemplano un espresso riferimento al principio di proporzionalità: implicitamente la Costituzione greca (art. 25), esplicitamente la Costituzione elvetica, in ben due norme (art. 5, all. 2; art. 36, all. 3). Un mezzo “proporzionato ma irragionevole” appare dunque difficilmente concepibile se si considera che la stessa proporzionalità concepisce un bilanciamento tra gli interessi sacrificati e, dunque, l’esempio sopra riportato era illegittimo (contrariamente a quanto ritenuto dai giudici americani) non perché irragionevole seppur proporzionato ma perché sia irragionevole che sproporzionato, essendo mancata sia qualsivoglia considerazione sul principio di uguaglianza, sia una verifica dell’entità del sacrificio.

1.5. Sintesi

Volendo riassumere: la proporzionalità, come principio, è stata elaborata dagli Stati membri, sia a livello normativo, sia a livello pretorio e, come visto, in alcune ipotesi che, comunque, costituiscono una rarità, è stato anche costituzionalizzato. Esso è dunque “principio comune” degli Stati membri. Non solo, però: esso ha anche una valenza ulteriore e sostanzialmente diversa, che però assume un ruolo fondamentale nella europeizzazione delle garanzie della persona e del contribuente. Non si può, infatti, trascurare la portata internazionale di tale principio.

2. Il principio di proporzionalità nel diritto internazionale e nella CEDU

Nell’ambito del diritto internazionale, la proporzionalità assume un ruolo molto importante, toccando molteplici settori¹²⁰ ma quel che qui maggiormente interessa è l’applicazione del principio di proporzionalità a quelle fattispecie idonee a

¹²⁰ Ad esempio, nella regolamentazione del diritto marittimo, nell’uso del territorio, nell’esercizio di attività coercitive che implicino o meno l’uso della forza, sino alla determinazione del contenuto dello stato di necessità come scusante a fronte di un illecito internazionale. Su tali aspetti, cfr. Cannizzaro, *Il principio della proporzionalità nell’ordinamento internazionale*, Padova, 2000 (spec., per le singole ipotesi, pp. 97, ss.), nonché, in ordine all’applicazione del principio di proporzionalità nello *ius in bello*, ove vi è, quantomeno *a contrario* una espressa attuazione del formante della necessità, cfr. Focarelli, *Diritto internazionale*, Padova, 2015, p. 365.

vulnerare l'integrità patrimoniale del contribuente. In tale ambito, l'art. 1 del Protocollo addizionale alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo esplicita tale principio sancendo, dopo aver esordito disponendo il diritto di ogni persona al rispetto dei propri beni, al paragrafo 2, che «*Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre 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 o delle ammende*». Ecco dunque sancita la proporzionalità, sia pur implicitamente, poiché viene chiaramente disposto che gli Stati possono derogare alla inviolabilità dei beni della persona solo nella misura necessaria a soddisfare quelle esigenze.

Quindi, compito della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo è stato quello di individuare quei profili che travalicassero i limiti entro i quali agli Stati viene riconosciuto il fondamentale margine di apprezzamento per perseguire i propri obiettivi; e lo ha fatto, appunto, ricorrendo all'applicazione del principio di proporzionalità, sia pure in modo non immediatamente esplicito. In un primo momento, infatti, la Corte si è limitata a scrutinare la legittimità dell'obiettivo che consentisse allo Stato di derogare al principio dell'integrità patrimoniale sancito nel paragrafo 1 dell'art. 1 del Protocollo addizionale; in un secondo momento, invece, la Corte è stata meno "timida" ad elaborare una giurisprudenza che optasse per l'applicazione di un vero e proprio test di proporzionalità, in rapporto al mezzo-obiettivo, recependo di fatto il modello tedesco del principio¹²¹. Così, ad esempio, la Corte Europea ha sancito che, ai fini della tutela dell'integrità patrimoniale, il principio di proporzionalità funziona nel senso di dover «*garantire che l'ingerenza nella sfera dell'individuo non ecceda la misura ritenuta necessaria alla realizzazione dell'interesse*

¹²¹ Si veda l'ampia e ragionata rassegna di Galetta, *Il principio di proporzionalità nella Convenzione europea dei diritti dell'uomo, fra principio di necessità e dottrina del margine di apprezzamento statale: riflessioni generali su contenuti e rilevanza effettiva del principio*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 3-4/1999, pp. 743, ss.

generale»¹²² peraltro enunciando un principio di diritto poi recepito *tel quel* dalla giurisprudenza italiana¹²³.

Proprio a proposito dei rapporti tra l'elaborazione del principio di proporzionalità, gli ordinamenti interni e l'Unione Europea, è opportuno segnalare che il discorso si divide in due direzioni.

Quanto al rapporto tra sentenze della Corte Europea e ordinamento interno, la Corte Costituzionale ha chiarito che le norme della Convenzioni, così come interpretate dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sono fonti integratrici di parametri costituzionali¹²⁴ e, quindi, dal nostro punto di vista, il principio di proporzionalità fatto proprio dalla Corte EDU nell'interpretazione dell'art. 1 del Protocollo assume una rilevanza fondamentale nella valutazione di legittimità costituzionale delle norme. Questo però a livello di scrutinio della legittimità della norma e ferme restando tutte le problematiche relative all'esecuzione delle decisioni della Corte di Strasburgo¹²⁵.

Più rilevante appare, invece, la proporzionalità, così come interpretata dalla Corte EDU e "comunitarizzata", cioè recepita in sede europea, dal momento che l'art. 6, par. 2, sancisce che l'Unione aderisce alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo. La formulazione è però ambigua, perché, da un lato, la norma specifica subito dopo che tale adesione non determina un ampliamento delle competenze dell'Unione (in ossequio al principio di attribuzione) e, dall'altro che tale adesione ancora non è avvenuta, non essendo automatica, come del resto dimostravano già le formulazioni linguistiche spagnola, francese, tedesca ed inglese, ove, a differenza dell'italiano (dove il verbo «*aderisce*» potrebbe leggersi tanto al presente che all'imperativo) i tempi verbali sono posti o al futuro o all'imperativo. Adesione, quindi, in corso, e che sta seguendo un percorso accidentato, se si pensa che la Corte di

¹²² Corte EDU, 12 giugno 2007, *Gallucci c/ Italia*.

¹²³ Cass. sez. I, 29 luglio 2011, n. 16738.

¹²⁴ Corte Cost. 22 ottobre 2007, n. 347 e n. 348.

¹²⁵ Rascio V., *L'esecuzione delle sentenze della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*, Riv. Es. Forz., 3/2017, pp. 417, ss.

Giustizia, a fronte di un primo progetto di adesione, ha espresso parere negativo¹²⁶. La prospettiva resta comunque incoraggiante, sia pure *de jure condendo*, considerato che i giudici nazionali, come visto, ben recepiscono le statuizioni della Corte EDU in ordine al principio di proporzionalità.

È dunque d'uopo passare alla proporzionalità intesa come principio che da nazionale diviene europeo, essendo stato recepito, se non ancora in via di norma primaria, dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione.

3. Il principio di proporzionalità nel diritto dell'Unione

3.1. L'elaborazione

Come reazione ad un comportamento illecito, le istituzioni dell'Unione debbono adottare provvedimenti i cui effetti siano commisurati all'importanza dell'illecito medesimo. Questa, in buona sostanza, l'affermazione contemplata nel *leading case* della Corte di Giustizia¹²⁷ che, nel valutare i vari provvedimenti adottabili dall'allora Alta Autorità, individuò per la prima volta, sia pure in forma embrionale, una «*norma giuridica generalmente ammessa*» qual era quello che poi sarebbe divenuto il principio di proporzionalità.

La gestazione di codesto principio, però, non è stata lineare e sebbene la Corte ne abbia sempre avuto bene in mente il funzionamento, la sua esplicazione non ha trovato un'evoluzione coerente ed anzi, è addirittura possibile, scorrendo la giurisprudenza, distinguere una serie di "stagioni" prima di giungere al significato del principio così come oggi lo si conosce.

¹²⁶ Corte Giust., parere n. 2/2013 del 18 dicembre 2014, ove si legge che «*L'accordo sull'adesione dell'Unione europea alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali non è compatibile con l'articolo 6, paragrafo 2, TUE, né con il Protocollo (n. 8) relativo all'articolo 6, paragrafo 2, del Trattato sull'Unione europea sull'adesione dell'Unione alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*».

¹²⁷ Corte Giust. 29 novembre 1956, *Fédération Charbonnière de Belgique*, C-8/55, commentata da De Nova, *Il ricorso delle imprese contro le decisioni generali dell'Alta Autorità*, in *Actes officiels du congrès d'études sur la CECA*, 1958 IV p.99-127

In un primo momento, come è stato correttamente posto in evidenza¹²⁸, la struttura del principio di proporzionalità, nel giudizio della Corte, è molto più vicina al modello francese che a quello tedesco. Osservazione assolutamente condivisibile, dato che, in questa prima “stagione”, la Corte si esprime intendendo il principio come la sindacabilità della scelta ove questa sia andata «*oltre i limiti obiettivi posti dal Trattato*», oppure «*al di là del lecito*»¹²⁹.

In una seconda “stagione”, invece, ci si avvicina ad un sindacato molto più tecnico, sia pure in forma ancora embrionale tanto è che, se è vero che la struttura del principio emerge chiaramente nelle sentenze, il sintagma “proporzionalità” non lo si trova citato. Così, invece di ricorrere a clausole di stile poco chiare e quasi simboliche, la Corte preferisce contrapporre il comportamento di una parte per verificare la proporzionalità di una scelta piuttosto che di un’altra da parte dell’Autorità come reazione a quel comportamento, oppure verificando se il giudizio di nullità totale di un determinato accordo risulti sproporzionato rispetto ad un giudizio di nullità parziale finendo quindi per far emergere, in ambo le ipotesi ed implicitamente la nozione tedesca di necessarietà¹³⁰. In questa stagione il giudizio di proporzionalità rimane ancorato ad un più generale sindacato di “legittimità” del provvedimento, anche quando, invero, tale controllo si è sostanziato in una vera e propria verifica aritmetica di proporzione di un’ammenda¹³¹. Sino a giungere, poi, alla fine, al riconoscimento del sintagma “proporzionalità”, che si sostanzia nel corollario non solo formale, ma anche funzionale, della enunciazione dei formanti del criterio più propriamente tedesco, sia pur valido, come la Corte ha precisato¹³², in termini assoluti.

¹²⁸ Galetta, *Principio di proporzionalità e giudice amministrativo nazionale*, Foro Amm. (TAR), 2/2007, pp. 603, ss. ed ivi per più ampi riferimenti alla evoluzione del principio nella giurisprudenza del giudice europeo.

¹²⁹ Rispettivamente: Corte Giust. 13 luglio 1962, *Mannesman*, C-19/61; Corte Giust. 14 dicembre 1962, *Società industriale acciaierie San Michele e altri*, C-5,11,13,15/62 (cause riunite).

¹³⁰ Rispettivamente: Corte Giust. 19 marzo 1964, *Schmitz*, C-18/63; Corte Giust. 13 luglio 1966, *Grundig et al* C-56,58/64 (cause riunite).

¹³¹ Corte Giust. 17 dicembre 1970, *Internationale Handelgesellschaft*, C-11/70.

¹³² «*Se è vero che le istituzioni, nell’esercitare i loro poteri, devono aver cura di evitare che gli oneri imposti agli operatori economici superino la misura necessaria al raggiungimento degli scopi che le istituzioni stesse devono perseguire, ciò non significa che detto obbligo debba essere commisurato alla*

Ed ecco che si giunge alla terza stagione, quella dei formanti e, quindi, del recepimento del modello tedesco. Ciò che accade talvolta in forma esplicita¹³³ sia implicitamente, cioè facendo emergere in maniera evidente solo uno dei tre formanti, generalmente l'ultimo, quello della proporzionalità in senso stretto tra la misura e gli altri interessi in gioco¹³⁴. Sino a che, dagli inizi degli anni Novanta in poi, si troverà incastonato il principio nella motivazione delle decisioni¹³⁵.

I tempi erano dunque maturi per il pieno riconoscimento del principio anche a livello di normativa primaria. Si noterà, ed è ben noto, che nella giurisprudenza della Corte il principio di proporzionalità si è sviluppato come parametro per il sindacato degli atti dell'Unione Europea ma sempre in via giurisprudenziale poiché, nei Trattati, mancava un qualsivoglia riferimento a tale ambito. In effetti, alle origini, l'art. 5 dell'allora TCE, che avrebbe poi contemplato, nelle mutazioni terminologiche del Trattato, il riferimento alla proporzionalità, nulla disponeva in merito poiché, sotto l'influenza della delegazione tedesca che redasse parte del progetto di articolato sfociato poi nel testo del Trattato¹³⁶, si limitava a disporre un più generale obbligo di collaborazione tra gli Stati, che dovevano astenersi da qualsiasi condotta che pregiudicasse il raggiungimento degli scopi dei Trattati.

Solo con il Trattato di Maastricht del 1992, ove evidentemente si prese atto della linea giurisprudenziale assunta, si prevede che, all'art. 5, TUE, par. 4, che *«In virtù del*

particolare situazione di una determinata categoria di operatori» si legge al punto 22 della sentenza 24 ottobre 1973, *Balkan Import-Export*, C-5/73.

¹³³ Abbiamo quindi un esame della idoneità (*«Esso [l'obbligo] non poteva pertanto essere giustificato con riferimento alla realizzazione degli obiettivi della politica agricola comune»*), della necessità (*«tale obbligo non era necessario per il raggiungimento dell'obiettivo perseguito, consistente nello smaltimento delle giacenze di latte magro in polvere»*) e della proporzionalità in senso stretto (*«L'obbligo d'acquisto ad un prezzo talmente sproorzionato costituiva una ripartizione discriminatoria degli oneri fra i diversi settori agricoli»*): cfr. Corte Giust. 5 luglio 1977, *Bela-Muhle*, C-114/76.

¹³⁴ Corte Giust. 26 novembre 1985, *Miro*, C-182/84.

¹³⁵ Corte Giust. 13 novembre 1990, *Fedesa*, C-331/88: ai fini del controllo della proporzionalità è necessario che il provvedimento oggetto del sindacato *«sia idoneo e necessario per il conseguimento degli scopi legittimamente perseguiti della normativa di cui trattasi, fermo restando che, qualora sia possibile una scelta tra più misure appropriate, si deve ricorrere alla meno restrittiva e che gli inconvenienti causati non devono essere sproorzionati rispetto agli scopi perseguiti»*.

¹³⁶ Tizzano, *sub art. 5*, in Quadri – Monaco – Trabucchi, *Trattato istitutivo della Comunità economica europea. Commentario*, Milano, 1965.

principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento dell'obiettivo dei trattati». L'utilizzo della formulazione è assai simile alle modalità espressive della Corte di Giustizia che, quindi, ha costituito il veicolo per cui, a seguito di un effetto osmotico, il principio, dagli ordinamenti degli Stati, è assunto a parametro di controllo degli atti dell'Unione in base alla teoria di origine europea e pretoria delle tradizioni comuni degli Stati¹³⁷. Solo così limitato, tuttavia, ed infatti va letto in parallelo al principio di sussidiarietà¹³⁸, al fine di limitare solo entro quanto sia necessario l'azione dell'Unione Europea: e, sotto tale profilo, la proporzionalità recepita dal Trattato venne interpretata dalla giurisprudenza sempre e comunque nel senso tedesco nella struttura di un giudizio "trilatero"¹³⁹.

Quindi, in un primo momento il principio di proporzionalità serviva come "parametro" per la valutazione dell'azione dell'Unione e per la sua rimodulazione qualora avesse ecceduto i limiti previsti. In un secondo momento, invece, il principio ha finito per porsi come ampliamento del processo di integrazione europea ed è stato alla fine recepito come parametro di sindacato dell'azione degli Stati membri.

3.2. L'evoluzione

Lo stretto legame che ha connesso il principio di proporzionalità con il principio di leale collaborazione ha reso oltremodo inevitabile che tale principio si sarebbe, prima o poi, evoluto da parametro di verifica delle competenze dell'Unione a parametro di sindacabilità dell'esercizio dell'azione statale quantomeno nell'ambito dell'attuazione delle competenze europee. Notevole, sotto tale profilo, è stato il ruolo originario del principio dell'autonomia procedurale che, nell'elaborazione dell'operato del principio di proporzionalità, ha raggiunto la sua massima portata funzionale.

¹³⁷ Fornieles Gil, *Il principio di proporzionalità*, in Di Pietro – Tassani (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, p. 168.

¹³⁸ Tanto che parte della dottrina ha posto qualche dubbio sull'autonomia della proporzionalità rispetto al principio di sussidiarietà, ritenendo il primo ancillare al secondo: Davies, *Subsidiarity: The wrong idea, in the wrong place, at the wrong time* in *Common Market Law Review*, 43/2006, pp. 63, ss. e spec. pp. 81, ss.

¹³⁹ Corte Giust. 7 novembre 1993, *ADM Ölmühlen GmbH*, C-339/92.

Di fatto, la prima esplicitazione di questa *vis expansiva* del principio la troviamo nell'enunciazione¹⁴⁰ secondo cui «*Dato che la protezione dei consumatori contro la pubblicità ingannevole è uno scopo legittimo alla luce del diritto comunitario, secondo la costante giurisprudenza si deve accertare se le disposizioni nazionali siano tali da conseguire lo scopo perseguito e non superino i limiti di quanto all'uopo necessario*». Il riferimento ad una "costante giurisprudenza", invero, era chiaramente funzionale alla esistenza di un principio di proporzionalità nell'ordinamento europeo e non certo al fatto che tale principio trovasse agio nel sindacato dell'attuazione degli obblighi europei da parte degli Stati membri, di cui il caso citato ne costituisce il vero e proprio *leading case*, sia pur in una forma fondamentalmente embrionale. Da quel momento in poi, le decisioni succedutesi sono state molteplici. In un caso, in particolare¹⁴¹, ove la Corte si trovò a valutare la compatibilità, rispetto al principio di proporzionalità, di una normativa nazionale che prescriveva la necessità della prova, da parte del richiedente l'autorizzazione all'esportazione, dell'uso per scopi civili della merce da esportare, si giunse all'enunciazione di un'altra regola importante. Infatti la Corte, pur ritenendo fondamentalmente proporzionata quella misura se fosse sussistito il pericolo per la pubblica sicurezza, ritenne comunque di rimettere al giudice nazionale il compito di statuire se le misure fossero adeguate a perseguire quegli scopi; ciò, tuttavia, tenendo conto che «*le competenti autorità nazionali dispongono di un certo potere discrezionale quando adottano misure che ritengono necessarie per garantire la pubblica sicurezza di uno Stato membro nel senso sopra indicato. Quando l'esportazione delle merci a duplice uso comporta una minaccia per la pubblica sicurezza di uno Stato membro, tali misure possono comprendere l'obbligo per il richiedente di un'autorizzazione di esportazione di dimostrare l'uso per scopi civili di dette merci e anche, alla luce delle circostanze specifiche, fra l'altro la situazione politica nel paese destinatario, il diniego dell'autorizzazione se tali merci sono oggettivamente idonee all'uso per scopi militari*».

Si è riportato il pur lungo passaggio motivazionale della sentenza per precisare come la Corte, pur ritenendosi competente a sindacare la proporzionalità di una

¹⁴⁰ Corte Giust. 18 maggio 1993, *Rocher*, C-126/91.

¹⁴¹ Corte Giust. 17 ottobre 1995, *Leifer*, C-83/94.

misura ordinamentale, ritenne comunque che la competenza, per così dire, “definitiva”, fosse quella del giudice nazionale, l’unico interprete a conoscere correttamente il proprio ordinamento per compiere quel vaglio; ma, comunque ed in ogni caso, la Corte non si è sottratta dall’enunciare talune *regulae iuris* che avrebbero dovuto fungere da parametro di giudizio, da linea guida del giudice per compiere quella valutazione¹⁴².

Ciò evidentemente in ottemperanza al principio di autonomia procedurale: lo Stato, nella discrezionalità di cui dispone nell’attuare gli obblighi unionali, contempla l’unico soggetto – il giudice – pienamente competente a scrutarne la piena rispondenza ai principi; ma, d’altro canto, tale principio non può essere né opposto, né essere inteso come usbergo unico per paralizzare il sindacato della Corte la quale (sono parole della medesima sentenza *Leifer*) «è solo competente a fornirgli tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto comunitario che possano consentirgli di valutare questa compatibilità».

Si arriva, così, all’applicazione del principio nell’ambito del procedimento e, proprio in tale ottica, la proporzionalità inizia a trovare terreno fertile nell’ambito fiscale.

3.3. Principio di proporzionalità e diritto tributario

3.3.1. Nelle materie armonizzate

L’ambito delle competenze armonizzate è stato naturalmente il settore in cui principalmente la Corte di Giustizia è intervenuta, sotto tutti i livelli, da quello sostanziale a quello formale.

Quanto all’imposta sul valore aggiunto¹⁴³, l’applicazione del principio di proporzionalità ha ad esempio trovato spazio fecondo nella disciplina delle limitazioni

¹⁴² Come rileva Mondini, *Contributo*, cit., p. 56.

¹⁴³ Si rinvia comunque per un esame analitico dei rapporti tra tale principio ed Iva a Mondini, *Contributo*, *passim*.

ordinamentali al diritto a detrazione¹⁴⁴, dove l'esigenza di proporzionalità ha trovato agio anche nello stesso diritto europeo derivato¹⁴⁵. Sempre nell'ottica del diritto a detrazione e del principio di neutralità, informatore dell'Iva, la proporzionalità è criterio regolatore anche della regolamentazione degli obblighi formali e delle relative limitazioni¹⁴⁶, nonché nella determinazione dei limiti temporali per l'applicazione delle c.d. note di credito in caso di riduzione della base imponibile¹⁴⁷. Questo è, dal punto di vista sostanziale, talmente importante che, alla fine, si considera il principio di proporzionalità come strettamente collegato, quasi da costituire un *proprium*, della neutralità dell'imposta sul valore aggiunto¹⁴⁸. Tanto è che, dal momento che la proporzionalità ha costituito un autentico formante del principio di neutralità, si ritiene in dottrina che il suo rispetto costituisca un *prius* anche nell'ambito dell'autonomia procedurale più completa, come nelle fattispecie di ripartizione dei regimi di responsabilità¹⁴⁹.

Ciò vale anche nell'ambito del diritto formale e delle procedure di accertamento e riscossione vere e proprie. Sicché, ad esempio, l'utilizzo di presunzioni assolute nell'ambito della determinazione dell'imponibile intanto è ammissibile in quanto

¹⁴⁴ Come nota Piasente, *Le "deroghe al diritto a detrazione IVA in ragione della lotta all'evasione e alla frode fiscale" e il temperamento del principio di proporzionalità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, Riv. Dir. Trib., 2002, pp. 34, ss.

¹⁴⁵ Si veda l'art. 27 della Sesta direttiva Iva (dir. 77/388/CEE), poi trasfuso nell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE, in riferimento alla idoneità ed alla "stretta necessità" delle misure di deroga allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta: cfr. Piasente, *Ancora sulle deroghe legittime al diritto a detrazione previste dalla Sesta direttiva Iva: la consultazione del Comitato Iva per motivi congiunturali e l'indetraibilità oggettiva per i veicoli da turismo prevista dall'art. 19 bis 1 DPR 26 ottobre 1972 n. 633 alla luce delle più recenti pronunce della Corte di Giustizia in materia*, Riv. Dir. Trib., 4/2002, pp. 104, ss.

¹⁴⁶ Corte Giust. 21 giugno 2016, *New Valmar BVBA*, C-15/15

¹⁴⁷ Corte Giust. 23 novembre 2017, *Di Maura*, C-246/16,

¹⁴⁸ Santin, *Regime nazionale e disciplina europea delle variazioni IVA da mancato pagamento tra esigibilità ed effettività*, Giur. Imp., 2/2017, pp. 122, ss.

¹⁴⁹ «Il perseguimento della tutela del credito erariale è vincolato al rispetto di un criterio di proporzionalità intrinseca, che è presupposto per la proporzionalità estrinseca della misura adottata rispetto al sistema dell'Iva» rileva Mondini, *La nuova responsabilità del cessionario Iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, Rass. Trib., 3/2005, p. 755, ss.

rispetti il principio di proporzionalità¹⁵⁰. Tale considerazione vale come corollario di pronunzie anche recenti, secondo cui una presunzione come quella (ben nota anche in Italia) di cessione ed acquisto di beni non presenti nell'impresa, ai fini Iva, potrebbe in alcune ipotesi esser ritenuta non legittima se e nella misura in cui ecceda rispetto allo scopo e, cioè, la determinazione di una base imponibile quanto più vicina a quella reale e, quindi, violi il principio di neutralità¹⁵¹.

E, da ultimo, rilievo fondamentale ha assunto il rispetto del principio di proporzionalità nella determinazione della sanzione applicabile¹⁵², in particolare nel rapporto tra diniego del diritto a detrazione e inosservanza di obblighi puramente formali¹⁵³. D'altra parte, è proprio nell'ambito delle sanzioni che si ritrovano disposizioni specifiche che impongono agli Stati membri, pur nel rispetto della loro discrezionalità, di adottare misure quanto proporzionate (oltre che effettive); ma è proprio in tali ipotesi, dove tale principio trova cittadinanza in un atto normativo, che si discute sulla sua diretta applicabilità nell'ordinamento interno nell'esigenza di bilanciarla con i principi generali del diritto¹⁵⁴.

Il principio di proporzionalità ha trovato e trova applicazione anche in altri campi delle materie armonizzate, come nell'ambito delle accise ed anche qui l'applicazione può distinguersi sia nell'ambito sostanziale che in quello formale. Quanto al primo, ad esempio, un giudizio di proporzionalità assume rilevanza nello

¹⁵⁰ Pistone, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, Riv. Dir. Trib., 1998, pp. 91, ss. ed ivi per l'affermazione che, inteso in tal senso, il principio di proporzionalità si pone come garanzia sostanziale dei diritti fondamentali.

¹⁵¹ Corte Giust. 5 ottobre 2016, *Maya Marinova ET*, C-576/15.

¹⁵² Per applicazioni cfr. Corte Giust. 26 aprile 2017, *Tibor Farkas*, C-564/15; Corte Giust. 12 luglio 2012, *EMS-Bulgaria Transport OOD*, C-284/11 ove la Corte opera un'interessante opera di bilanciamento tra la sanzione impropria costituita dal diniego del diritto a detrazione (ritenuta sproporzionata perché vulnerante il principio di neutralità) e la sanzione costituita dal versamento di interessi moratori (ammessa purché rispondente al principio di proporzionalità).

¹⁵³ Corte Giust. 29 luglio 2010, *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku*, C-188/09; Corte Giust. 26 aprile 2018, *Zabrus Siret SRL*, C-81/17.

¹⁵⁴ È il caso, per esempio, dell'art. 9-bis della direttiva 1999/62/CE, in materia di tassazione di autoveicoli pesanti, norma che impone allo Stato di adottare misure sanzionatorie «effettive, proporzionate e dissuasive». Tale norma, come insegna la Corte, ha un limite nei principi generali dell'ordinamento e non può servire a fondare un'interpretazione *contra legem* del diritto nazionale (Corte Giust. 4 ottobre 2018, *Doel-Uvoz Izvoz Skopje Link Logistic*, C-384/17).

scrutinio delle condizioni per la fruizione di un'esenzione¹⁵⁵; quanto al secondo, il principio assume rilievo nell'ottica delle condizioni per la circolazione di beni sottoposti ad accise ai fini della regolarità dei controlli fiscali¹⁵⁶. Del pari, rilievo importantissimo ha assunto il principio di proporzionalità nella materia doganale che, nel costituire una risorsa propria dell'Unione, è disciplinata con regolamento europeo (reg. n. 952/2013, del 9 ottobre 2013) ed è quindi pienamente armonizzata salvo che nel settore delle determinazione delle sanzioni. In tale ambito gli Stati conservano un largo margine di autonomia ma, per l'appunto, la Corte di Giustizia a più riprese è intervenuta per sancire come gli Stati membri debbono comunque tener conto dei principi europei, tra i quali appunto quello di proporzionalità¹⁵⁷

3.3.2. Nelle imposte dirette: in particolare, il caso *Lasteyrie du Saillant*

Più interessante, tenuto finanche conto dell'argomento qui trattato, è il funzionamento del principio di proporzionalità nell'ambito della materia delle imposte dirette, alla luce della erosione del principio di attribuzione. Ed invero, sotto tale profilo, se la Corte di Giustizia poco ha potuto fare nell'ambito di questioni procedurali puramente interne, dove come si vedrà nei prossimi capitoli il principio ha funzionato nell'ambito nazionale (*infra cap. III, parr. 3-4*), il giudice europeo ha svolto un importante ruolo nell'ambito del sindacato dei modelli impositivi diretti nazionali quando questi, per una ragione piuttosto che per un'altra, potessero vulnerare l'attuazione piena del diritto dell'Unione. Fino a considerare applicabile il sindacato di proporzionalità a fattispecie puramente interne se esse fossero il frutto di

¹⁵⁵ Corte Giust. 13 luglio 2017, "*Vakarų Baltijos laivų statykla*" UAB C-151/16.

¹⁵⁶ Corte Giust. 29 giugno 2017, *Commissione c/ Repubblica portoghese*, C-126/15.

¹⁵⁷ In dottrina cfr. Armella, Mannarino, *Dichiarazioni contenenti più singoli: legittima la compensazione per il calcolo delle sanzioni*, L'Iva, 1/2016, pp. 16, ss.

In giurisprudenza cfr., tra le tante, Corte Giust. 6 febbraio 2014, *Belgian Shellp*, C-242/12; Corte Giust. 20 giugno 2013, *Rodopi-M*, C-259/12; Corte Giust. 7 ottobre 2010, *Stils Met SIA*, C-282/09. L'elenco potrebbe continuare, poiché ormai la considerazione secondo cui in ambito doganale «gli Stati membri hanno la competenza di scegliere le sanzioni che sembrano loro più appropriate. Essi sono tuttavia tenuti ad esercitare questa competenza nel rispetto del diritto comunitario e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità» è principio di diritto scolpito letteralmente nel marmo: cfr. p. es. Corte Giust. 26 ottobre 1995, *Siesse*, C-36/94.

un'estensione – conseguenza di una libera scelta dello Stato – di una disciplina del diritto europeo applicato nell'ambito delle materie frutto dell'armonizzazione¹⁵⁸.

Ciò soprattutto nell'ambito della limitazione alle libertà fondamentali dell'Unione e, in particolare, della libera circolazione dei capitali, ove una misura fiscale finisce per distinguere le posizioni dei residenti da quelle dei non residenti. Un caso tipico del giudizio di proporzionalità è il ben noto caso *Lasteyrie du Saillant*¹⁵⁹, ove la Corte di Giustizia si trovò a dover giudicare della compatibilità, rispetto alla libera circolazione dei capitali, di una normativa francese che prevedeva la tassazione anticipata di una plusvalenza latente qualora il possessore della partecipazione intendesse trasferirsi fuori dallo Stato. Ciò al dichiarato scopo di evitare che il cittadino francese trasferisse la propria residenza in un paradiso fiscale in modo da incassare ivi la plusvalenza, al momento dell'incasso a seguito di cessione della partecipazione, in modo da fruire di un regime fiscale più favorevole.

Il caso finì dinanzi la Corte di Giustizia ed è, almeno dal punto di vista di chi scrive, importante poiché costituisce una di quelle rare ipotesi in cui la Corte finisce per distinguere, ordinatamente, i tre formanti del *test* di proporzionalità “tedesco” nel valutare la compatibilità del regime con la libera circolazione dei capitali. Ed infatti:

- La misura viene prima di tutto vagliata alla luce dell'*idoneità* ed il *test* già produce un risultato negativo. Ciò poiché la misura così adottata non concerneva soltanto quelle operazioni puramente artificiali ma colpiva tutti i cittadini francesi che intendevano andare all'estero, con una presunzione di evasione di fatto inidonea, proprio per la sua generalizzazione, a prevenire fattispecie effettivamente illecite;
- Si passa poi al *test* di *necessarietà*, che consente di porre in relazione modelli diversi in modo da scrutinare se ce ne fossero alcuni meno invasivi di quello adottato. Negativo anche tale *test*, in quanto pur ipotizzando l'*idoneità* della misura, in astratto, essa in ogni caso non sarebbe l'unica misura volta a

¹⁵⁸ Mondini, *Contributo*, cit., p. 128.

¹⁵⁹ Corte Giust. 11 marzo 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02.

perseguire lo scopo, poiché ne sarebbero ipotizzabili altre che si tradurrebbero in un minor sacrificio degli interessi in gioco. Infatti, la stessa Corte a titolo di esempio cita l'ipotesi della tassazione della plusvalenza realmente incassata una volta che il cittadino fosse tornato in Francia: tale misura alternativa sortirebbe in effetti il medesimo effetto, cioè quello di ostacolare il cittadino che si trasferisce in un Paese a bassa fiscalità per incassar lì la plusvalenza e subirne la tassazione, salvo poi tornare in Francia, poiché eviterebbe comunque la sterilizzazione dell'imposizione di una plusvalenza effettivamente realizzata. Ciò onde evitare, dunque, l'imposizione di una ricchezza puramente eventuale.

- Si chiude con il test di proporzionalità *strictu sensu*. La misura, infatti, non poteva nemmeno giustificare la restrizione di una libertà fondamentale quale la libertà di stabilimento¹⁶⁰. L'erosione di una quota di imponibile, infatti, non legittima il sacrificio che dovrebbe riposare su un motivo di interesse generale: il contrasto, dunque, era palese anche muovendo da tale ottica.

Potrà forse essere interessante rimarcare che per quanto lo Stato francese abbia "accusato" la bocciatura da parte della Corte di Giustizia del regime normativo¹⁶¹, abbia comunque modificato soltanto in parte la relativa disciplina, nel senso di ampliare le facoltà di accesso al rinvio dell'imposizione al momento della cessione dei titoli e consequenziale incasso della plusvalenza. Ciò presumibilmente non renderà giustizia alla proporzionalità *tout court* e continuerà a far sorgere seri dubbi di compatibilità con il requisito di idoneità, ma è chiara la maggior corrispondenza ed adesione rispetto al requisito di necessarietà.

¹⁶⁰ Sul rapporto tra le libertà fondamentali ed il principio di proporzionalità, così come emerge anche dalla sentenza *Lasteyrie du Saillant*, si veda anche Luchena Mozo, *El principio de no discriminación en la jurisprudencia del TJUE: incidencia en la imposición directa española*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 3-4/2010, pp. 945, ss.

¹⁶¹ La dottrina italiana non mancò, a suo tempo, di rimarcare le ricadute della sentenza della Corte nel quadro dell'ordinamento italiano e, segnatamente, rispetto all'art. 166, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, suggerendo diverse alternative per la corretta interpretazione e la modifica di tale norma (cfr. Ficari, *Trasferimento della sede all'estero, continuità della destinazione imprenditoriale e contrarietà al trattato CE dell'"exit tax" sulle plusvalenze latenti*, Rass. Trib., 6/2004, pp. 2146, ss. e spec. pp. 2160, ss.).

Tutto questo, però, vale sempre, come si precisava prima, in relazione a problematiche prettamente “europee” ed anche le decisioni più recenti, pur concernendo modelli di imposizione reddituali, si muovono sempre nell’ottica dello scrutinio della possibile violazione di una libertà fondamentale¹⁶².

Dunque, sotto questo profilo, pur rilevante l’erosione del principio di attribuzione, il sindacato di proporzionalità concerne materie, se non di competenza europea, comunque soggette al controllo poiché rischierebbero di porsi trasversalmente ad ostacolo di attuazione di materie di competenza europea. È dunque il ruolo dell’ordinamento nazionale che, nella prospettiva di un’integrazione bilaterale, assume dunque rilievo centrale, poiché una volta recepito il principio così come elaborato dalla Corte, esso finisce per trovare applicazione anche nei settori non armonizzati, al pari di come si è visto accadere, anche alla luce delle più recenti istanze, per la garanzia del contraddittorio.

Vero che nel diritto europeo non mancano statuizioni volte a dar maggior rilievo possibile alla integrità patrimoniale del contribuente ed è ben noto quell’orientamento della Corte inteso a dar il massimo rilievo possibile alla “capacità contributiva”¹⁶³ (*scilicet*, “*ability to pay*”) dei singoli contribuenti, residenti e non residenti¹⁶⁴, finendo per porre qualche questione interessante sul livello di “armonizzazione” che ha raggiunto questa nozione, prettamente interna poiché solitamente bilanciata con l’interesse fiscale nazionale. Sicché, tale orientamento della

¹⁶² Come la libera prestazione dei servizi: Corte Giust. 22 ottobre 2014, *Blanco et al*, C-344,367/13, ove, come è stato rilevato, è comunque possibile notare la tripartizione del giudizio di proporzionalità sempre secondo il modello tedesco: cfr. il commento alla decisione di Beretta, *Il regime impositivo delle vincite conseguite da residenti presso case da gioco straniere*, *Rass. Trib.*, 2/2016, pp. 507, ss.

¹⁶³ L’uso delle “virgolette” è d’obbligo, poiché la nozione di capacità contributiva è strettamente connessa a quella di “potere impositivo” e, in assenza della figura del “contribuente europeo”, l’assimilazione totale tra questo sintagma e quello della *ability to pay* elaborato dalla Corte di Giustizia sarebbe eccessivamente esemplificativo. Quel che nel testo si vuol rimarcare è, invece, la stretta connessione tra i due sintagmi ed i corollari che si potrebbero (ma anche qui il condizionale è d’obbligo) trarre da questa connessione. Sul problematico rapporto e sulla problematica comunicabilità tra principi dell’ordinamento interno e principi dell’ordinamento europeo si veda Gallo, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, *Rass. Trib.*, 2/2006, pp. 407, ss. e spec. p. 410.

¹⁶⁴ Corte Giust. 14 febbraio 1995, *Roland Schumacker*, C-279/93.

Corte, secondo autorevole dottrina, imporrebbe comunque una valorizzazione del principio di capacità contributiva in sede europea¹⁶⁵ che, quindi, a propria volta richiederebbe l'estensione dei principi posti ad usbergo dell'integrità patrimoniale del contribuente in ogni settore, armonizzato o meno (poiché notoriamente la capacità contributiva opera indipendentemente dall'armonizzazione, essendo per sua natura frutto di una valutazione globale della ricchezza). La prospettiva che emergerebbe è non poco affascinante ma è ancora in fase di stabilizzazione. La giurisprudenza degli ordinamenti interni, del resto, dimostra come il principio di proporzionalità sia stato ormai introiettato ed è appunto da qui che la prospettiva d'indagine suggerisce di partire, a cominciare dal problema che la "fase di riscossione", a differenza di quella dell'accertamento, potrebbe porsi in una prospettiva puramente esecutiva di quest'ultima, ove i margini di una valutazione della proporzionalità sarebbero inesistenti. È proprio sulla tenuta di tale idea che ci si intratterà nel prossimo capitolo, che fatalmente deve tener conto delle problematiche relative alla natura giuridica della fase di riscossione, tra i vari modelli proponibili ed esistenti, nella chiave della libertà di cui dispone l'Amministrazione nel procedere al recupero coattivo del tributo.

Solo al termine dell'indagine si potrà collocare il principio di proporzionalità in tale fase, al fine di scrutinarne le modalità attuative.

¹⁶⁵ Falsitta, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, Riv. Dir. Trib., 5/2011, pp. 519, ss.; nel medesimo senso, ma in una prospettiva *de jure condendo*, si muove anche Pistone, *Il credito per le imposte estere ed il diritto comunitario: la Corte di Giustizia non convince*, Riv. Dir. Trib., 4/2000, pp. 69, ss. e spec. p. 81.

CAPITOLO II – TUTELA (EUROPEA) DEL CONTRIBUENTE E RISCOSSIONE DEI TRIBUTI

*«Questa premessa è necessaria per comprendere
la particolare posizione dell'esattore nel procedimento
di attuazione della norma tributaria.*

*Egli esercita una frazione del potere impositivo,
nella fase di riscossione e quindi di realizzazione forzata del credito dell'ente impositore»*

Micheli G. A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1974, p. 274.

1. *Premessa: modelli di riscossione ed efficienza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria*

1.1. *L'evoluzione del sistema di riscossione nella permanenza della separazione rispetto
alla fase impositiva*

La citazione d'esordio mette in luce l'intuizione cui la dottrina era giunta, ancorché in tempi non sospetti, in ordine alla natura giuridica della fase di riscossione. Pur trattandosi di una fase necessitata, pur trattandosi di una fase vincolata, essa era comunque vista, sin dall'origine, come esercizio di una "frazione" del potere impositivo e non, quindi, come una sorta di conseguenza puramente automatica alla spendita di quel potere.

La distinzione tra fase impositiva e fase di riscossione vera e propria è andata incontro ad alterne vicende, che hanno sempre valorizzato il ruolo di quest'ultima come fase autonoma. Dal punto di vista storico, infatti, alle origini la riscossione dei tributi avveniva mediante il sistema dell'appalto, nel senso che un soggetto – altro rispetto all'Amministrazione finanziaria – procedeva ad escutere forzosamente in modo da incamerare quanto accertato nella fase impositiva, ma non solo. Originariamente, infatti, al soggetto titolare dell'appalto per la riscossione era attribuito un margine di autonomia piuttosto ampio, ben potendo costui svolgere anche una forma di attività non solo esecutiva *strictu sensu* ma anche impositiva, volta cioè alla determinazione dell'imponibile e al riparto della spesa pubblica¹. Se la struttura della

¹ Carinci, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008, pp. 23-24.

riscossione fosse rimasta così e fosse disciplinata in tal modo anche oggi, un problema di proporzionalità si porrebbe al quadrato in quanto non solo al soggetto appaltatore erano deferite delle funzioni non puramente esecutive, ma si trattava di un soggetto fondamentalmente privato, la cui attività ben si prestava ad usi ed abusi poi rimarcati in particolare dalla dottrina². Ed anzi, furono proprio questi abusi a determinare un riassorbimento delle competenze nell'ambito della funzione pubblica, facendo permanere in capo all'esattore soltanto la funzione di riscossione mediante il c.d. sistema della concessione, che fu poi lo sbocco della soppressione del sistema dell'appalto. Ma tale passaggio, pur rilevante dal punto di vista del riparto di competenze, incideva in misura minore in ordine al riparto dei poteri. Il potere di riscossione, infatti, permaneva inalterato in capo all'esattore delle imposte, che conservava un certo margine di autonomia nello svolgere la sua attività: prova ne è il fatto che era previsto, come contropartita della concessione, il c.d. "non riscosso per riscosso", avente di fatto una funzione cauzionale³ e che, nella sua struttura, prevedeva un onere in capo all'esattore di sostenere il costo dei tributi non riscossi in quanto la procedura non fosse andata a buon fine.

Dunque, nell'ambito di questa – primigenia – separazione di funzioni⁴, l'esercizio del potere impositivo e quello di riscossione rimanevano fondamentalmente

² Vignali, *La riscossione delle imposte dirette in Italia: dottrina, legislazione e giurisprudenza*, Milano, 1911, p. 8. La questione, in verità, è più complessa: coloro che ricevevano l'appalto per la riscossione dei tributi (in particolare nella riscossione c.d. a canone fisso) dovevano sopportare tutti i rischi, non solo collegati ai ritardati pagamenti e alle spese di esecuzione ma anche quelli inerenti all'ammontare del credito effettivo, con la conseguenza che la delega per la riscossione finiva per concernere non solo poteri di riscossione, ma anche quelli di accertamento (Tesoro, *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938, p. 466: l'Autore comunque non nega i possibili inconvenienti dell'ampiezza di tale delega, finendo per rapportare i concessionari ai pubblicani delle province dell'impero romano (nt. 1)).

³ Sul dibattito in merito alla natura giuridica dell'istituto del "non riscosso per riscosso", rimasto inoltre in vigore nel nostro ordinamento per lungo tempo e soppresso soltanto con DM 23 marzo 1999, a seguito della l. 28 settembre 1998, n. 357, cfr. Falsitta *Il ruolo di riscossione. Natura ed efficacia oggettiva dell'iscrizione a ruolo del debito d'imposta*, Padova, 1972, pp. 388-389.

⁴ Entrambe pubbliche: «Pubblica funzione e interesse pubblico: ecco gli elementi che caratterizzano (...) la figura dell'esattore». Così Vignali, *Sulla natura giuridica della cosiddetta delega esattoriale*, in *Studi in onore di Achille Donato Giannini*, Milano, 1961, p. 22.

separati, sia pur tenendo in considerazione il dato imprescindibile⁵ che il diritto di credito doveva ritenersi in capo alla sola Amministrazione pubblica⁶. Tale separazione, in effetti, non è mai venuta meno, nemmeno in tempi più recenti ma quel che si vuole qui rimarcare è il dato che una volta confezionato il ruolo e, quindi, formatosi il titolo esecutivo, all'esattore era rimessa una relativa libertà nella determinazione dei mezzi per procedere al recupero, pur dovendolo compiere entro determinate scansioni; infatti, e a ben vedere, quando il sistema dell'esazione per concessione iniziò a manifestare i primi sintomi di vetustà, a seguito della c.d. riforma Cosciani (l. delega 9 ottobre 1971, n. 825), ciò accadde non tanto per un problema di riparto di poteri ma proprio per la esplicazione di un sistema nuovo di riscossione, improntato all'autoliquidazione, con la conseguenza che gli esattori vedevano impallidire gli introiti che maturavano sulla loro attività⁷.

Si passò, dunque, ad una fase di riscossione maggiormente strutturata, che funzionava sempre in base al sistema della concessione ma rivolta nei confronti di aziende, enti creditizi od altri soggetti autorizzati, in base al sistema delineato dal d.p.r. 28 gennaio 1988, n. 43. Un riassorbimento della funzione di riscossione in capo al Ministero venne ratificata dall'art. 1 di questo decreto ma, in ogni caso, il concessionario deteneva un margine di autonomia che comunque non rendeva la procedura di riscossione del tutto automatica rispetto alla fase impositiva: infatti, l'art. 14, d.p.r. 43/1988, nel disporre che il servizio centrale di riscossione dovesse svolgere un'attività di vigilanza nei confronti dei concessionari, precisava che le verifiche sulle gestioni e sui servizi della riscossione fossero «di carattere straordinario». Ed inoltre il

⁵ Su cui, comunque, non mancava un certo dibattito, piuttosto acceso: per la tesi di cui subito nel testo si v. Cocivera, *Gli esattori delle imposte dirette*, in *Studi di diritto tributario*, Milano, 1958, p. 116; per la tesi contraria si veda invece Berliri, *Principi di diritto tributario*, vol. I, Milano, 1967, pp. 393, ss., ove comunque l'Autore, distinguendo, reputa ascrivibile al concessionario la titolarità del credito soltanto nei tributi in cui v'era l'obbligo del non riscosso come riscosso, configurandosi, secondo tale ricostruzione, una cessione di crediti *pro solvendo*.

⁶ Con la conseguenza che tutte le "eccezioni" relative alla esistenza del diritto di credito andavano riversate in capo al creditore-Stato (Florio, *La riscossione coattiva per ingiunzione delle entrate patrimoniali, delle tasse e delle imposte indirette degli enti pubblici*, Campobasso, 1965, pp. 33-34): in effetti, si trattava di una sia pur embrionale ma comunque rilevante distinzione tra vizi della pretesa impositiva e vizi dell'atto di riscossione in quanto tale.

⁷ Falsitta – Dolfin, voce *Tributi (riscossione dei)*, Enc. Dir. [agg. VI, 2002].

successivo art. 15, nel sancire il potere di sospensione, in capo al Ministero, della procedura di riscossione in capo al concessionario, individuava talune ipotesi tipizzate, ma non un generale potere di ingerenza nell'attività. Ciò a dimostrazione ulteriore che la fase di riscossione, pur da ritenersi vincolata, non era comunque da ritenersi automatica.

Da tale distinzione sono ricavabili fondamentalmente una serie di corollari, emergenti dalla giurisprudenza, non solo di natura sostanziale ma anche di carattere processuale. A suo tempo infatti vennero individuate delle ipotesi in cui la controversia tra concessionario della riscossione e contribuente non determina la chiamata in causa dell'ente impositore e, cioè, quelle controversie nelle quali, fermo restando il titolo esecutivo, si contesta il *modus* di esercizio della riscossione, vale a dire si controverte su «*tutti i poteri che riguardano la realizzazione della pretesa tributaria*»⁸. A tale approdo la giurisprudenza comunque sotto la vigenza dell'art. 40, d.p.r. 43/1988, che prevede un (quasi) generalizzato onere in capo al concessionario di chiamata in causa dell'ente impositore in merito alle controversie concernenti la validità e la regolarità del titolo esecutivo.

Da queste prime battute si evidenzia dunque come anche nella fase di riscossione coattiva sono individuabili dei margini di valutazione oggettivamente sindacabili mediante l'applicazione, tra l'altro, del giudizio di proporzionalità. Questo, invero, consente di spendere un'ulteriore considerazione, esaminando il modello attuale.

1.2. *La riscossione: fase automatica o fase (puramente) vincolata?*

Come ha notato autorevole dottrina⁹, la riscossione, come argomento di studi, ha avuto certamente spazio dignitoso ma è sempre stato oggetto di un'attenzione più marginale rispetto agli studi su altri aspetti dell'attuazione della norma tributaria quale, primo tra gli altri, l'accertamento. E tale "sproporzione", per così dire, di certo può essere spiegata dal punto di vista dell'esecuzione forzata vera e propria sotto un

⁸ Cass. sez. I, 20 settembre 1996, n. 8390.

⁹ Tinelli, *Statuto del contribuente e riscossione coattiva*, Riv. Dir. Trib., 1/2012, p. 3.

profilo di competenza, nel senso che si è sempre tralatiziamente ritenuto che tale materia fosse oggetto di studio del diritto processuale. Quanto, invece, alla riscossione intesa come “fase” successiva all’accertamento (e, quindi, anche se l’esempio non è più attuale, quel momento che inizia alla consegna del ruolo e termina con la notifica della cartella), vi è comunque un’idea di fondo imperniata sulla considerazione che il momento importante, quello della determinazione dell’imponibile, si è già consumato e allora la fase della formazione del titolo per l’esecuzione forzata sia un passaggio “automatico”.

Invero, esiste una distinzione, sottile ma importante, tra fase automatica e fase vincolata, che appare opportuno sviscerare poiché se la riscossione coattiva è senza dubbio vincolata, non appare, comunque, automatica. E non lo appare né in base alla struttura “classica” né, tantomeno, ad oggi, ove una modificazione soggettiva dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e agente della riscossione non ha determinato, come si avrà modo di vedere (*infra, par. 2.4*), un’alterazione della funzione della riscossione.

Tale fase è dunque vincolata ma la natura vincolata dell’azione, in ambito tributario, non è certo un *proprium* della riscossione, estendendosi comunque ad ogni tipologia di fase, inclusa quella di accertamento. Seguendo questa linea di pensiero, un’attività può definirsi vincolata – contrapponendosi a quella discrezionale – quando, invece di incastonarsi nello schema “norma-potere-effetto” si inquadra nello schema “norma-fatto”¹⁰, nel senso che è la norma a predeterminare, integralmente, presupposti e contenuto dell’attività e, quindi, dell’atto¹¹. Così intesa, l’attività dell’Amministrazione finanziaria non può che essere vincolata *ex se*, non potendo disporre di margini di discrezionalità amministrativa che la conducano ad una ponderazione tra gli interessi in gioco¹², dovendo l’Amministrazione dar preminenza,

¹⁰ Secondo il tradizionale schema “circolare” di Capaccioli, *Disciplina del commercio e problemi del processo amministrativo*, in *Studi in memoria di Enrico Guicciardi*, Padova, 1972, pp. 349, ss.

¹¹ Orsi Battaglini, *Attività vincolata e situazioni giuridiche soggettive*, Riv. Trim. Dir. Proc. Civ., 1988, pp. 3, ss. e spec. pp. 4, ss.

¹² Salvo, forse, che nella fase istruttoria, ove si riconosce all’Amministrazione una certa “libertà” nella individuazione dei mezzi d’indagine da adottare ovvero una vera e propria

nell'esercizio della sua attività, all'interesse fiscale, pur nel rispetto del perimetro di cui all'art. 53 Cost. Non v'è nulla di peculiare nel definire la riscossione come fase vincolata, in considerazione della estensione di tale natura rispetto alla fase di accertamento¹³, sia pur, va detto per completezza, nella ulteriore riflessione che siano riscontrabili margini di discrezionalità "tecnica" più in quest'ultima che nella riscossione¹⁴; semmai, sostenere la natura vincolata della riscossione ha delle indubbe ricadute sul piano dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e della legittimità degli accordi in fase di riscossione¹⁵.

Riferirsi, invece, ad una fase come "automatica" significa compiere un passo molto più avanzato, poiché vuol dire togliere a quella fase qualsivoglia forma (non di "ponderazione" tra più interessi, bensì) di valutazione nella determinazione del mezzo per giungere al fine prescritto (dalla norma, in quanto attività vincolata). In una "fase automatica" le ponderazioni in ordine all'efficienza dell'azione sono state già compiute a monte ed è chiaro che non v'è alcuno spazio per ulteriormente sindacare l'esercizio dell'azione; nella fase "vincolata", invece, se è vero che il presupposto è già declinato

"discrezionalità", intesa come ponderazione tra i diversi interessi in gioco, con riguardo all'intensità dell'esercizio del singolo potere. Sulla questione si rinvia *amplius* a Schiavolin, *Poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria*, Dig. Disc. Priv. – Sez. Comm., vol. XI, Torino, 1995, pp. 193, ss. ed ivi (spec. nt. 35) per ulteriori richiami bibliografici in merito.

¹³ E, comunque, dubbi fondati emergono nel contrapporre la natura vincolata dell'attività dell'Amministrazione alla esistenza di un potere discrezionale e, quindi, alla portata di tali dubbi sulla configurabilità di un "potere amministrativo" in un'attività vincolata. Ebbene, tali dubbi sarebbero di certo fondati se la discrezionalità, appunto, concernesse il "potere", portando alle estreme conseguenze lo schema del Capaccioli così come rappresentato nel testo; tuttavia, riconducendo la discrezionalità al più ristretto ambito dell'attività, e non del potere, allora non sembra fuori luogo poter parlare di "potere" anche a fronte di un'attività vincolata e, quindi, di "potere" di accertamento ovvero di riscossione.

Amplius, sul rapporto tra potere, funzione e attività discrezionale, si rinvia alle pagine di Casetta, *Riflessioni in tema di discrezionalità amministrativa, attività vincolata e interpretazione*, Dir. Econ., 1998, ove l'Autore (p. 514) traccia appunto la distinzione sopra delineata, confortato, peraltro, dal pensiero di autorevoli amministrativisti, quali Massimo Severo Giannini il quale, a sua volta, ad un certo punto dello sviluppo del suo pensiero scostò il campo della discrezionalità dal potere all'attività: cfr. Scoca, *La discrezionalità nel pensiero di Giannini e nella dottrina successiva*, Riv. Trim. Dir. Pub., 4/2000, pp. 1045, ss.

¹⁴ Cipolla, *La prova*, cit., p. 233, muovendo dall'ottica che i giudizi di fatto che compie l'Amministrazione finanziaria – p. es. nell'ambito della ricostruzione dell'imponibile – non hanno nulla di meccanico ma, appunto, sono il frutto di un ragionamento.

¹⁵ Falsitta, *Funzione*, cit., p. 1052. Ma tale aspetto esula dalla presente trattazione.

dalla norma, un giudizio di efficienza sulla scelta del mezzo da adottare è rimessa, comunque, in mano a colui che agisce; e ciò non vuol dire discrezionalità, che è e rimane nel campo della valutazione degli interessi in gioco.

Dunque, così opinando, la riscossione in quanto fase vincolata è procedimento esperibile in presenza di determinati presupposti normativamente previsti ed in presenza di quei presupposti il procedimento *va* (e non *può essere*) attivato; in quanto fase non automatica, invece, le modalità di esplicazione della procedura sono rimesse allo spettro valutativo del soggetto ed anzi, come è stato osservato, tale spettro è stato negli ultimi tempi ampliato sino al punto che agli atti della riscossione è stata riconosciuta una idoneità nel creare situazioni di doverosità in ordine al pagamento di somme¹⁶.

Esistono non poche “spie” normative che consentono di raggiungere tali considerazioni, ed è opportuno darne brevemente conto.

1.2.1. Margini valutativi nella riscossione e motivazione degli atti

Sotto il profilo della normativa a presidio della garanzia del contribuente, emerge immediatamente l'art. 17 dello Statuto dei diritti del Contribuente (l. 27 luglio 2000, n. 212) ai sensi del quale «*Le disposizioni della presente legge si applicano anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari e di organi indiretti dell'amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura*». La funzione di tale norma è quella di generalizzare, quanto più possibile, la portata dello Statuto¹⁷ ma produce anche l'effetto di rendere applicabili tutte quelle garanzie che lo Statuto prescrive, classicamente, per la fase di accertamento. E se si pensa che lo Statuto contempla norme rilevanti come la tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente (art. 10), si comprende immediatamente come una norma come l'art. 17

¹⁶ La Rosa, *L'Amministrazione finanziaria*, Torino, 1995, p. 154.

¹⁷ Sulla natura di tale norma in merito alla estensione del campo di applicazione oggettivo dello Statuto cfr. Cass. 30 aprile 2018, n. 10372.

non avrebbe alcuna *raison d'être* se la procedura di riscossione fosse da intendersi come puramente automatica.

Più specificamente, in forza di tale norma è applicabile anche alla procedura di riscossione l'art. 7 dello Statuto, in materia di obbligo di motivazione degli atti tributari. La giurisprudenza¹⁸, anche costituzionale¹⁹, ha riconosciuto e riconosce la doverosità della motivazione della cartella di pagamento – atto proprio della riscossione – intendendola quindi come atto puramente autonomo rispetto all'atto impositivo e ritenendo che il contenuto minimo sancito dalla disciplina di riferimento, cioè l'art. 25, d.p.r. 602/1973, non sempre in concreto risulti idoneo a garantire il rispetto dell'onere motivazionale²⁰. In effetti, anche in tale ordine di idee, se la procedura di riscossione fosse da intendersi come automatica, l'obbligo di motivazione costituirebbe una inutile duplicazione di quanto già avvenuto nella sede precedente,

¹⁸ *Ex multis*, Cass. sez. VI-5, ord. 2 marzo 2017, n. 5371; Cass. sez. V, 1° aprile 2016, n. 6334; Cass. sez. V, 31 gennaio 2013, n. 2373 (in merito all'applicazione della disciplina della c.d. motivazione *per relationem* alla cartella); Cass. sez. V, 16 settembre 2005, n. 18415; Cass. sez. V, 30 gennaio 2008, n. 2067.

¹⁹ Corte Cost., ord. 21 aprile 2000, n. 117 in cui, prima dell'entrata in vigore dello Statuto, si ritenne che l'obbligo motivazionale della cartella fosse da ricondurre alla regola generale sancita nell'art. 3, l. 7 agosto 1990, n. 241. La violazione di tale obbligo, inoltre, venne immediatamente percepito come un "vizio di legittimità" dell'atto amministrativo.

²⁰ Lovечchio, *Obbligo di motivazione della cartella di pagamento: tutela a "geometria" variabile*, il Fisco, 33/2014, pp. 3237, ss., ed ivi per riferimenti alla giurisprudenza di legittimità in ordine al riconoscimento di tale obbligo di motivazione.

Va comunque per completezza di discorso precisato che la motivazione della cartella muove comunque da una prospettiva diversa rispetto a quella del precedente atto impositivo. Verissimo, infatti, che un problema di motivazione della cartella si pone al quadrato nel momento in cui l'atto presupposto manchi del tutto o non sia stato notificato. Ma anche quando tale notifica vi sia stata, la cartella dovrà pur sempre contemplare una forma di motivazione, sia pur embrionale, non fosse altro che per individuare con certezza e precisione l'atto presupposto, e dunque, per consentire la riconduzione alla precisa pretesa impositiva (Carinci, *La riscossione*, cit., p. 232, e spec. nt. 21 e nt. 23, che comunque dubita che tali indicazioni costituiscano una vera e propria motivazione (p. 232, spec. nt. 25 per richiami bibliografici ulteriori)). Resta comunque il fatto che tale onere permane in capo all'agente per la riscossione, e certamente i margini valutativi saranno più ampi o più ristretti a seconda che l'atto non vi sia oppure esista e, nel primo caso, la cartella assolvendo ad una funzione anche impositiva, oltre che di riscossione (Kostner, *In tema di motivazione della cartella di pagamento*, Dir. Prat. Trib., 4/2014, pp. 562, ss.): ma proprio la possibilità, in radice, che la cartella possa assolvere anche a tale funzione consente di escludere che essa sia puramente e semplicemente un atto di derivazione automatica rispetto ad una fase impositiva che è, in tal caso, inesistente.

vale a dire al momento dell'imposizione. Invece, tale obbligo di motivazione viene ricondotto generalmente proprio all'art. 24 Cost., in materia di diritto di difesa del contribuente, e trova riconoscimento così ampio che è stato ritenuto sussistere anche nell'ipotesi in cui il debito tributario sia stato riconosciuto da una sentenza passata in giudicato²¹.

1.2.2. (segue): *la valutazione dei presupposti della concessione della dilazione di pagamento*

In presenza di determinate situazioni, previste dall'art. 19, d.p.r. 29 settembre 1972, n. 602, il debito oggetto della riscossione può essere ripartito in rate in modo da consentirne il pagamento da parte del debitore. In particolare, il primo comma scinde due ipotesi: quella, generale, in cui il contribuente versi in una «*situazione di obiettiva difficoltà*» da quella, specifica, in cui le somme da rateizzare siano superiori ad una data soglia. La differenza si annida nel fatto che nella seconda ipotesi il contribuente è tenuto a documentare la situazione di temporanea difficoltà mentre nella prima ipotesi è bastevole un'istanza, dovendo l'agente della riscossione valutare se sussista, o meno, la condizione per la dilazione. Si tratta di una vera e propria valutazione²², svincolata dunque da criteri predeterminati e ferma restando la possibilità di rifarsi a linee guida, comunque non vincolanti e che non escludono l'onere di avviare un'apposita

²¹ In ordine al calcolo degli interessi sul debito ivi sancito (Cass. sez. V, 9 aprile 2009, n. 8651), in modo da consentire al contribuente di vagliare la correttezza della determinazione di tali interessi; come a dire, in un certo senso, che nel contesto di tale calcolo non sfugge un sindacato di proporzionalità.

²² Da svolgersi in concreto, con riferimento, segnatamente, al rapporto tra l'entità del debito e il reddito (*scilicet*, la ricchezza) del debitore istante: Comm. Trib. Prov. Torino, sez. II, 31 gennaio 2011, n. 62. Che l'art. 19 introduca implicitamente un onere di valutazione in capo all'agente per la riscossione è conclusione cui da ultimo giunge anche Sassari, *La dilazione di pagamento non è un diritto del contribuente*, il Fisco, 6/2017, pp. 591, ss.

Semmai un vincolo concerne il piano d'ammortamento predisposto dall'agente per la riscossione a seguito della elaborazione di un algoritmo matematico sulla base degli indici di liquidità, che non può essere *ex abrupto* modificato proprio perché concerne una posizione debitoria volubile a seconda del contribuente: Comm. Trib. Prov. Milano, sez. XXI, 4 febbraio 2011, n. 152.

istruttoria a fronte dell'istanza²³. Con l'ulteriore e ovvia conseguenza che la concessione della dilazione costituisce, in ogni caso, una facoltà in capo all'Amministrazione, e non comporta il riconoscimento in capo al contribuente di alcun diritto²⁴; simmetricamente, però, emerge l'obbligo in capo all'agente di motivare sulle ragioni ostative l'accoglimento dell'istanza, in modo che ciò non si traduca nell'adozione di un provvedimento negativo per ragioni puramente pretestuose²⁵.

In ragione del potere che la norma di cui all'art. 19, d.pr. 602/1973, attribuisce all'agente per la riscossione, sembrerebbe di fatto poco corretto ritenere ad oggi che la procedura di riscossione non preveda margini valutativi di alcun tipo²⁶. Anzi: al di là della considerazione che nell'ambito di tale valutazione non può che emergere in maniera netta un giudizio di proporzionalità (assolutamente aritmetica) al fine di verificare, da un lato, la solvibilità del contribuente e, dall'altro, la sua posizione rispetto al debito iscritto a ruolo, va comunque considerato che tale potestà trova solo ed esclusivamente limiti normativi. Infatti, l'art. 26, l. 26 febbraio 1999, n. 53, nel sancire, al comma 1, il campo d'applicazione dell'art. 19 citato, specifica, al comma 2, che fuori da quel campo di applicazione la norma è applicabile solo previa determinazione dell'ente creditore²⁷. Pertanto, solo una limitazione normativa può impedire invero all'agente di accordare la dilazione del pagamento; fuori da quella limitazione, invece, l'agente è libero di valutare se ricorrano o meno le condizioni economiche, dovendo dar conto in motivazione della propria determinazione. Ed infatti, proprio a fondamento di tale valutazione libera si pone il comma 1-*quinquies* dell'art. 19 che, nel prevedere la possibilità in capo al contribuente di ottenere una dilazione del pagamento fino a centoventi rate mensili, limita il campo valutativo

²³ TAR Bolzano, sez. I, 26 gennaio 2010, n. 22.

²⁴ Comm. Trib. Reg. Lombardia – Milano, sez. XLII, 29 maggio 2013, n. 198; del pari, che la concessione della dilazione non costituisca atto dovuto, è affermato in Cons. Stato, Ad. Plen. 5 giugno 2013, n. 15.

²⁵ Comm. Trib. Prov. Matera, sez. I, 3 marzo 2016, n. 98.

²⁶ Ed anzi, è stato affermato come proprio istituti quali quello esaminato nel testo siano sintomatici del dato che, al pari della funzione dell'accertamento (a sua volta vincolata), quella di riscossione è aperta ad una comparazione di interessi di natura diversa: Cipolla, *Dalla riscossione coattiva*, cit., p. 542.

²⁷ Per un'applicazione cfr. Cass. sez. V, 11 gennaio 2018, n. 440.

dell'agente per la riscossione sancendo normativamente non solo le condizioni (comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica) ma anche il "contenuto" di queste condizioni, cioè, in altri termini, la "formula matematica" il cui risultato consenta, o meno, la concessione della dilazione²⁸.

Due regole, dunque, l'una generale (motivazione degli atti), l'altra più specifica (dilazione) costituiscono alcune di quelle spie normative che consentono di ritenere come la fase valutativa sussista anche nella procedura di riscossione. Ciò che adesso interessa scrutinare è come tali margini valutativi incidano sul sindacato di proporzionalità, ma per compiere tale indagine è necessario tener conto di alcune recenti riforme, nell'ambito della riscossione, che interessano particolarmente il rapporto tra integrità patrimoniale del contribuente e proporzionalità nella fase amministrativa. Riforme che hanno interessato tanto l'apparato soggettivo, tanto quello oggettivo della procedura di riscossione.

2. La riscossione dei tributi: ambito soggettivo ed ambito oggettivo nella problematica vicenda della separazione delle fasi e della contaminazione delle funzioni

2.1. Premessa: la riscossione a mezzo ruolo come modello della separazione delle fasi

Il modello precipuo di riscossione nell'ordinamento italiano è quello mediante ruolo, dove il ruolo, tra le sue funzioni, assume anche quella di veicolo di transito dalla funzione puramente impositiva a quella di riscossione in senso stretto.

Il ruolo²⁹, inteso come atto (e non puramente come "elenco" dei contribuenti insolventi) contempla il contenuto della pretesa impositiva; esso, da questo punto di vista, è astratto rispetto alla pretesa contemplata nell'atto impositivo vero e proprio, tanto è che la riscossione può procedere anche qualora l'atto in questione venga contestato giudizialmente. E dunque, l'indipendenza della fase di riscossione rispetto a quella impositiva trova fondamento proprio nel dato che la pretesa stessa può esser

²⁸ Si veda l'art. 2, comma 2, d.M. 6 novembre 2013.

²⁹ Per un analitico esame delle disposizioni normative in materia di ruolo e sui rapporti tra questo e la cartella di pagamento si veda anche La Rocca, *La riscossione tramite ruolo operata attraverso la cartella "unica" di pagamento*, il Fisco, 8/2005, pp. 1118, ss.

contenuta per la prima volta direttamente nel ruolo, senza un preventivo atto impositivo o senza che tale atto si sia ancora formato³⁰.

In quest'ultimo ordine di idee si collocano talune fattispecie peculiari di riscossione c.d. *per saltum* nelle quali un atto impositivo manca del tutto proprio perché la pretesa è imperniata sulla base di un altro titolo – la dichiarazione – dal quale emerge già chiaramente il *quantum* da riscuotere. È, in effetti, il caso della liquidazione automatica (art. 36-*bis*, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600; art. 54-*bis*, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633) e del controllo formale (art. 36-*ter*, d.p.r. 600/1973) che hanno la caratteristica comune di sostanziare la pretesa impositiva direttamente mediante l'iscrizione a ruolo, con successiva notifica della cartella di pagamento. Si tratta di fattispecie peculiari, dove l'attività valutativa viene integralmente concentrata, dal punto di vista dell'ente impositore, nella formazione del ruolo: ed è proprio una di quelle ipotesi tipiche in cui il contribuente va avvertito preventivamente la notifica della cartella proprio perché la formazione di tale atto sia compiuta tenendo conto di tutti gli elementi possibili³¹. Anche in tal caso, dunque, pur trattandosi di un controllo *per saltum*, è comunque possibile distinguere una fase impositiva da una fase di riscossione vera e propria, ancorché l'atto notificato al contribuente, vale a dire la cartella, è unico.

Ed invero, una separazione di fasi, anche dal punto di vista soggettivo, ha da sempre risposto ad un problema di efficienza della riscossione coattiva. A tale problema si rispondeva, a fronte della riscossione mediante concessionario, con il principio del "non riscosso come riscosso" la cui funzione, però, non era comunque del tutto soddisfacente, tanto che, nel corso degli anni, si avvertì la necessità di un cambiamento. Si avvertiva, cioè, una sorta di disagio nel concentrare la fase di riscossione in capo a privati, cioè segnatamente agli istituti di credito, e nel contempo si manifestava l'esigenza di un servizio pubblico di riscossione³². Ma questo non tanto per un problema di legittimazione o per il persistente pericolo di abusi nella fase di

³⁰ Così Carinci, *La riscossione*, cit., pp. 27-28.

³¹ Cass. sez. V, 9 marzo 2016, n. 4591, in ordine alla obbligatorietà del contraddittorio in questi procedimenti.

³² Ferlazzo Natoli, *Corso di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 261.

riscossione – ciò che, nella permanenza del non riscosso per riscosso, non era da escludersi, sia pure in misura diversa rispetto a quanto avveniva con la riscossione per appalto – ma proprio per un problema di efficienza dell'azione amministrativa³³. Infatti, lo strumentario di cui disponevano i soggetti privati concessionari era limitato, il che determinava risultati poco soddisfacenti in ordine al *quantum* del riscosso, sicché la nuova struttura del servizio pubblico di riscossione aveva come primaria esigenza proprio quella di una ricostituzione dei poteri cautelari ed esecutivi finalizzati a consentire un'azione esattiva efficiente³⁴.

Venne così introdotta, con d.l. 30 settembre 2005, n. 203, Riscossione S.p.a. ed il fatto che una riforma di tal tipo fosse assolutamente necessaria è dimostrato dall'atto normativo di riferimento, un decreto legge, notoriamente emesso in casi straordinari di necessità ed urgenza³⁵, di fatto successivamente modificata, nominalisticamente, in Equitalia S.p.a. Tale soggetto, avente la forma di una società per azioni, era privato soltanto formalmente poiché invero a totale partecipazione pubblica, essendo il capitale sociale posseduto per il 51% dall'Agenzia delle Entrate e dal 49% dall'Istituto Nazionale per la Previdenza Sociale e fin dall'inizio disponeva di poteri di fatto molto più invasivi rispetto a quelli dei concessionari privati. La (procedura di) riscossione veniva dunque "pubblicizzata", quantomeno sostanzialmente, con tutti i corollari di un *restyling* completo della procedura esecutiva vera e propria che da pura azione esattoriale individuale finiva per diventare un vero e proprio procedimento amministrativo, retto dalle regole, appunto, pubblicistiche. La separazione delle fasi permaneva, ciò che invece costituiva una novità era l'acquisizione in capo allo Stato³⁶ anche della funzione esattoriale vera e propria.

³³ Carta, *Il problema dell'efficienza della riscossione dei tributi fra produzione normativa ed esigenze costituzionali*, Fisco, 40/2005, pp. 6304, ss.

³⁴ Parlato M. C., *Brevi note sulla Riscossione S.p.a.*, Rass. Trib., 4/2006, pp. 1174, ss. e spec. p. 1189.

³⁵ Quanto poi fossero soddisfatti i requisiti della straordinarietà, della necessità e dell'urgenza ai sensi dell'art. 76 Cost. è ancora tutto da dimostrare. Rileva, infatti, Cipolla, *Dalla riscossione*, cit., pp. 547, ss. che malgrado l'intestazione del decreto recasse formalmente le condizioni per l'emanazione dell'atto, tali condizioni non fossero mai state specificate.

³⁶ Una precisazione terminologica.

Ed i corollari di questa riforma sono di tutta evidenza, a partire, appunto, dall'applicazione dei principi generali dell'azione amministrativa (su cui *infra*, cap. III, par. 1.) passando per l'applicazione delle tutele previste nelle fasi precedenti e, classicamente, "procedimentali". A partire dai principi di imparzialità e buon andamento³⁷ che, non a caso e come si è visto (*supra*, cap. I) hanno costituito il parametro per l'elaborazione del criterio della ragionevolezza nell'azione amministrativa e, quindi, lo "spunto" entro il quale un embrione del sindacato di proporzionalità ha trovato terreno fertile.

Ed infatti, la pubblicizzazione dell'attività di riscossione, nel determinare l'applicazione dei principi generali del procedimento amministrativo, costituiva già un ampio spazio per l'applicazione del principio di proporzionalità, non costituendo più la riscossione il frutto di un affidamento ad un privato di un carico già formatosi "a giochi fatti". Questo certamente era attuale in un periodo storico in cui, da un lato la

Per quanto sia corretto quanto detto nel testo, in ordine al nuovo rapporto tra lo Stato e la fase di riscossione, a parere di chi scrive sarebbe più corretto, appunto, limitarsi a parlare di "pubblicizzazione" dell'attività di riscossione. Se, infatti, si ritenesse che l'Agenzia delle Entrate – possessore della maggioranza del capitale sociale di Equitalia – fosse davvero un'Amministrazione dello Stato, allora la questione non si porrebbe. Pure, esistono spie normative tali da lasciar concludere che l'Agenzia, pur essendo ovviamente un ente pubblico, soggetto al controllo come un ente pubblico, non sia un vero e proprio ente statale. Infatti, in ordine alla difesa in giudizio dell'Agenzia, dispone l'art. 72, d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, che tale ente può avvalersi dell'Avvocatura dello Stato ai sensi dell'art. 43, r.d. 30 ottobre 1933, n. 1611. Si noti che il rinvio dell'art. 72 non opera verso l'art. 1 del regio decreto – disciplinante la difesa in giudizio delle Amministrazioni dello Stato – bensì, appunto, all'art. 43, che disciplina, invece, la difesa delle Amministrazioni (pubbliche) non statali. Come se l'Agenzia delle Entrate fosse stata configurata, sin dalla sua entrata in vigore, come un ente pubblico non statale, ciò peraltro in coerenza con il passaggio di competenze dal Ministero a tali enti. Per tali riflessioni si veda *amplius* Russo, Frasoni, *La notifica degli atti di parte e delle sentenze a seguito dell'istituzione delle Agenzie fiscali*, Riv. Dir. Trib., 11/2001, pp. 895, ss.

³⁷ Corte Cost. ord. 9 novembre 2007, n. 377, in ordine all'obbligo di indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento. Su tale aspetto, particolarmente importante, rileva Cipolla, *Dalla riscossione*, cit., p. 550 come sia possibile inferire proprio l'applicazione, alla procedura di riscossione, dei principi di buona fede e di tutela del legittimo affidamento. Come del resto nota anche Marongiu, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, Riv. Dir. Trib., 3/2008, pp. 166, ss. in ordine alla perentorietà dei termini decadenziali per la notifica della cartella di pagamento.

presunzione di legittimità dell'atto amministrativo³⁸ e dall'altro la clausola del *solve et repete*³⁹ ponevano l'Amministrazione finanziaria e la funzione impositiva in senso unilaterale rispetto al contribuente e, quindi, l'intero sindacato dell'azione poteva semmai essere limitato alla formazione della pretesa; da quel momento in poi, invece, l'esecuzione era puramente automatica proprio perché imperniata su quella pretesa presuntivamente fondata. Con il tramonto di tali fantasmi, invero, le maglie valutative della procedura di riscossione si sono ampliate sicché la procedura è idonea a prestare il fianco a critiche e sindacati di varia natura, inclusa la proporzionalità.

Con delle ricadute importanti sia sotto il profilo della tutela del contribuente, sia sotto il profilo della piena e completa "pubblicizzazione" non solo oggettiva ma anche soggettiva della fase di riscossione.

2.2. La tutela "bifronte" del contribuente nella riscossione a mezzo ruolo.

Alla separazione funzionale degli atti impositivi e della riscossione ha coinciso, per lungo tempo, una separazione fondamentale nell'ottica della tutela giurisdizionale del contribuente. È di fatto una disciplina, quella della riscossione, improntata alla piena e completa efficienza del recupero del tributo non versato, ma, almeno nelle sue origini, è comunque una disciplina garantistica per il contribuente, che infatti dispone dinanzi a sé più d'un atto per poter veicolare il sindacato giurisdizionale.

Il ruolo è formato dall'ente impositore ed è portato a conoscenza del contribuente mediante notifica della cartella di pagamento *ex art. 25, d.p.r. 602/1973*. Di ruoli, in verità, ne esistono di diverse tipologie, passando dalla distinzione tra ruoli

³⁸ Espunta in virtù della giurisprudenza di legittimità, a partire da Cass. sez. I, 15 novembre 1979, n. 5951.

³⁹ Che trovava agio nell'art. 6, comma 2, l. 20 marzo 1865, n. 2248 e che determinava, né più, né meno, la strutturazione del processo tributario come un processo di ripetizione dell'indebito, dovendo appunto il contribuente dimostrare che l'esazione del tributo non fosse dovuta: Cipolla, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, Rass. Trib., 3/1998, pp. 671, ss. e spec. p. 675. La norma venne poi dichiarata incostituzionale da Corte Cost. 31 marzo 1961, n. 21; un'altra fattispecie assimilabile all'istituto del *solve et repete* era prevista in merito all'opposizione all'ingiunzione per il recupero dei dazi doganali (cfr. art. 24, ultimo comma della legge doganale 25 settembre 1940, n. 1424) ed è stata dichiarata incostituzionale da Corte Cost. 30 dicembre 1961, n. 79, in *Giur. Cost.*, 1961, pp. 1374, ss.

ordinari e straordinari (art. 11, d.p.r. 602/1973), questi ultimi formati quando vi sia fondato pericolo per la riscossione, sino alla distinzione tra (iscrizione a) ruolo a titolo definitivo e (iscrizione a) ruolo a titolo provvisorio (art. 15, d.p.r. 602/1973), a seconda che la somma da iscrivere risulti da un atto definitivo oppure no. E, tuttavia, come si è detto in apertura un atto potrebbe anche non esistere per la semplice ragione che la legge non lo prevede, sicché in tal caso il ruolo assolverà integralmente alla funzione impositiva, con tutte le ricadute in ordine alla formazione della cartella^{40 41}.

Questo è l'atto formato dall'agente per la riscossione, a seguito della consegna ad esso del ruolo ai sensi dell'art. 24, d.p.r. 602/1973 e, in quanto atto amministrativo, esso va, come si è già visto, motivato, ma la motivazione è diversamente calibrata a seconda delle ragioni per la formazione del ruolo, sicché si passa da un contenuto "forte" della motivazione ad uno puramente "debole" e formale quando, p. es., l'iscrizione a ruolo sia avvenuta *per saltum*⁴². A seguito della notifica della cartella, e

⁴⁰ Che, in questi ambiti, avrà un contenuto assimilabile a quello di un avviso di accertamento. Proprio per tale ragione la giurisprudenza ha sempre rimarcato la natura "eccezionale" della cartella così formata: cfr., p. es., Comm. Trib. Reg. Lazio – Roma, sez. XXVI, 9 dicembre 2009, ne il Fisco, 6/2010, pp. 867, ss., con nota di Turis, *Limiti al contenuto delle cartelle ex art. 36-bis del d.p.r. n. 600/1973 nell'esercizio del potere di accertamento delle imposte*.

⁴¹ Ed anzi, se da un lato è ben vero che la Cassazione a più riprese ha ritenuto tassativa l'elencazione delle ipotesi contemplate nell'art. 36-bis, d.p.r. 600/1973, ritenendo quindi non foriera tale norma di applicazione estensiva ed escludendone l'applicabilità a fattispecie ove fosse necessario «*necessario procedere, al di là del mero riscontro cartolare, ad attività di interpretazione ed applicazione di norme e principi giuridici, alla qualificazione di fatti o di rapporti, alla risoluzione di questioni di imponibilità o di deducibilità*» (cfr. p. es. Cass., sez. V, 29 settembre 2003, n. 14479), dall'altro lato è vero che l'eventuale applicazione dell'istituto in fattispecie non assimilabili a tale elencazione determina un profilo di illegittimità ma non la radicale nullità dell'atto, rilevabile d'ufficio dal giudice (Cass., sez. II, 12 settembre 1997, n. 9031). Se ciò ad oggi non ha alcun rilievo dal punto di vista della deducibilità dei vizi dell'atto – rimanendo difficilmente ipotizzabile l'applicazione non tanto dell'art. 21-septies, l. 241/1990 ma di un'azione di "nullità" propriamente detta nel processo tributario – è importante dal punto di vista della separazione delle fasi, poiché, volendo recuperare le categorie del diritto amministrativo, lungo la linea tracciata dalla giurisprudenza si riterrebbe quindi inapplicabile in tale ipotesi il vizio di "difetto assoluto di attribuzione" (come dovrebbe invece accadere se vi fosse una separazione assoluta tra fase accertativa ed esattoriale), bensì quello di "incompetenza" (o di violazione di legge) a riprova del fatto, ancora una volta, che la fase di riscossione (*recte*, di formazione della cartella) non è una derivazione automatica di quella di formazione dell'imponibile ma è una fase procedimentale autonoma.

⁴² Dove, mancando fundamentalmente un atto impositivo e riposando la notifica della cartella sulla dichiarazione, o comunque su un titolo il cui contenuto è già conosciuto dal contribuente,

considerato il decorso dei termini dilatori, inizia l'esecuzione forzata (artt. 45, ss., d.p.r. 602/1973).

Questa "scansione" di atti⁴³ ha, come detto, un importante risvolto per quanto attiene la tutela giurisdizionale del contribuente. Infatti, nel modello di riscossione classico così brevemente esposto, il contribuente si trova di fronte la notifica, di regola di almeno due atti, potendone contestare tre: l'atto impositivo, il ruolo e la cartella di pagamento, quest'ultima veicolo per l'impugnazione sia dell'atto di riscossione in quanto tale, sia per eccepire i vizi del ruolo. Può dunque parlarsi di una forma di tutela "bifronte" in quanto al contribuente è data la possibilità di contestare tanto i vizi del procedimento di imposizione, tanto i vizi del procedimento di riscossione, ad ulteriore considerazione della diversità funzionale delle fasi. Senza contare, oltretutto, che prima dell'inizio dell'esecuzione forzata è fatto obbligo all'agente della riscossione di notificare un'intimazione di pagamento qualora l'esecuzione stia per iniziare dopo un anno dalla notifica della cartella (art. 50, d.p.r. 602/1973); atto, questo, ulteriormente impugnabile⁴⁴ e la cui omessa notifica ha la funzione di invalidare il pignoramento, seppur non talune misure cautelari come l'iscrizione di ipoteca⁴⁵.

In buona sostanza, la procedura di riscossione mediante ruolo si articola sulla base di quattro atti impugnabili, costituendo, almeno all'apparenza, un congegno di tutele tendenzialmente completo. Forse troppo, secondo le valutazioni del Legislatore; forse a sua volta "sproporzionato", se così si può dire, rispetto alle esigenze di efficienza dell'azione amministrativa. Ecco le ragioni di una riforma piuttosto rilevante che ha determinato una, a sua volta rilevante, semplificazione degli "atti della riscossione".

l'onere di motivazione può ritenersi assolto mediante mero rinvio all'atto costituente titolo: cfr. p. es. Comm. Trib. Reg. Lazio – Roma, sez. IV, 6 settembre 2017, n. 5074.

⁴³ Per una elaborazione della scansione degli atti della riscossione e per i tratti differenziali tra ruolo e avviso di accertamento (e, quindi, per una riconferma della separazione funzionale delle fasi e della loro reciproca autonomia), cfr. De Mita, *La funzione e gli atti della riscossione*, in Amatucci, *Trattato*, pp. 163, ss. e spec. pp. 196, ss. (differenza che, secondo l'Autore, innerverebbe il ruolo anche nell'ipotesi di liquidazione automatica).

⁴⁴ Cass. SS. UU. 27 gennaio 2011, n. 32.

⁴⁵ Comm. Trib. Prov. Milano, sez. XX, 23 febbraio 2017, n. 1597.

2.3. *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: il tramonto del ruolo, della cartella e della scansione di tutele a due livelli in favore del contribuente. Una riforma proporzionata?*

L'esigenza di una riforma che eliminasse la figura del ruolo non è una novità⁴⁶ ed anche in tempi ormai trascorsi, prim'ancora della riforma della riscossione degli anni Novanta, era agitata in dottrina⁴⁷. Le ragioni che si adducevano, però, erano finalizzate a valorizzare la determinazione dell'imponibile e, quindi, il contenuto dell'atto impositivo, rispetto alla fase di riscossione mentre, a ridosso della riforma che poi ha di fatto condotto alla espunzione del ruolo e della cartella – per i principali tributi – le ragioni addotte erano di fatto meno nobili e maggiormente incardinate ad una, pura e semplice, problematica di semplificazione del novero di atti a cavallo tra la funzione impositiva e quella di riscossione in modo da accelerare quest'ultima⁴⁸.

Così, con l'art. 29, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, è stata introdotta la figura dell'atto impositivo⁴⁹, così icasticamente definito in quanto alla funzione impositiva che è propria dell'avviso di accertamento si affianca, mediante l'introduzione dell'intimazione ad adempiere, la funzione di riscossione, con consequenziale scomparsa del ruolo e della cartella di pagamento. Più precisamente, dispone il primo comma, lett. a) del citato art. 29 che l'avviso di accertamento ai (soli) fini delle imposte sui redditi, dell'iva e dell'irap, nonché il connesso provvedimento d'irrogazione delle

⁴⁶ Basilavecchia, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, Dir. Prat. Trib., 2007, p. 148.

⁴⁷ Basciu, *Verso la scomparsa del ruolo esattoriale?*, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1983, pp. 465, ss. e spec. p. 494.

⁴⁸ Carinci, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex DL n. 78/2010*, Riv. Dir. Trib., 2/2011, pp. 159, ss. e spec. p. 175; Gaffuri, *Aspetti critici della motivazione relativa agli atti d'imposizione e l'esecutività degli avvisi di accertamento*, Riv. Dir. Trib., 6/2011, pp. 597, ss. e spec. p. 603, ove l'Autore ben precisa come le ragioni sottese alla soppressione del ruolo finiscono per confliggere con quel diritto quesito dal contribuente di fruire di un adeguato intervallo di tempo – quello necessario per la formazione del ruolo – in modo da predisporre le proprie difese da eccepire in sede giurisdizionale.

⁴⁹ Glendi, *Notifica degli atti "impositivi" e tutela cautelare ad essi correlata*, in Glendi, Uckmar, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, pp. 3, ss.

sanzioni, devono contenere⁵⁰ l'intimazione ad adempiere entro il termine per la presentazione del ricorso. In forza di tale disposizione, dunque, l'avviso di accertamento ha acquisito tre funzioni scansionate e differenziate:

- Ha mantenuto la funzione impositiva che ne è un *proprium*. Qui, semmai, si condivide l'impostazione dottrinarica che, nell'ambito di un'autentica rivoluzione copernicana dei rapporti tra accertamento e riscossione, ha invertito il senso di marcia in una prospettiva che, un tempo, si muoveva nel senso di attribuire una maggior portata impositiva proprio al ruolo, che invece qui viene espunto⁵¹;
- Assume poi la funzione di titolo esecutivo, come del resto chiarisce la lett. e) del comma 1 dell'art. 29.
- Ed inoltre, in virtù dell'introduzione dell'intimazione ad adempiere, acquisisce una funzione di precetto, che prima era assunta invece dalla cartella di pagamento.

Proprio in forza di tale ultimo effetto, ecco che ruolo e cartella vengono eliminati e l'avviso di accertamento costituisce titolo per l'avvio immediato dell'esecuzione forzata. Immediato nel senso che non vi sono altri atti a far da *medium*, poiché, dal punto di vista temporale, invero l'avvio dell'esecuzione trova una sospensione di trenta giorni, preludio dell'affidamento dell'incarico all'agente per la riscossione, ed una sospensione di centottanta giorni, successiva all'affidamento ed automatica⁵².

⁵⁰ La norma, entrata in vigore il 1° ottobre 2011, ha postergato i propri effetti sino ai periodi d'imposta dal 2006 in poi.

⁵¹ Carinci, *Prime osservazioni*, cit., p. 161.

⁵² Tale sospensione è la dimostrazione delle difficoltà rilevanti che ebbe la gestazione della norma a seguito della entrata in vigore del decreto legge ove, in origine, era addirittura previsto che nel caso di sospensione cautelare dell'atto impositivo, il provvedimento di sospensione avrebbe avuto una durata massima di centocinquanta giorni, indipendentemente dalla pronuncia della Commissione Tributaria. Ciò ingenerò reazioni fortissime nell'ambito della stampa specializzata e nell'ambito degli ordini professionali ed a seguito di codeste resistenze, la "disciplina a scadenza" della sospensione cautelare fu espunta (cfr. per l'evoluzione Cipolla, *Dalla riscossione*, cit., p. 552; Coppola, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una*

L'espunzione del ruolo e della cartella di pagamento dall'ambito della riscossione di tali tributi ha senza dubbio determinato un serissimo *deficit* di tutela^{53 54}, in quanto l'atto impugnabile è uno ed uno solo, vale a dire l'accertamento "esecutivo"⁵⁵.

Ciò con delle ricadute pratiche non indifferenti anche nell'ordine della modulazione dei vizi proponibili e, più in generale, dei rapporti che intercorrono tra l'Agenzia delle Entrate e l'Agente per la riscossione. Se, infatti, dal punto di vista soggettivo una simile impostazione non ha più senso (*infra*) a livello oggettivo il problema rimane, poiché le funzioni sono, come ormai dovrebbe esser delucidato, comunque separate. E nella separazione, il *trait d'union* è appunto l'avviso esecutivo ove trovano terreno comune le valutazioni, nell'ottica della proporzionalità, sia della fase accertativa che di quella di riscossione, dove non è tanto la prima a contaminare la

riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna, Rass. Trib., 6/2011, pp. 1421, ss. e spec. pp. 1429, ss.).

⁵³ Sia pur tenendo in considerazione che l'ormai pregressa impugnabilità del ruolo non consentiva di certo al contribuente di rimettere in discussione la pretesa impositiva, possibilità consumatasi nel momento in cui l'atto impositivo fosse divenuto inoppugnabile e quindi definitivo (come rimarca Schiavolin, *Quale tutela per i soggetti passivi?*, in Glendi, Uckmar, *La concentrazione*, cit., pp. 127, ss.). Tuttavia, un problema di tutela si pone tutte le volte in cui l'atto impositivo non sia stato notificato e il contribuente venga per la prima volta a conoscenza della pretesa con l'apertura dell'esecuzione forzata per mezzo del pignoramento: se, infatti, prima della riforma esisteva un'altra possibilità, *in limine* all'espropriazione, per eccepire il vizio di notifica dell'atto e, cioè, l'impugnazione della cartella, una volta sparita quest'ultima si è posto il problema di come eccepire, dinanzi al giudice correttamente munito di giurisdizione, tale vizio. È un problema con ricadute pratiche serissime, risolto in via di principio dalla Suprema Corte solo di recente e la cui analisi ci impegnerà *infra* (cap. III). Per il momento, in considerazione della portata della riforma, si rinvia il lettore all'analisi di Boletto, *Pignoramento "inatteso" e tutela del contribuente*, in Glendi, Uckmar, *ult. cit.*, pp. 475, ss. per le possibili soluzioni, una delle quali è stata poi al centro della soluzione adottata dalle Sezioni Unite della Cassazione.

⁵⁴ Proprio in ragione della "concentrazione" di più atti in uno, con la conseguente compressione delle possibili reazioni del contribuente v'è anche chi ha costruito un parallelismo tra la concentrazione della riscossione e il c.d. *solve et repete*, di cui al già citato art. 6, l. 2248/1865: cfr. D'Amati, *L'avviso di accertamento come titolo esecutivo*, Dir. Prat. Trib., 6/2011, pp. 11149, ss.

⁵⁵ Salvo, naturalmente, l'intervento ermeneutico della Suprema Corte che, nell'interpretare estensivamente il catalogo degli atti impugnabili di cui all'art. 19, d.lgs. 546/1992, ben potrebbe ritenere impugnabili atti successivi all'avviso ma non ricompresi in quel catalogo, quali le comunicazioni che l'Agente per la riscossione potrebbe inoltrare al contribuente, come invero è già accaduto, *mutatis mutandis*, per la statuizione sull'impugnabilità del preavviso di fermo. Per tali rilievi, cfr. Carinci, *Prime considerazioni*, cit., p. 176, spec. nt. 42.

seconda, ma viceversa. Ed infatti, costruire un atto che ha già la funzione di titolo per la riscossione determina un “salto” rispetto a quella zona franca che prima era costituita dalla consegna del ruolo formato dall’ente impositore e, quindi, una concentrazione non solo delle funzioni, ma anche delle valutazioni, incluse quelle relative alla proporzionalità, in un unico atto. In particolare quando l’atto in questione sia emesso sulla base di presunzioni “inespresse” le quali, notoriamente, violano il principio di proporzionalità proprio perché, pur volte a perseguire un determinato fine quale la lotta all’evasione, sono strutturate in modo da non consentire, se non tramite arbitrio, un collegamento inferenziale tra fatto noto e fatto ignoto assolutamente non comprensibile⁵⁶.

Quindi, nell’ambito della concentrazione, il problema della proporzionalità si pone, per così dire, all’ennesima potenza, poiché alla proporzionalità nella fase di riscossione finisce per esservi una contaminazione del (rispetto della) proporzionalità nella fase di accertamento od anche dei controlli. Essendo l’atto impugnabile unico, è chiaro che i vizi finiscono per collegarsi gli uni agli altri. Ecco quindi la ragione per la quale, al tempo in cui l’attività impositiva e quella di riscossione erano separate anche a livello soggettivo, autorevole dottrina aveva rilevato l’opportunità che, al posto di una “cogestione” della fase di riscossione tra Agenzia e l’agente per la riscossione, fosse proprio quest’ultimo ad acquisire la titolarità sostanziale delle funzioni relative alla riscossione⁵⁷: non poteva (e non può) ignorarsi che ad un ampliamento dei poteri dell’agente corrispondeva pur sempre una forte ingerenza dell’ente impositore nella formazione di un atto bifasico, sia impositivo che di riscossione.

Ed inoltre, il problema posto dalla proporzionalità si pone anche nell’ottica normativa, oltre che procedimentale: quanto è proporzionato o (se si vuole) ragionevole sacrificare il diritto di difesa del contribuente, conseguente alla eliminazione di una serie di atti, concentrando due funzioni in un solo provvedimento?

⁵⁶ Cipolla, *Prove ed inversioni degli oneri probatori nell’accertamento delle imposte sui redditi e nell’accertamento Iva: dalle presunzioni legali alle presunzioni amministrative inesprese*, in Glendi, Uckmar, *La concentrazione*, cit., p. 472.

⁵⁷ La Rosa, *Riparto delle competenze e “concentrazione” degli atti nella disciplina della riscossione*, Riv. Dir. Trib., 6/2011, pp. 577, ss. e spec. p. 585.

Non esistono spie certe di una conclusione in senso positivo o negativo ma sta di fatto che l'accelerazione della procedura esattoriale impone una ponderazione quanto più approfondita possibile dei dati che l'Amministrazione ha in possesso⁵⁸, per giungere alla ricostruzione dell'imponibile e, poi, all'esazione dell'imposta. I poteri invasivi di cui dispone l'Agente per la Riscossione, in particolare nella fase "cautelare" ed esecutiva in senso stretto, infatti, intanto possono ritenersi legittimamente esercitati in quanto concernano un'imposta dovuta nella sua effettività: così, mancando una scansione di atti di accertamento e di riscossione, ed esaurendosi le possibilità di reazione del contribuente in un solo atto⁵⁹, aumenta il rischio che vi sia un disallineamento tra quanto dovuto e quanto riscosso⁶⁰. Ragionando, quindi, in termini di proporzionalità in senso normativo, i rapporti tra formazione dell'imponibile nella fase di accertamento ed esazione del tributo in quella di riscossione si fanno ancor più forti: solo, infatti, ritenendo che la disciplina di queste fasi sia strutturata in modo da garantire piena ponderazione degli interessi, sarà possibile concludere che il rapporto costi/benefici e, meglio, il *trade off* tra efficienza ed effettività dell'azione dell'Amministrazione finanziaria sarà proporzionato.

Muovendo da tali considerazioni, non si può che rinviare (*supra*, cap. 1, parte I, par. 3) a quanto esposto in merito alla vicenda della generalizzazione del diritto al contraddittorio (unica *sedes* per garantire una piena ed effettiva ponderazione degli

⁵⁸ Anche a fronte delle difficoltà di individuare una tutela completa del contribuente nella fase c.d. istruttoria, ove la giurisprudenza da tempo nega l'esistenza di forme di reazione immediata a fronte di attività di indagine illegittimamente esercitate. Sul punto cfr. Vanz, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, Riv. Dir. Trib., 12/2012, pp. 1143, ss.

⁵⁹ I cui requisiti formali fatalmente assumono un rilievo maggiore rispetto alla precedente scansione di atti, quasi di natura costitutiva, come accade per la disciplina della notificazione (la cui mancanza, come si è visto, determina serie problematiche in punto di opposizione all'esecuzione) cui non dovrebbe più ritenersi applicabile il principio di sanatoria per raggiungimento dello scopo (*ex art. 156 cod. proc. civ.*) a fronte della proposizione del ricorso avverso l'avviso. Per tale considerazione, ma anche per la conferma che la riforma ad opera del d.l. 78/2010 ha ricadute non solo per la fase impositiva ma per tutte le fasi del procedimento tributario, si veda Marongiu, *Noterelle a margine delle cosiddette «intimazioni di pagamento»*, Dir. Prat. Trib., 2/2014, pp. 277, ss.

⁶⁰ Su questo aspetto ci si permette di rinviare alle Conclusioni del presente lavoro (*spec. par. 1*), anche per ulteriore bibliografia in merito al rapporto tra riscosso e dovuto ed ai rapporti con il principio di capacità contributiva.

interessi ed un pieno ed effettivo esame della reale composizione dell'imponibile) e, quindi, non si possono che avanzare dei dubbi sulla effettiva comunicabilità tra effettività del tributo dovuto e accertato⁶¹ e (quindi, di conseguenza) riscosso: manca tuttora quel metaforico "ago" che "bilanci" l'efficienza dell'azione con l'effettività del risultato.

2.4. *La soppressione di Equitalia, l'attribuzione della funzione di riscossione all'Agenzia e la nuova struttura del procedimento di riscossione nell'ottica dei principi generali dell'azione amministrativa. Rinvio.*

Le ragioni dell'esigenza di una ulteriore riforma soggettiva della funzione della riscossione riposano sia sull'efficienza dell'azione amministrativa ma anche in ordine alla reale legittimazione di Equitalia di esercitare in maniera così invasiva la funzione esattoriale. Vero, infatti, che quando la riscossione funzionava in base al meccanismo della concessione, i problemi che si posero concernevano l'effettività dell'esercizio della riscossione svolta da soggetti che non erano abilitati a compiere atti conservativi se non entro limiti assai ristretti, con la conseguenza che la stessa misura della riscossione ne risultava fondamentalmente danneggiata (le percentuali del recupero non andavano oltre il 5% del non versato).

Con l'istituzione di Equitalia S.p.a. si esagerò al contrario, attribuendo all'ente poteri fortissimi senza un preventivo vaglio giudiziale, soprattutto in considerazione del fatto che tale soggetto era e rimaneva – quantomeno formalmente – privato⁶². Ciò con delle criticità mai del tutto sopite, sebbene fosse ormai acclarato che il

⁶¹ Problema emerso anche in sede costituzionale, proprio in ragione dell'individuazione del campo di applicazione dell'art. 12, comma 7, l. 212/2000: in una delle ordinanze di rimessione alla Consulta, nei giudizi di costituzionalità relativi alla norma citata, si era appunto paventata l'ipotesi di un avviso di accertamento esecutivo predisposto sulla base di dichiarazioni di terzi, senza che al contribuente fosse data la possibilità di fornire deduzioni difensive in sede procedimentale (cfr. Comm. Trib. Reg. Toscana – Firenze, sez. I, ord. 18 gennaio 2016, n. 736). Tale aspetto, a parere di chi scrive, è quello che maggiormente pone problemi di proporzionalità della scelta normativa di "concentrare" la fase di accertamento e quella di riscossione in un unico atto senza, però, al contempo, generalizzare la partecipazione del contribuente alla fase di formazione dell'imponibile e della maggior imposta da riscuotere.

⁶² Capolupo, *La soppressione di Equitalia*, Fisco, 44/2016, pp. 4231, ss.

procedimento esattoriale, in quanto procedimento amministrativo, sottostava a quei principi.

In ogni caso, non mancavano, come detto, ragioni collegate all'efficienza, poiché l'elevato numero di insoluti aveva esposto il Paese a serrate critiche da parte del Fondo Monetario⁶³. Ed inoltre, a fondare la soppressione dell'ente non mancavano ragioni d'indole politica, leggendosi nella relazione di accompagnamento che lo scioglimento del Gruppo Equitalia segue una via finalizzata ad «*un sistema più equo, trasparente e orientato alla crescita, affermando la necessità di un approccio collaborativo tra Amministrazione fiscale, imprese e cittadini*». Quindi, in buona sostanza, le ragioni sottese alla esigenza della soppressione sono legate tanto a criteri di efficienza quanto di effettività, tanto di economicità quanto di efficacia⁶⁴.

Con il d.l. 22 ottobre 2016, n. 193 – c.d. decreto fiscale – viene dunque istituita la soppressione di Equitalia S.p.a. (art. 1, comma 1) e l'istituzione di un nuovo ente, strumentale all'ente impositore, definito “Agenzia delle Entrate-Riscossione” che subentra a titolo universale nei rapporti giuridici instaurati dalla società soppressa⁶⁵. Ciò certamente a livello sostanziale ma con rilevanti ricadute anche sul piano

⁶³ Carinci, *Per il sistema tributario ampi margini di miglioramento*, Dir. Prat. Trib., 5/2016, p. 2052.

⁶⁴ D'Auro, *La riscossione dei tributi locali dopo la soppressione di Equitalia*, Fisco, 4/2018, pp. 346, ss.

⁶⁵ Salvo che per la riscossione dei tributi gestiti dagli enti locali, i quali conservano la facoltà sia di procedere alla riscossione mediante l'Agenzia, sia di stipulare una convenzione con società concessionarie della riscossione (con problematiche diverse, a partire dal rispetto o meno dei principi dell'affidamento mediante gara: cfr. D'Auro, *Ancora incertezze organizzative sulla riscossione dei tributi locali*, il Fisco, 7/2017, pp. 643, ss.). Sotto tale profilo sembra importante ricordare la decisione in Corte Cost. 10 febbraio 2016, n. 44, secondo cui la competenza territoriale delle Commissioni Tributarie non dovesse radicarsi nel luogo in cui avesse sede la società concessionaria di riscossione, bensì nella circoscrizione in cui avesse sede l'ente impositore. La decisione, emessa qualche mese prima dell'approvazione del decreto fiscale, si apprezza proprio perché la Corte, pur escludendone rilevanza, ha implicitamente confermato l'applicabilità dell'art. 97 Cost. anche ai rapporti tra società concessionarie e contribuenti, in ciò dunque, e come si avrà modo di vedere nel terzo capitolo, dando rilievo a tale norma costituzionale in quanto pienamente applicabile nella fase di riscossione dei tributi erariali (oggi, a maggior ragione) “pubblicizzata”. Ed infatti, l'esclusione della rilevanza del parametro di cui all'art. 97 Cost. concerneva l'inconferenza di tale norma rispetto all'esercizio della funzione (non amministrativa, bensì) giurisdizionale (cfr. Conigliaro, *La competenza territoriale delle Commissioni Tributarie viaggia nella direzione del contribuente*, il Fisco, 19/2016, pp. 1855, ss.).

processuale⁶⁶ in quanto, come di recente statuito dalla Cassazione, il processo instaurato originariamente dinanzi ad Equitalia S.p.a. prosegue dinanzi al nuovo ente senza interrompersi automaticamente, dovendosi applicare la disciplina dell'art. 111, e non dell'art. 110 cod. proc. civ.⁶⁷.

Ciò conduce ad una prima considerazione importante.

È vero, ed è una constatazione quasi scontata, che ad oggi l'intero procedimento sia pubblicistico in forza della soggettività unica dell'ente e, quindi, ad una separazione di fasi non corrisponde più una duplicazione di disciplina, anche in ordine ai principi informativi, che rimangono unitari. D'altra parte, ci si può chiedere se la strutturazione della riforma in queste modalità non lascino implicare che anche al tempo di una duplicazione soggettiva vi fosse una vera e propria discrasia nell'ambito dei principi applicabili al procedimento. In effetti la risposta appare negativa. Quando venne introdotta la figura di "Riscossione S.p.a.", ai sensi del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, la norma non faceva alcun riferimento ad un subentro nei rapporti, ma soltanto al fatto che le società (allora) concessionarie dovessero trasferire il capitale sociale al nuovo ente: non vi era dunque un automatismo nel trasferimento della funzione, ed infatti i commi 24 e seguenti del d.l. 203/2005 si occupavano appunto delle ipotesi di una temporanea continuità della riscossione gestita dai concessionari in pendenza dell'assestamento del nuovo ente. Quindi in quel caso ben poteva parlarsi di una distonia in ordine alla separazione di fasi, rispetto ad una riunificazione con conseguente, ed uniforme, applicazione dei principi generali del diritto amministrativo.

Invece il decreto fiscale 2016 si esprime in termini fondamentalmente diversificati e questa concezione del "subentro", ai fini sostanziali e processuali, lascia implicare che anche precedentemente alla soppressione i rapporti tra Agenzia ed Equitalia erano improntati ad una comunanza di principi.

⁶⁶ Fronticelli Baldelli, *Questioni processuali sul subentro di Agenzia delle Entrate-Riscossione nei giudizi in cui era parte Equitalia*, Fisco, 36/2017, pp. 3450, ss.

⁶⁷ Cass. sez V, ord. 15 giugno 2018, n. 15869.

Con ciò non vuol negarsi che, lungo la stessa filosofia che ha innervato la concentrazione della riscossione nell'accertamento, tali rapporti si siano maggiormente avvicinati tanto che la fase di accertamento, puro, possa contaminare poi la fase di riscossione, con la conseguenza che le esigenze di proporzionalità che emergono nella fase di formazione dell'imponibile finiscono per riverberarsi anche nella fase di recupero coattivo del tributo accertato. Si consideri, infatti, che l'art. 3, comma 3, d.l. 193/2016, dispone che la novella Agenzia delle Entrate-Riscossione è autorizzata ad accedere alle stesse banche dati e alle stesse informazioni cui è autorizzata ad accedere l'Agenzia in funzione di ente impositore. Tale norma ha una portata relevantissima, soprattutto se si considera che, quando entrò in vigore la norma sulla concentrazione della riscossione nell'accertamento, parte della dottrina, proprio paventando tale "contaminazione" tra fase istruttoria, di accertamento e di riscossione, rilevava come la progressiva telematizzazione («*softwarizzazione*») dell'istruttoria dovesse comunque rispondere ai canoni di proporzionalità desunti, tra l'altro, certamente dall'art. 3 ma anche dell'art. 97 Cost.⁶⁸. Quindi, muovendo sia nell'ottica della proporzionalità "normativa", ma anche in quella dell'esercizio del potere così attribuito all'ente. E ad oggi, dunque, proprio la preservazione di tali poteri istruttori e di controllo in capo all'Agente per la Riscossione intanto funzioneranno in quanto, appunto, assoggettati al sindacato di proporzionalità, poiché ad oggi non v'è più alcun dubbio – semmai ce ne siano stati in passato – che alla procedura riscossiva trovi applicazione, appunto, l'art. 97 Cost.

È questo un profilo di indubbia rilevanza teorica, perché, come si avrà modo di vedere nel terzo capitolo (*par. 3*) e nelle Conclusioni, è proprio in forza di queste considerazioni che ad oggi sussiste sostanziale certezza nell'applicabilità della proporzionalità in ogni fase del procedimento tributario, trovando ciò conferma anche nel diritto positivo.

2.5. Principio di proporzionalità e natura giuridica dell'«aggio» di riscossione

⁶⁸ Lovisolo, *L'attività accertativa mirata all'«apri e chiudi societario» e al «mordi e fuggi reddituale»* (artt. 23 e 24 l. n. 122/2010), in Glendi, Uckmar, *La concentrazione*, cit., pp. 321, ss. e spec. p. 356.

Il banco di prova di questa doppia anima del principio di proporzionalità, in senso “normativo” ed in senso “esecutivo” è costituito, nell’ambito della riscossione, dalla figura dell’aggio di riscossione. Tale istituto ad oggi provoca seri problemi di coordinamento, che sono stati agitati sia nell’ottica della conformità dell’aggio alla Costituzione in virtù del canone di ragionevolezza-proporzionalità, sia, più dettagliatamente ed in forma più rara, nell’ambito della stessa applicabilità generalizzata dell’aggio ad ogni forma di procedimento di riscossione, indipendentemente dalle valutazioni sulla debenza di tale onere.

L’aggio, originariamente, era un onere avente una funzione essenzialmente corrispettiva⁶⁹, in quanto consentiva al concessionario della riscossione di lucrare sul riscosso, incassandone, appunto, una percentuale sotto forma di tale istituto⁷⁰. Dunque, dal punto di vista storico, l’aggio aveva un senso quando l’attività di riscossione era svolta, per così dire, a titolo oneroso, da parte di un soggetto privato ed infatti, ai tempi della riscossione mediante appalto, si soleva distinguere tra riscossione a canone fisso (ove il rischio dell’esito infruttuoso della riscossione ricadeva tutto sul concessionario) e riscossione ad aggio, ove il soggetto titolare della funzione di riscossione percepiva appunto questo compenso percentuale⁷¹. Perde di senso, invece, quantomeno così strutturato, nel momento in cui la riforma della riscossione ha spostato la funzione nei confronti di un soggetto, prima formalmente privato, poi pubblico *tout court*, che svolge la sua attività in base ad un meccanismo non più imperniato su una concessione.

⁶⁹ Potendo il concessionario agire nei confronti del Ministero proprio ai fini dell’accertamento dell’esistenza del diritto al suo incasso: per una rassegna giurisprudenziale sulla natura giuridica di questa azione (qualificata dalla Corte dei Conti come, appunto, di mero accertamento) cfr. Astraldi De Zorzi, *Il giudizio di aggio: una creazione della giurisprudenza*, Foro Amm., 9/1997, pp. 2566, ss.

⁷⁰ D’altro canto già a suo tempo si poneva un problema di congruenza tra entità dell’onere corrispettivo e attività svolta dal concessionario in quanto, a fronte di una sistematica revisione dei compensi, mancavano in capo all’Amministrazione Finanziaria elementi sufficienti per scrutinare le singole situazioni in concreto esistenti. Per tali problematiche, e, in termini più generali, sui rapporti tra oneri di riscossione e “costo” della riscossione, cfr. Buonfantino, *Il costo della riscossione dei tributi tramite concessionari*, in Leccisotti (a cura di), *Il costo dei tributi*, Bari, 1995, pp. 53, ss. e spec. pp. 59, ss.

⁷¹ Tesoro, *Principii*, cit., p. 465.

Questo spiega perché, sia pure dal punto di vista nominalistico, dal 2011 non si parli più espressamente di aggio⁷², bensì prima di “rimborso di costi fissi” (ex art. 10, comma 13-*quater*, d.l. 6 dicembre 2011, n. 201) e poi di “oneri di riscossione ed esecuzione” (ex art. 9, comma 1, d.l. 24 settembre 2015, n. 159), nel tentativo di traslare una funzione puramente corrispettiva in una funzione di rimborso, nell’ottica di ancorare il *quantum* dell’(allora) aggio alla effettiva attività svolta dal soggetto⁷³.

Ad oggi, in base alla più volte novellata disciplina di cui all’art. 17, d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112, tali oneri di riscossione vanno corrisposti nella misura del 51% qualora l’importo da riscuotere venga versato entro sessanta giorni dalla notifica della cartella o dell’avviso esecutivo, oppure per l’intero in caso contrario; e, in ogni caso, tali oneri sono a carico del contribuente per il 3,65% delle somme da riscuotere nel caso in cui il pagamento avvenga entro 60 giorni dalla notifica dell’atto esecutivo, oppure dell’8% in caso contrario. Il vero problema, dunque, ruota intorno al fatto che la legge quantifichi preventivamente tali oneri, senza, quindi, alcuna indagine sull’effettivo ancoraggio rispetto ad un’attività svolta dal concessionario.

Tale disciplina, dunque, piuttosto che un rimborso di costi che potrebbero anche non esser sostenuti⁷⁴, ripropone l’ipotesi che si tratti invero di un autentico

⁷² Glendi G., *Ritorna alla Corte Costituzionale la questione della legittimità costituzionale dell’“aggio”*, Dir. Prat. Trib., 1/2018, pp. 401, ss. Si può però concordare con chi reputa che il *restyling* nominalistico sia solo terminologico e non produce alcuni effetti dal punto di vista della natura giuridica: Pellegrini, *I soliti (ig)noti: gli interessi di mora dovuti dall’Agenzia delle Entrate e l’aggio esattoriale*, Dir. Prat. Trib., 4/2017, pp. 1773, ss.

⁷³ Invero, l’esigenza che l’aggio fosse da ancorarsi alla effettiva attività svolta era comunque un’esigenza sempre sentita, per ragioni intuitive di giustizia sociale. Resta comunque il fatto che tale effettivo collegamento, ai tempi della riscossione mediante concessione si riteneva presunto: difatti, in Corte Cost. 30 dicembre 1993, n. 480, si afferma che «la prevista determinazione di tale compenso in misura percentuale del tributo (1%) con il contestuale correttivo di un prestabilito importo minimo (o 15.000) e massimo (o 300.000) è volta infatti a realizzare (con l’utilizzazione di un meccanismo necessariamente articolato in termini medi e forfettari) un opportuno ed effettivo ancoraggio della remunerazione al costo del servizio».

⁷⁴ Si pensi all’ipotesi in cui l’Agente per la Riscossione si limiti – nelle fattispecie in cui è ancora prevista – a notificare la cartella, provocando, come reazione in capo al contribuente, l’immediato pagamento: quali “costi” giustificerebbero la determinazione del rimborso pari al 3,65% delle somme da riscuotere (forse anche piuttosto ingenti)? Che tipo di attività ha posto in essere l’Agente?

corrispettivo⁷⁵, con tutti i corollari⁷⁶. Anche perché, diversamente opinando, l'aggio potrebbe anche configurarsi a sua volta come tributo – o sovra-tributo⁷⁷ – e in tale ricostruzione, al contrario, acquisirebbe un senso la predeterminazione del valore mediante un'aliquota fissa ma, d'altro canto, si porrebbero problemi in ordine alla capacità contributiva colpita e, soprattutto, alla *ratio* di tale sovra-imposizione, di fatto del tutto arbitraria⁷⁸.

Intuitivi, dunque, i problemi che l'aggio pone in rapporto alla ricchezza colpita dal contribuente, non avendo di fatto alcuna ragione di esistere. E, dal punto di vista dell'Unione Europea, tali problemi si sono anche tradotti in una questione pregiudiziale, essendo maturato il sospetto che l'aggio si configurasse come un aiuto di Stato⁷⁹ e, quindi, «*tale da favorire Equitalia rispetto ad altre imprese che si trovano in una situazione di fatto o di diritto analoga sotto il profilo dello scopo perseguito*»⁸⁰. La domanda però non ottenne una risposta, né in senso affermativo né negativo, in quanto la Corte

⁷⁵ Cons. Stato, sez. IV, 29 gennaio 2008, n. 272.

⁷⁶ Tra i quali, il fatto che l'aggio di riscossione, a differenza del tributo oggetto della riscossione, non costituisce un credito privilegiato, proprio avente (mera) funzione corrispettiva, con la conseguenza che nel caso in cui il contribuente sia assoggettato ad una procedura fallimentare, tale "onere" rientrerà nel novero dei crediti chirografari: Cass. sez. VI-1, ord. 6 novembre 2017, n. 26284. Invero, potrebbe porsi anche il problema dell'assoggettamento dell'aggio ad Iva, in quanto corrispettivo, problema che precedentemente si risolveva riconoscendo la soggettività passiva Iva di Equitalia in quanto società interamente partecipata ma che oggi si riapre in considerazione del fatto che l'attività di riscossione è stata pubblicizzata.

⁷⁷ Mauro, *Dubbi di legittimità costituzionale sulla disciplina dei compensi dei concessionari della riscossione*, GT – Riv. Giur. Trib., 9/2010, pp. 790, ss. Tra l'altro, configurandolo come tributo si eliminerebbe alla base un problema di applicazione dell'Iva sull'aggio, *ex art. 10, comma 1, n. 5*), d.p.r. 633/1972.

⁷⁸ Salvo a voler configurare l'aggio come "tributo di scopo", avente, quindi, natura solo "paratributaria" (Ingrao, *Gli interessi moratori e l'aggio di riscossione nella nuova dinamica di riscossione dei tributi*, Dialoghi Trib., 2011, pp. 652, ss.).

Non sono, del resto, mancate ulteriori ricostruzioni relative alla natura giuridica dell'aggio. Taluni ad esempio lo descrivono come sanzione impropria, o pseudo-sanzione (Castellani, Fiorilli, *Perché pagare l'aggio di riscossione su somme che potrebbero essere versate «spontaneamente»?», in Lupi, Castellani, Fiorilli, L'aggio di riscossione come sanzione (o imposta di scopo) sui contribuenti accertati «solvibili»?», Dialoghi Trib., 4/2009, pp. 453, ss.).*

⁷⁹ Per tale inquadramento si veda Mogorovich, *Aggio di riscossione e accertamento "esecutivo"*, il Fisco, 40/2013, pp. 6206, ss.

⁸⁰ Comm. Trib. Prov. Latina, sez. III, 29 gennaio 2013, n. 41.

di Giustizia⁸¹ ritenne irricevibile il ricorso ma per questioni, per così dire, “di rito”, concernenti la predisposizione dell’ordinanza di rinvio, quindi il dubbio rimane legittimamente in sospeso.

L’indagine sulla natura giuridica dell’aggio ha delle profonde ricadute sul rapporto tra tale istituto ed il principio di proporzionalità. Dal punto di vista della proporzionalità normativa, infatti, parte della giurisprudenza⁸² ha escluso il contrasto con tale principio in quanto l’aggio, avente una funzione retributiva, «*per un servizio finalizzato a finanziare la peculiarità della complessa attività di riscossione a livello nazionale*». In ragione di ciò, si è escluso anche il contrasto con l’art. 97 Cost.⁸³, considerando l’aggio come uno strumento “opportuno” per finanziare l’attività esattiva. Non sono mancate però conclusioni dissonanti: più d’una volta, infatti, la disciplina dell’aggio è stata oggetto di censure di incostituzionalità, ove non sono mancate, peraltro, rilievi in merito ad una possibile violazione del principio di proporzionalità⁸⁴. La Consulta si è,

⁸¹ Corte Giust. 27 febbraio 2014, *Acanfora*, C-181/13.

⁸² Comm. Trib. Reg. Lombardia – Milano, sez. VI, 28 aprile 2017, n. 1854.

⁸³ Conclusioni cui peraltro è giunta, da ultimo, Cass. sez. V, 28 febbraio 2017, n. 5154, con nota adesiva di Fronticelli Baldelli, *Le norme sui compensi di riscossione non violano i principi costituzionali*, il Fisco, 16/2017, pp. 1563, ss., ove l’Autore mostra di condividere l’opinione della Suprema Corte in merito all’esclusione, tra l’altro, del contrasto con l’art. 53 Cost., conseguente alla qualificazione dell’aggio come avente natura retributiva e non tributaria. Ed infatti il sillogismo è corretto nella sua premessa minore e nelle conclusioni: discutibile invece la premessa maggiore – qual è, infatti, il rapporto tra attività dell’Agente per la Riscossione e la “retribuzione” che spetterebbe a questi? Si noti, infatti, che al tempo della riscossione mediante appalto, l’aggio era inteso come reddito imponibile e, ai fini della classificazione, lo si riteneva una ricchezza novella alla cui produzione concorresse di certo il capitale ma anche e soprattutto l’«*opera dell’uomo*»: cfr. una risalente Cass. 9 maggio 1878, reperita in Vannuccini, *La giurisprudenza delle imposte dirette*, Roma, 1929, p. 501.

⁸⁴ Comm. Trib. Reg. Piemonte – Torino, sez. X, ord. 12 dicembre 2012, n. 147 (segnatamente, in relazione al principio di proporzionalità, si afferma che «*Se, infatti, appare giustificato che al contribuente, il quale con il suo inadempimento ha dato origine alla procedura coattiva, siano imputati i costi del servizio di riscossione, non è ragionevole che gli siano imputati oneri eccessivi che oltrepassino a dismisura il costo della procedura*»); nell’ottica di una irragionevolezza, in forza della natura forfetaria del *quantum* dell’aggio, si è mossa invece la questione di legittimità costituzionale sollevata da Comm. Trib. Reg. Lombardia – Milano, sez. XXXIV, ord. 8 giugno 2016, n. 264, ove si legge che «*nel caso di pagamento tempestivo l’attività di riscossione dell’agente si riduce di fatto a ben poca cosa: ricevere sul proprio sistema informatico un file dall’amministrazione finanziaria; stampare una cartella, prodotta dal sistema in automatico; notificarla al contribuente; attività che peraltro si riduce ad affidarla al postino. Nel caso di specie, per questa attività, per cui si saranno impiegati pochi secondi,*

nel frattempo, mossa nel senso dell'inammissibilità delle questioni⁸⁵ ma, dal punto di vista del presente lavoro, appariva di fatto quasi naturale un problema normativo di ragionevolezza e proporzionalità⁸⁶ della disciplina.

La questione diviene più interessante se si considera che il problema della proporzionalità si è posta anche nel procedimento, quindi come parametro di legittimità dell'aggio non in senso normativo, ma in senso, appunto, esecutivo. Tenendo infatti conto della disciplina degli oneri di riscossione, parte della giurisprudenza ha ritenuto di dover utilizzare il canone della proporzionalità per quantificare l'aggio, applicando la percentuale massima o minima a seconda di altre variabili, non dipendenti, necessariamente, dal pagamento del tributo dopo o in pendenza del termine di sessanta giorni. Si è dunque concluso che *«il contribuente ha dovuto pagare l'intero aggio del 9% previsto per il pagamento oltre i 60 giorni anziché quello del 4,65% per il pagamento entro i sessanta. Per i motivi già detti, indipendentemente dalle valutazioni generali sulla legittimità dell'aggio in percentuale, quantomeno l'aggio va ridotto al 4,65% per cento non essendo»* in quel caso di specie *«Il ritardo imputabile al contribuente»*⁸⁷. Dunque, anche mantenendo ferma la legittimità dell'aggio, in termini assoluti, comunque il giudice ha la possibilità di intervenire per una rimodulazione dell'onere, ciò che discende, appunto, dal principio di proporzionalità.

3. Cenni di diritto comparato sui rapporti tra riscossione e principio di proporzionalità.

Appare a questo punto opportuno, prima di esaminare le modalità di funzionamento della proporzionalità nell'ordinamento italiano, nella fase dell'esecuzione forzata, trattare brevemente dei rapporti tra la riscossione esattoriale e

Equitalia Nord s.p.a., forte della norma di cui si lamenta l'incostituzionalità, ha ricevuto un "compenso" di quasi mezzo milione di Euro!».

⁸⁵ Corte Cost. 9 luglio 2015, n. 147.

⁸⁶ Ed in effetti, anche in quelle ipotesi in cui un contrasto tra principio di proporzionalità, (che *expressis verbis* viene precisato essere di derivazione europea) e disciplina dell'aggio viene escluso, tale statuizione viene emessa per ragioni procedurali, non venendo invece esclusa, nel merito, la possibilità che tale dicotomia sussista (cfr. Comm. Trib. Prov. Roma, sez. LXV, ord. 7 luglio 2014, n. 71).

⁸⁷ Comm. Trib. Prov. Milano, 12 giugno 2017, n. 4085.

tale principio in alcuni ordinamenti che fungono da “modello”. Questo per la ragione che l’ordinamento italiano ha recepito soltanto in via giurisprudenziale, nell’ambito tributario, una vera e propria esigenza di proporzionalità mentre negli ordinamenti che si esaminano il problema è stato affrontato muovendo da prospettive diverse.

3.1. *Proporzionalità e legge ordinaria: il modello tedesco (*)*

Sia per ragioni territoriali che storiche, come si vide all’inizio, in Germania il principio di proporzionalità assume un ruolo fondamentale nel procedimento amministrativo ed in quello specificamente tributario. Soprattutto se si considera che, esaminando più da vicino l’ambito dell’esecuzione forzata esattoriale, il procedimento seguito è, comunemente a quello italiano, amministrativo e quindi “speciale” rispetto al processo giurisdizionale esecutivo.

La disciplina della riscossione coattiva e dell’esecuzione forzata sono contemplate nella Legge Generale Tributaria (*Abgabenordnung*, pubblicato il 1° ottobre 2002) che disciplina integralmente le procedure tributarie e l’obbligazione tributaria. Importante è, sotto il profilo dei principi, il § 85, a mente del quale «*Le autorità finanziarie devono determinare e riscuotere le imposte secondo la legge in modo uniforme. In particolare, devono assicurare che le imposte non vengano decurtate, riscosse in modo illegittimo (...)*». Tale norma, che sancisce in via eccezionale uno dei pochi principi previsti nel codice tributario⁸⁸ ha una importanza fondamentale poiché sta a precisare che la fase di riscossione non è in alcun modo una conseguenza automatica di quella impositiva, dovendo sottostare ad un requisito che potrebbe anche ritenersi parallelo (non a quello di efficienza ma) a quello di effettività. E, sotto tale profilo, non irrilevanti appaiono i margini valutativi in ordine al sindacato di proporzionalità, in un ordinamento dove tale principio impone una diversa valorizzazione dei vizi di nullità del provvedimento che, se in linea generale sono interpretati in maniera

(*) La normativa di riferimento, in traduzione italiana, corrisponde a quella riportata in Falsitta V. E. (a cura di), *Legge generale tributaria della Repubblica Federale Tedesca (Abgabenordnung)*, Milano, 2011.

⁸⁸ Bozza, *I principi e la tutela del contribuente nell’Abgabenordnung e le esperienze pratiche*, Riv. Dir. Trib., 4/2001, pp. 505, ss.

particolarmente stringente, quando vengono in gioco diritti fondamentali della persona, la presenza di tali vizi viene considerata talmente intollerabile da seguire un margine valutativo più elastico, proprio perché costituisce un travisamento della giusta misura del potere. Ciò in base alla dottrina dello *Schranken-Schranken*, della limitazione della limitazione (sic), dove la proporzionalità assume appunto il ruolo di garantire il raggiungimento del pieno equilibrio tra la gli interessi del singolo e quelli della comunità⁸⁹.

Nell'ambito della riscossione e dell'esecuzione forzata, il problema della proporzionalità si pone nelle modalità di trattamento del patrimonio del debitore esecutato e si articola in vari livelli. Scorrendo infatti le norme della legge generale tributaria ci si rende immediatamente conto che, pur non parlando sempre ed *ex positivo iure* di proporzionalità, il principio innerva l'intero procedimento, ma funziona con modalità differenziate. Talvolta, infatti – e recuperando la “partizione” del modello tedesco – emerge il profilo della sola “idoneità” della misura, altre volte quello della “necessarietà”, altre volte ancora quello di proporzionalità *strictu sensu* e, alla fine, il principio inteso nella sua integrità.

Un esempio della rilevanza dell’“idoneità” è ricavabile dal § 322, a mente del quale (comma 4) «L'autorità esecutiva richiede l'asta giudiziaria e l'amministrazione coattiva solo se è dichiarato che l'importo dovuto non può essere riscosso tramite esecuzione a carico del patrimonio mobiliare». È un meccanismo peculiare del funzionamento della proporzionalità, poiché se l'esecuzione mobiliare non è, appunto, di per sé idonea a raggiungere lo scopo, solo allora si può salire di livello mediante altri strumenti, più invasivi.

In talune ipotesi, invece, emerge in maniera netta il profilo della (verifica della preventiva) necessità. In particolare, il § 277, nella materia di esazione di un debito tributario solidale, sancisce che «Quando non è stata ancora adottata la decisione in modo definitivo in merito alla domanda di limitazione dell'esecuzione, si possono adottare

⁸⁹ Galetta, *Giustiziabilità del principio di sussidiarietà nell'ordinamento costituzionale tedesco e concetto di “necessarietà” ai sensi del principio di proporzionalità tedesco e comunitario*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 5/1998, pp. 905, ss.

provvedimenti esecutivi solo nella misura in cui questi siano necessari per garantire il diritto». Più in generale, il § 281, in tema di pignoramento mobiliare, dispone che tale misura non possa essere adottata «*oltre quanto necessario*» per coprire le somme oggetto della riscossione. Dunque, diversamente dalla idoneità, nel caso della necessità il potere – giudicato *a monte* idoneo – può essere esercitato ma entro una certa misura, non potendo l'ordinamento tollerare un sacrificio superiore a quello, appunto, necessario. È la generalizzazione della dottrina del c.d. “mezzo più mite”⁹⁰.

Il terzo livello di “proporzionalità” che emerge normativamente, e cioè il bilanciamento tra i vari interessi in gioco rispetto a quello sacrificato, finisce anche per essere il più vago nelle definizioni normative ed entrano in campo sintagmi elastici come il concetto di “equità”. Ad esempio, il § 227 dispone che le autorità finanziarie possano rimettere il debito tributario, in tutto od in parte, quando la riscossione risulti «*non equa secondo le circostanze del singolo caso*». Del pari, il § 258 sancisce che «*qualora nel singolo caso l'esecuzione sia iniqua*» l'autorità esecutiva⁹¹ possa interromperla⁹²; e, inoltre, il § 297 dispone che l'asta immobiliare possa esser sospesa qualora il realizzo immediato «*potrebbe essere iniquo*». Quindi, lo spettro valutativo in tale circostanza è molto più ampio e l'Amministrazione non è mai vincolata, ma solo facoltizzata nel provvedere a paralizzare l'esercizio dell'azione esattoriale, proprio per la ragione che, in tale ipotesi, si tratta comunque di un bilanciamento.

Come suggello delle norme che contemplanò singolarmente i formanti del principio di proporzionalità, ve n'è una che li esplicita tutti. Il § 328, in materia di esecuzione forzata degli obblighi di fare, non fare e permettere, sancisce al comma 2

⁹⁰ Così come ritratto dalla elaborazione della copiosa giurisprudenza del Tribunale Federale: cfr. Haverkate, *Rechtsfragen des Leistungsstaats: Verhältnismäßigkeitsgebot und Freiheitsschutz im leistenden Staatshandeln*, Tubingen, 1983, ove l'Autore (p. 28) rileva come la valutazione del rapporto mezzo-fine abbia caratteristiche tecniche di cui, appunto, la necessità si pone come parametro.

⁹¹ Peraltro diversamente dal nostrano art. 60, d.p.r. 602/1973 dove, differentemente dalla fase di riscossione, nella quale la sospensione amministrativa è ammessa, nel campo dell'esecuzione forzata solo una valutazione giurisdizionale consente la sospensione del procedimento.

⁹² Ciò che avviene quando il prosieguo dell'esecuzione potrebbe esporre il debitore ad un sacrificio, appunto, un pregiudizio non giustificato da interessi superiori (Piantavigna, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario: uno studio comparato*, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 2/2015, pp. 267, ss.). Qui si annida il bilanciamento.

che «*Si deve scegliere la misura coercitiva che pregiudica in misura minore l'obbligato e la collettività. La misura coercitiva deve essere proporzionata allo scopo*». In due periodi vengono quindi scolpiti i formanti centrali del principio, cioè la necessità e la proporzionalità *strictu sensu*, mentre l'idoneità emerge qui in via implicita, tenendo però conto che il § 331 la dà per presupposta nel momento in cui specifica che qualora forme di esecuzioni diverse non consentano di raggiungere il risultato previsto (e, quindi, non siano idonee), solo allora l'autorità finanziaria potrà costringere il debitore a subire l'esecuzione diretta.

3.2. Proporzionalità e Costituzione: il modello spagnolo

Nell'ordinamento spagnolo il principio di proporzionalità è strettamente collegato, dal punto di vista soprattutto normativo, al principio di capacità contributiva. Principio, quest'ultimo, che trova esplicitazione nell'art. 31 della Costituzione Spagnola del 1978, che, nel far riferimento ad una «*capacità economica*», dispone che il concorso alle spese pubbliche dovrà avvenire nell'ambito di un «*sistema tributario giusto ispirato ai principi di uguaglianza e di progressività che, in nessun caso, assumerà carattere confiscatorio*»⁹³. Carattere, questo, di difficile definizione se si tiene conto che può assumere tanto una valenza qualitativa (e, quindi, collegato al principio di capacità contributiva) tanto quantitativa – in ordine, dunque, a parametro di quantificazione della ricchezza che deve esser sottratta al contribuente ai fini fiscali⁹⁴. E, proprio per evitare la tautologia cui si giungerebbe risolvendo la non confiscatorietà nel principio di capacità contributiva, e viceversa, taluni autori ritengono di rimarcare lo strettissimo collegamento che innerva la necessità del carattere “non confiscatorio” del prelievo fiscale con il principio di proporzionalità⁹⁵.

⁹³ La nozione di imposta confiscatoria rientra nelle tradizioni comuni di molti Stati, in alcuni dei quali, peraltro, essa costituisce una notazione “classica” del prelievo fiscale, come nel caso brasiliano ed argentino. Cfr. Falsitta, *L'imposta confiscatoria*, cit., pp. 89, ss.

⁹⁴ *Tribunal Constitucional*, 4 ottobre 1990, n. 150.

⁹⁵ Rodriguez Bereijo, *Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria*, *Revista Juridica Universidad Autonoma de Madrid*, 13/2005, pp. 215, ss.

Tale principio, inoltre, è idoneo a funzionare tanto in base al modello francese, tanto in base al modello tedesco. Si rintracciano, infatti, in giurisprudenza esempi dell'una, quanto dell'altra forma di sindacato. Se si ricorda che il "modello francese" tien conto del sacrificio "eccessivo" di una libertà o di un diritto fondamentale, può affermarsi che segue questa linea argomentativa il *Tribunal* nell'affermare che « *La sproporzione tra il fine perseguito e i mezzi impiegati per dar luogo ad una procedura emerge, nella prospettiva costituzionale, quando manca proporzione rispetto al sacrificio eccessivo o non necessario dei diritti garantiti dalla Costituzione*»⁹⁶. Al contrario, tenendo conto dei "formanti" del modello tedesco, una misura può ritenersi idonea e necessaria ma non proporzionata in senso stretto, come nell'ipotesi della misura normativa che aveva elevato l'aliquota della ritenuta alla fonte sui redditi derivanti da attività lavorative di ben cinque punti percentuali: il *Tribunal*, pur ritenendo in termini assoluti giustificabile la misura, ne concluse per la sua portata sproporzionata dal momento che poneva a carico dei contribuenti con un basso volume d'affari un carico fiscale eccessivo⁹⁷.

Quanto alla riscossione ed alla fase dell'esecuzione forzata, la proporzionalità assume un ruolo fondamentale dal momento che la tutela giurisdizionale è assai limitata da una forte "legittimizzazione" dei vizi proponibili avverso l'atto.

La disciplina è contemplata nella *Ley General Tributaria* (del 17 dicembre 2003, n. 58) e l'art. 160 esordisce precisando che il recupero forzato della somma da riscuotere avviene in base ad un procedimento amministrativo⁹⁸; esclusivamente amministrativo, come viene ulteriormente specificato dal successivo art. 163, che regola i rapporti con le altre procedure forzate individuali.

I principali margini di valutazione entro le cui maglie può riscontrarsi un sindacato di proporzionalità sono contemplabili, sia a livello fisiologico che patologico,

⁹⁶ *Tribunal Constitucional*, 8 giugno 1992, n. 85.

⁹⁷ *Tribunal Supremo Administrativo*, 10 luglio 1999.

⁹⁸ Quindi, comunemente a quanto accade per l'ordinamento italiano dove l'esecuzione forzata esattoriale, pur presentando tratti comuni con il processo esecutivo, ha natura amministrativa in quanto gli atti vengono posti in essere dall'Agente per la Riscossione; cfr. già Bafile, *Introduzione al diritto tributario*, Padova, 1978, p. 208.

nell'art. 165 LGT che distingue varie ipotesi di sospensione amministrativa, da quella automatica a quella puramente eventuale. Infatti, nel sancire i vizi che consentono l'impugnazione dell'atto dinanzi al giudice, l'art. 167 LGT, seguendo una tradizione amministrativistica di stampo continentale, prevede che tale provvedimento possa esser oggetto di impugnazione: 1) quando il debito si sia estinto; 2) quando vi sia stata una richiesta di pagamento dilazionato, di sospensione ovvero di compensazione del debito tributario; 3) vizi di omessa notifica; 4) annullamento della fase di liquidazione; 5) *error in persona* sull'identificazione del soggetto sottoposto a riscossione. Se, infatti, tali vizi sono relativamente idonei a coprire quasi tutti gli *errores* sia *in procedendo* che di contenuto, dall'altro in nessuno di essi sembra adottarsi un margine di valutazione della proporzionalità in senso valutativo che, dunque, potrà trovare la sua piena esplicazione soltanto nell'ambito di una sospensione amministrativa in vista della conoscenza di elementi che giustifichino una interruzione dell'aggressione del patrimonio del contribuente.

Inoltre, la proporzionalità trova anche riferimenti espressi nella *Ley General*. In particolare assume nitore l'art. 169, ove viene disposto che «*Nel rispetto del principio di proporzionalità si procederà al pignoramento dei beni e diritti del contribuente nella misura sufficiente per recuperare*» 1) l'importo del tributo non versato; 2) gli interessi maturati; 3) gli oneri dell'esecuzione; 4) le spese del procedimento esattoriale. Un riferimento espresso al principio, financo raro nella legislazione, appare peraltro quasi non conferente se la disposizione la si interpretasse nel senso che la proporzionalità obbliga l'Amministrazione a pignorare beni nella misura finalizzata a recuperare le somme ivi indicate. Tale obbligo, infatti, è implicito nella stessa finalità dell'azione amministrativa, che certamente mai potrebbe recuperare più di quanto abbia a pretendere. Invero, il riferimento al principio di proporzionalità, enfatizzato dalla locuzione «*siempre*»⁹⁹ nell'incipit della norma lascia intendere che la disposizione contempra due obblighi distinti

⁹⁹ L'art. 169 LGT esordisce, nel testo spagnolo, così: «*Con respeto siempre al principio de proporcionalidad (...)*».

in capo all'Amministrazione: i) quello di recuperare solo ed esclusivamente quanto dovuto, secondo i titoli elencati; ii) che, comunque, quando agisce per quel fine, dovrà in ogni caso rispettare il principio di proporzionalità. Con ciò desumendo che l'Amministrazione dovrà tenere in considerazione non solo la necessità di riscuotere ma anche gli effetti indotti di tale riscossione sugli altri interessi in gioco, in ciò confermando che, anche in tal caso, la riscossione non potrà essere considerata automatica¹⁰⁰.

3.3. Proporzionalità e «diritto vivente»: il modello francese

Nell'ambito del procedimento tributario la proporzionalità¹⁰¹ nell'ordinamento francese ha trovato terreno fertile nell'ambito sanzionatorio e, segnatamente, nei giudizi in merito al "cumulo" tra sanzioni amministrative e sanzioni penali¹⁰². Ed è proprio in questo ambito che può registrarsi una emancipazione del sindacato dal "modello francese" di proporzionalità verso un controllo più tecnico, più vicino, quindi, alla scansione tedesca nella costruzione di un equilibrato rapporto mezzo-fine¹⁰³.

Quanto alla fase di riscossione vera e propria, la principale questione che si pone nell'esame dello strumentario a disposizione delle autorità fiscali per esperire l'esecuzione forzata concerne i limiti dell'azione esattoriale.

¹⁰⁰ Questo muovendo dalla prospettiva, come rimarcato in dottrina, che ormai il principio di proporzionalità debba innervare l'azione amministrativa *tout court*: si afferma infatti che «*si la proporcionalidad es un principio llamado a influir en la configuración del modelo de procedimiento, ¿como no puede influir en la aplicación de tal modelo y, en consecuencia, en el ejercicio en el caso concreto de potestad administrativa (...)?*»: cfr. Mondini, *El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: ¿de parámetro de legitimidad de las normas tributarias a principio general en los procedimientos de aplicación de los tributos?*, in Fernandez Marín (diretto da), Fornieles Gil (coordinato da), *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Barcelona, 2010, p. 156.

¹⁰¹ Che ha delle applicazioni in molteplici settori dell'ordinamento, incluso il diritto civile ed in particolare il diritto dei consumatori, dove la Suprema Corte si muove con un'interpretazione generalizzatrice dell'applicazione del principio: cfr., p. es., *Cour de Cassation*, 22 giugno 2010, n. 09-67.814; *Cour de Cassation*, 13 aprile 2010, n. 09-66.309.

¹⁰² *Conseil Constitutionnel*, 24 ottobre 2014, n. 2014-423.

¹⁰³ *Conseil d'Etat*, 23 dicembre 2013, n. 685.

La disciplina della riscossione è parzialmente contemplata nel *Livre des procédures fiscales* ed in parte nel *Code de procédure civile*, disponendo le autorità tanto di strumenti specifici, tanto di strumenti di diritto comune¹⁰⁴. In particolare, la riscossione, integralmente deferita alle Autorità pubbliche (art. L252, *LPF*) è tendenzialmente imperniata sull'iscrizione a ruolo che, al pari delle sentenze, ha efficacia di titolo esecutivo (art. L252A, *LPF*) ed acquisisce la sua esecutività a seguito della decisione dell'Amministrazione. La fase esattiva inizia con la notifica di un atto – *lettre de relance* – che, tendenzialmente, ha la funzione di instaurare un embrionale contraddittorio con il contribuente soggetto alla procedura, non fosse altro che per provocarne l'adempimento spontaneo¹⁰⁵. Una volta certificato, appunto, il rifiuto di questi di adempiere, si apre la fase dell'esecuzione forzata, potendo l'Amministrazione adottare sia misure previste dal diritto comune – come il sequestro – oppure strumenti previsti *ad hoc* per l'esecuzione esattoriale, quale una forma particolare di pignoramento presso terzi (artt. L262 e L263, *LPF*).

E sono, inoltre, previste delle garanzie per il credito erariale, la cui disciplina è rimessa quasi integralmente al *Code General des Impots* o al *Code Civil*. Proprio per tali garanzie¹⁰⁶ aventi funzione cautelare si pongono precipuamente problematiche di proporzionalità in quanto, e diversamente dall'ordinamento italiano, la legge non contempla dei "limiti minimi" al di sotto dei quali non è possibile procedere. Quindi, almeno in teoria, l'Amministrazione potrebbe accendere un'ipoteca legale su beni immobili del contribuente da assoggettare ad escussione anche per crediti tributari bagatellari. Notevole ed importante, quindi, il contributo della giurisprudenza, in assenza anche e soprattutto di norme che esplicitino l'esigenza della proporzionalità e

¹⁰⁴ Grosclaude, Marchessou, *Procédures fiscales*, Paris, 2018, pp. 129, ss.

¹⁰⁵ L'omessa notifica di questa *lettre* non è però causa di invalidità del procedimento, ma impedisce all'Amministrazione di adottare talune misure nei confronti del contribuente: *Conseil d'Etat*, 21 luglio 1995, n. 138455.

¹⁰⁶ Quali *l'hypothèque légale* sugli immobili, il sequestro conservativo sui mobili e la *sureté judiciaire* (una sorta di costituzione di un nuovo diritto reale sui beni immobili o titoli partecipativi).

tenendo anche conto che l'oggetto del contenzioso tributario è particolarmente esteso¹⁰⁷.

Così, si è ritenuta iscrivibile un'ipoteca soltanto qualora essa sia necessaria, formante ritratto dal principio di proporzionalità, tenendo conto, quali condizioni che soddisfino tale requisito, l'importanza della somma da riscuotere in rapporto al patrimonio del contribuente¹⁰⁸. Problema, peraltro, echeggiato anche in sede internazionale, ed infatti la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, nello scrutinare la legittimità dell'ipoteca prevista in favore dell'Amministrazione, ritenne che intanto l'iscrizione di ipoteca fosse legittima in quanto fosse proporzionata all'entità della pretesa¹⁰⁹, pur in difetto di "limiti minimi" sanciti dalla legge.

4. La riscossione dei tributi doganali

La disciplina della riscossione dei tributi doganali è retta sia da norme europee sia da norme di diritto interno. Ad oggi, il codice doganale vigente (regolamento n. 952 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013) sancisce all'art. 113 che «Quando l'importo dei dazi all'importazione o all'esportazione dovuti non è stato pagato entro il termine prescritto, le autorità doganali si avvalgono di tutte le possibilità offerte dalla legislazione dello Stato membro interessato per assicurare il pagamento di detto importo». Si tratta, dunque, di un rinvio interno alla normativa dei singoli ordinamenti, salve previsioni specifiche previste dal regolamento medesimo, in ossequio al fatto che i tributi doganali sono risorse proprie dell'Unione e, in quanto tali, l'armonizzazione

¹⁰⁷ Grosclaude, Marchessou, *Procedures*, cit., p. 282. Ed anzi, lo stesso ruolo della *Cour de Cassation*, ordinariamente giudice di pura legittimità, nell'ambito del contenzioso tributario finisce per ampliare la cognizione dei Supremi giudici, sino al punto, si ritiene, di controllare che la decisione di merito non abbia snaturato il significato di atti, negozi od anche di meri fatti (cfr., per una ricognizione, Consolo, *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, Dir. Prat. Trib., 1988, pp. 775 ed ora in *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992, pp. 7, ss. e spec. p. 60).

¹⁰⁸ *Cour de Cassation*, 1° giugno 2017, n. 16-17.291.

¹⁰⁹ Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 29 aprile 2003, *Lemoine c/ France*. Cfr. Muscat, *L'hypothèque légale du fisc: l'affaire Lemoine*, Cahiers du Credho, 6/2000, pp. 35, ss. La decisione è interessante poiché, come rimarca l'Autrice (p. 38) consente di affermare la primazia della protezione dei diritti dei singoli con l'immissione, da parte della Corte, in una sfera di competenza ordinariamente riservata agli Stati.

deve ritenersi piena¹¹⁰. Sicché, costituisce statuizione abbastanza comune nella giurisprudenza della Corte di Giustizia il fatto che gli Stati, pur essendo liberi di adottare le regole che precisino l'applicazione della normativa di diritto dell'Unione, debbono comunque rispettare tale principio in rapporto all'obiettivo della riscossione effettiva dell'obbligazione doganale¹¹¹.

Ed infatti, i tributi doganali – ed il relativo procedimento – sono innervati da singole disposizioni che a più riprese specificano la rilevanza del principio di proporzionalità. Così, l'art. 46 del codice doganale dispone che nel determinare le procedure di svolgimento dei controlli doganali deve tenersi conto della proporzionalità rispetto ai rischi; così l'art. 42 del codice che, nel deferire la disciplina delle sanzioni in ambito doganale agli Stati membri, fa obbligo a costoro di attenersi al principio di proporzionalità; così, nel determinare le condizioni per il rilascio dell'autorizzazione alla costituzione di un deposito di vigilanza temporanea, è previsto dall'art. 148 del codice che tale autorizzazione non deve determinare in capo all'Autorità oneri di vigilanza sproporzionati rispetto alle esigenze economiche.

Questo vale anche nella fase di riscossione; anzi, *nelle* fasi di riscossione, in quanto, come è stato notato, dal combinato disposto della normativa europea di cui al

¹¹⁰ Con la conseguente inapplicabilità di tutte quelle norme del d.p.r. del 1973 (di cui subito nel testo) qualora dovessero contrastare con le norme del “nuovo” codice doganale del 2013.

La necessità di una legislazione comune ed omogenea in tal materia – da cui è conseguita la scelta del regolamento, piuttosto che della direttiva – era anche una conseguenza della difficoltà degli Stati membri di sostenere unilateralmente la messa in atto di una tariffa doganale comune, con applicazione omogenea delle direttive dell'allora Comunità Economica Europea; a riprova di ciò v'erano le numerose condanne per inadempimento alle direttive sull'armonizzazione delle procedure d'immissione in libera pratica. Sulla genesi e l'elaborazione del primo progetto per un codice doganale comunitario si veda Incerti Medici, *L'Unione Doganale Europea ed il progetto di un Codice Doganale Comunitario*, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1990, pp. 440, ss.

¹¹¹ Corte Giust. 17 febbraio 2011, *Berel et al.*, C-78/10; Corte Giust. 23 settembre 2004, *Spedition Ullustrans*, C-414/02. Per un'ulteriore rassegna giurisprudenziale, si veda anche Ginanneschi, *Negli accertamenti doganali esecutivi va assicurata la tutela del credito erariale*, GT – Riv. Giur. Trib., 6/2016, pp. 517, ss. e spec. nt. 6.

Non poche sono le decisioni in cui la Corte di Giustizia ha scrutinato la proporzionalità di disposizioni statali relative ai termini di prescrizione per procedere alla riscossione dei dazi doganali e la soluzione, nella maggioranza dei casi, è stata nel senso di valorizzare la discrezionalità di cui dispongono gli Stati membri in questa materia (cfr. Corte Giust. 2 marzo 2017, *Glencore Céréales France*, C-584/15; Corte Giust. 17 settembre 2014, *Cruz & Companhia*, C-341/13; Corte Giust. 21 dicembre 2011, *Chambre de commerce e d'industrie de l'Indre*, C-465/10).

codice doganale e da quella del diritto interno (di cui al d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374 e di cui al d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43, c.d. Testo Unico Doganale) sono enucleabili quattro diverse forme di riscossione coattiva¹¹². D'altro canto, ad oggi la procedura di riscossione coattiva segue una disciplina in buona sostanza assimilabile a quella dei tributi diretti e dell'Iva, a seguito della riforma operata dal d.l. 2 marzo 2012, n. 16, che ha introdotto in ambito doganale la concentrazione della riscossione nell'accertamento. Infatti, ai sensi dell'art. 9, comma 3-bis, d.l. 16/2012, è disposto che gli avvisi di accertamento per il recupero dei tributi doganali, delle altre risorse proprie e dell'Iva intra-europea, divengono esecutivi decorsi dieci giorni dalla notifica e debbono recare l'intimazione di pagamento entro quel termine, alla scadenza del quale la procedura di riscossione inizierà senza preventiva iscrizione a ruolo. Dubbi permangono sull'effettivo campo di applicazione di tale riforma che, come a breve si vedrà, apre il campo a problematiche in ordine ai rapporti tra accertamento, riscossione e principio di proporzionalità.

Venendo alle procedure, la prima forma di riscossione coattiva di un tributo doganale è quella più semplice e consegue alla dichiarazione presentata dall'operatore ed accettata dall'Autorità. Se l'operatore non versa la somma corrispondente al diritto doganale determinato, allora si procederà immediatamente alla riscossione mediante la procedura di iscrizione a ruolo e conseguente notifica della cartella di pagamento. Non appare corretta l'impostazione che vorrebbe svanire la figura del ruolo anche da questa fattispecie di riscossione sulla base del dato che la riforma del 2012, ad opera del d.l. n. 16, avrebbe operato anche in ambito doganale una forma di concentrazione della riscossione. Vero che tale concentrazione ha determinato in linea generale la scomparsa dell'iscrizione ma, appunto, solo ove sussista un atto di accertamento o di rettifica, od anche un'ingiunzione doganale, che possa essere oggetto di assorbimento; nel caso del mancato pagamento, invece, il titolo è proprio la dichiarazione, che determina quindi

¹¹² Marcheselli, *La riscossione dei diritti doganali, tra tutela degli interessi finanziari della UE, efficienza dei mercati e diritti fondamentali*, Dir. Prat. Trib., 1/2014, pp. 669, ss., ed ora in Scuffi, Miccinesi, Albenzio, *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Assago, 2014, pp. 517, ss. (da cui si cita).

una sorta di iscrizione *per saltum* al ruolo non indifferentemente per quanto accade nelle ipotesi *ex artt. 36-bis e 36-ter*, d.p.r. 600/1973, ove la dottrina non ha mai avuto dubbi sulla conservazione della figura del ruolo¹¹³.

La seconda forma di riscossione si basa sulla presentazione della dichiarazione con una determinazione del dazio che non sia stata accettata dall'Autorità doganale. In tal caso, essa procederà con un atto di rettifica, pur nella figura vetusta dell'ingiunzione fiscale doganale¹¹⁴, cui conseguirà poi l'esecuzione forzata vera e propria. Del pari, ciò accade nella terza ipotesi in cui alla dichiarazione consegua un'accettazione e dunque il pagamento del tributo, in seguito al quale l'Autorità doganale si avvede dell'errore e, quindi, proceda con un accertamento a posteriori con un avviso di rettifica. Quarta ed ultima ipotesi: il contrabbando, cioè l'introduzione delle merci nel territorio doganale mediante sottrazione al controllo dell'Autorità. Anche tale forma di evasione determina, oltre a conseguenze penali, l'accertamento mediante apposito atto¹¹⁵.

Sono proprio queste ultime tre procedure di riscossione ad essere accomunate dalla sopra cennata riforma ad opera del d.l. 16/2012, che ha determinato la scomparsa dell'iscrizione a ruolo e, quindi, la "concentrazione" della funzione di riscossione in quella di accertamento. Anche in tale ambito, sono state esigenze di celerità ed efficienza dell'azione amministrativa a deporre in favore della concentrazione in unico atto dell'accertamento e della riscossione, con il rischio però di un eccessivo sacrificio in particolare degli strumenti di tutela di cui dispone il contribuente; ecco la ragione

¹¹³ Carinci, *Prime considerazioni*, cit., p. 163.

¹¹⁴ Note le dispute in dottrina sulla natura giuridica dell'ingiunzione doganale, se cioè essa fosse da ritenere un atto di natura giurisdizionale ovvero amministrativa. Fermo restando che oggi il problema si pone in termini diversi, soprattutto per la scomparsa dell'iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 9, d.l. 16/2012, tale dibattito veniva generalmente risolto muovendo dalla constatazione che l'ingiunzione non fosse comunque da considerarsi atto di un procedimento monitorio e, quindi, fosse di per sé documento di legittimazione per l'esercizio dell'azione esecutiva, senza spostare la natura giuridica sul piano processuale. Sul punto cfr. Fiorenza, *Dichiarazione e destinazione doganale*, Padova, 1982, pp. 186-187.

¹¹⁵ Sebbene l'atto in questione sia esecutivo sia per il recupero dei dazi che per l'Iva all'importazione, solo l'omesso pagamento dei primi integra il reato di contrabbando, essendo invece la seconda non un diritto di confine ma un tributo interno: Cass. Pen., sez. III, 28 maggio 2015, n. 28251.

per la quale l'Agenzia delle Dogane subito intervenne per interpretare la riforma¹¹⁶ e per fornire istruzioni stringenti in ordine, quantomeno, alla regolarità della notifica dell'avviso di accertamento esecutivo¹¹⁷. Non solo. Un problema di proporzionalità si pone anche quanto agli adempimenti formali cui è tenuto l'Agente per la Riscossione il quale, ricevuto in carico il debito da escutere ha l'onere di comunicare tale passaggio al contribuente. Nel silenzio della *littera legis* in ordine al contenuto della comunicazione, si ritiene che proprio in ossequio al principio di proporzionalità l'Agente dovrebbe quantomeno indicare la causa del debito, cioè il "cosa" ed il "perché" della pretesa, per mettere il contribuente nelle condizioni di difendersi o, quantomeno, di verificare l'esistenza effettiva del debito stesso¹¹⁸.

Altro aspetto in cui emerge l'esigenza di proporzionalità rileva nell'ambito dei rapporti tra accertamento e riscossione, esattamente come accade nell'ambito della riscossione di tributi interni. Anche nell'ambito doganale, infatti, non mancano presunzioni legali particolarmente forti, soprattutto in ordine alla determinazione dell'esistenza dell'obbligazione doganale, e delle relative limitazioni alla prova contraria in favore del contribuente, col rischio che, a fronte di una valorizzazione dell'efficienza dell'Amministrazione doganale coincida una eccessiva limitazione del requisito di effettività dell'obbligazione¹¹⁹. E considerando che con il medesimo atto con il quale si determina l'esistenza dell'obbligazione poi si procederà, nel termine ristretto di dieci giorni, alla riscossione e quindi all'esecuzione forzata, è necessaria un'interpretazione quanto più rigorosa e proporzionata possibile delle norme che introducono tali presunzioni e tali limitazioni probatorie.

Un ulteriore margine valutativo entro cui il principio di proporzionalità si pone come parametro della decisione concerne la vendita forzata conseguente al

¹¹⁶ Cfr. Amoroso, *Esecutività degli accertamenti doganali dal 28 marzo: le istruzioni delle Dogane, Fisco*, 14/2013, pp. 2104, ss.

¹¹⁷ Nel tentativo, evidentemente, di eludere quelle problematiche paventate nell'ambito della riforma ad opera dell'art. 29, d.l. 78/2010, agitate in dottrina e riassumibili nella questione del c.d. "pignoramento a sorpresa".

¹¹⁸ Marcheselli, *La riscossione*, cit., p. 556.

¹¹⁹ Briganti, *Mancata presentazione della merce nel regime doganale del transito: limitazioni probatorie e nascita dell'obbligazione*, *Rass. Trib.*, 3/2017, pp. 843, ss.

pignoramento dei beni a chiusura dell'esecuzione forzata. È proprio il principio di proporzionalità, infatti, ad imporre che nella scelta dei beni da assoggettare alla vendita abbia precedenza la merce vincolata, e poi gli ulteriori beni soggetti al pignoramento, salvo che, per le più svariate ragioni, la merce, pur non svincolata, non sia comunque assoggettabile a vendita¹²⁰. In tal caso, infatti, così come nell'ipotesi più probabile che la merce sia stata in effetti svincolata, i beni da vendere dovranno essere altri ma tale decisione varrà solo come *extrema ratio*¹²¹, essendo quindi rilevante la problematica della tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente.

5. *Integrazione europea e circolarità reciproca dei principi: dall'europeizzazione del procedimento al procedimento amministrativo europeo*

Tornando a quanto a suo tempo si è anticipato, l'esame dei rapporti tra fase di riscossione ed esigenze di proporzionalità dimostra, una volta di più, come l'integrazione europea funzioni bilateralmente. Sia, cioè, informato ad un criterio di circolarità reciproca¹²² nel senso che se i Paesi membri debbono recuperare nel loro ordinamento, informandolo, il congegno di garanzie previsto dall'Unione Europea, è proprio l'Unione Europea che, nel costruire quel congegno di garanzie, non può che rifarsi alle esperienze degli ordinamenti.

Il principio di proporzionalità, come s'è visto, ne è una dimostrazione addirittura plastica di questa (come è stata definita, sia pur ad altri fini) un'autentica

¹²⁰ Marcheselli, *La riscossione*, cit., p. 529 e spec. nt. 15.

¹²¹ Si veda peraltro l'art. 83, comma 2, del regolamento per l'esecuzione del testo unico delle leggi doganali (reg. 13 febbraio 1896, n. 65) ove si prevedeva proprio una regola simile a quella di cui nel testo, prescrivendo che la vendita coattiva delle merci dichiarate e visitate potesse avvenire soltanto quando tutti i mezzi per il recupero dei crediti fossero stati esperiti contro il debitore in maniera infruttuosa (cfr. Alessi, (voce) *Dazi doganali*, Enc. Dir., vol. XI, Milano, 1962, spec. p. 720). Ciò che dimostra non tanto l'esistenza di un'esigenza di proporzionalità già a suo tempo ma il fatto, ancor più rilevante, che la proporzionalità, come chiarito nel primo capitolo, prim'ancora d'essere un principio giuridico corrisponde ad un valore di fatto "immanente" e "comune" negli ordinamenti.

¹²² Pajno, *Diritto europeo e trasformazioni del diritto amministrativo: alcune provvisorie precisazioni*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 2/2017, pp. 466, ss.

osmosi¹²³ da parte del diritto dell'Unione e, segnatamente, della giurisprudenza della Corte. E questo trova adeguato riscontro raffrontando due norme dei Trattati, l'una già vista e che costituisce la nervatura del presente lavoro, l'altra che ne costituisce il corollario. Come già detto, dispone l'art. 5, par. 4 TUE, che «*In virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati*». Simmetricamente, dispone l'art. 291 TFUE che «*Gli Stati membri adottano tutte le misure necessarie per l'attuazione degli atti giuridicamente vincolanti dell'Unione*». Non si tratta di norme antitetiche, anzi: l'enunciazione, da un lato, degli obblighi europei e, dall'altro, delle modalità di ottemperanza a tali obblighi, debbono seguire la stessa regola della proporzionalità, sia che agisca l'Unione, sia che agiscano gli Stati membri. Dunque la proporzionalità non diviene soltanto parametro per l'esercizio del potere nella sua giusta misura ma finisce per porsi come stanza di compensazione per il perseguimento dell'integrazione e per l'adattamento degli obblighi europei.

Questo sotto un primo profilo, che non è l'unico. La giurisprudenza della Corte, infatti, ha sempre sostenuto l'importanza dell'ordinamento nazionale, soprattutto in ragione del fatto che un procedimento amministrativo europeo non esisteva ed oggi è fondamentalmente *in fieri*. Nel momento in cui le regole procedurali nazionali erano le uniche cui fosse possibile accedere, il giudice europeo finì per concludere¹²⁴ che «*La Corte, per non denegare giustizia, è pertanto tenuta a risolvere tale problema informandosi alle leggi, alla dottrina ed alla giurisprudenza dei paesi membri*». E questo è poi avvenuto sotto molteplici profili, a partire dalla disciplina dei vizi degli atti impugnabili di cui all'art. 263 TFUE, in materia di azione di annullamento, mutuati dall'ordinamento francese,

¹²³ Moschetti, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per l'ordinamento giuridico in cammino dell'Unione europea*, Riv. Dir. Trib., 4/2010, pp. 427, ss. e spec. pp. 446, ss.

¹²⁴ Corte Giust. 12 luglio 1956, *Algera et al.*, C-7/56 e C-(da) 3 (a) 7/57, cause riunite. La notizia, nonché il dato che tale decisione si pone come *prius* per quella forma di "circolarità reciproca" che innerva l'integrazione, è tratta da Galetta, *Attività e procedimento nel diritto amministrativo europeo, anche alla luce della risoluzione del Parlamento europeo sulla disciplina del procedimento per istruzioni, organi e organismi dell'Unione Europea*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 2/2017, pp. 391.

nonché le svariate nozioni di “decisione”, “regolamento”, che non sono altro che sintagmi recuperati dalle categorie del diritto amministrativo nazionale¹²⁵.

Così, ci si avvicina sempre di più ad un vero e proprio “diritto amministrativo europeo”, o, per meglio dire, ad un “procedimento amministrativo europeo”¹²⁶, che contempla tutta una serie di garanzie che, mutate dagli ordinamenti nazionali, vengono generalizzate in modo da creare una sorta di *status* per il destinatario degli atti.

Nel diritto tributario questa interrelazione è ancor più forte, proprio perché, pur non potendosi parlare di un procedimento di imposizione europeo, mancando nel diritto europeo una forma di imposizione rivolta agli Stati membri, è vero che le garanzie elaborate in questa materia sono così forti da aver costituito uno *status* comune a tutti i contribuenti d’Europa¹²⁷.

Questo *status* non può che informare la posizione del contribuente nella sua integralità, risultando le distinzioni che ancora ad oggi vengono echeggiate in termini di armonizzazione. E tale considerazione è stata con forza valutata dal Legislatore italiano, soprattutto in considerazione del fatto che, diversamente opinando, si sarebbe avuto un procedimento amministrativo diverso a seconda della materia, armonizzata o meno. Ciò che si è verificato e che tuttora si verifica ma, in ordine specificamente al principio di proporzionalità, l’ordinamento italiano si è orientato verso una presa d’atto della irreversibile integrazione, accogliendo l’idea che il ruolo dei principi è ormai così forte da dover essere introiettato nel procedimento *tout court*.

Il terzo capitolo è specificamente dedicato alla disamina di questo aspetto e di come questo aspetto ricada poi sulla riscossione, intesa come procedimento retto da regole amministrative. Così che, al termine, sarà possibile individuare lo stretto collegamento tra integrazione europea, interesse fiscale e procedura di riscossione.

¹²⁵ Come del resto già a suo tempo notò Massimo Severo Giannini nel 1967, *Profili di un diritto amministrativo delle Comunità europee* (ora in) Riv. It. Dir. Pub. Com., 4/2003, pp. 979, ss. [con una presentazione di Stefano Battini].

¹²⁶ Greco, *Il potere amministrativo nella (più recente) giurisprudenza del Giudice comunitario*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 5/2009, pp. 819, ss.

¹²⁷ Di Pietro, *Conclusioni*, in Di Pietro (a cura di), *Per una Costituzione fiscale*, cit., p. 451.

CAPITOLO III – L'ESAZIONE DEI TRIBUTI ALLA LUCE DEL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ:

DALLA FASE DI RISCOSSIONE ALLA FASE ESECUTIVA

*«Il miglior diritto sostanziale emerge poco,
se la sua realizzazione non è garantita
attraverso un diritto procedimentale adeguato».*

O. Bachof, *Verfahrensrecht, Verfahrenspraxis, in Die öffentliche Verwaltung*, 1982, pp. 757, ss. (tr. it. in Galetta D. U., *Attività e procedimento amministrativo europeo, anche alla luce della risoluzione del Parlamento europeo sulla disciplina del procedimento per istituzioni, organi e organismi dell'Unione Europea*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 2/2017, pp. 391, ss.

1. *La formalizzazione del principio di proporzionalità nel procedimento amministrativo e nei procedimenti tributari*

1.1. *Prima sintesi dell'esposizione: i «principi comunitari» nel procedimento amministrativo come corollario dell'effetto spill-over nell'interpretazione giurisprudenziale e dottrinarìa*

Può apparire arbitrario iniziare la trattazione di un capitolo partendo dalle conclusioni. Si tratta, però, più che di una anticipazione di quanto si dirà nel corso di tale trattazione, di una considerazione preliminare che fatalmente parte dal dato formale. Ed il dato formale, che costituisce il punto di partenza della quadratura del cerchio nell'ambito di una trattazione relativa ai rapporti tra integrazione europea e principi fondamentali degli ordinamenti interni è costituito, nel nostro ordinamento, dall'art. 1, l. 241/1990¹. In effetti, il (primo) dato raggiunto dall'integrazione si annida

¹ O, per meglio dire, dalla novella di tale articolo operata segnatamente dall'art. 1, comma 1, l. 11 febbraio 2005, n. 15. Già di per sé, confrontando la disposizione frutto della novella (su cui *infra*) rispetto alla disposizione originaria del 1990 si nota una prima e rilevante differenza: il rinvio, operato in origine, ai «criteri» di cui a quella legge, ai fini della regolamentazione del procedimento amministrativo, nonché alle «altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti». La soluzione, se così si può dire, era del tutto interna (come è logico) e non è un dato trascurabile l'aggiunta dell'inciso relativo ai «principi del diritto comunitario», intervenuta, appunto, nel 2005.

proprio in questa importante riforma normativa, sulla quale ci si soffermerà in rapporto al procedimento tributario, con due precisazioni.

La prima è che si è giunti a riferirsi a questa norma, graficamente, nel terzo capitolo, poiché si è tentato di impostare il presente lavoro seguendo una struttura sillogistica. Così, se il primo capitolo è servito da premessa maggiore (*se l'integrazione europea non è confinata nei limiti delle materie armonizzate*) ed il secondo capitolo ha funto da premessa minore (*se il principio di proporzionalità rileva nella fase di riscossione*), il terzo capitolo si pone come necessaria conclusione del sillogismo (*allora il principio di proporzionalità troverà applicazione in qualunque forma di riscossione, qualsiasi tributo concerna, che si ricada nelle materie armonizzate o meno: quindi, scrutinandone il funzionamento*). E quindi ci si occuperà della proporzionalità nelle fasi maggiormente "problematiche" della riscossione, a partire dalle garanzie, passando per la fase esecutiva e concludendo con alcune problematiche di diritto processuale.

Prima di ciò, però, e si arriva alla seconda precisazione, conviene partire da un dato di diritto comparato, considerando le modalità mediante le quali un ordinamento tradizionalmente diverso da quello nostrano, poiché informato alla *common law*, ha recepito il principio di proporzionalità. Vale a dire l'ordinamento anglosassone, che ha funzionato, in base a quest'opera di recepimento, seguendo strade differenziate, influenzate non poco dall'integrazione europea e dall'ambito del diritto internazionale. Ciò che risulta ancor più rilevante in un dato come quello odierno, nell'ottica della c.d. *Brexit*, che è intervenuta in un momento in cui, stando all'argomento che qui interessa, l'integrazione aveva raggiunto risultati relevantissimi²

Sotto tale aspetto, l'implementazione di tali principi nell'ambito di una norma disciplinante il procedimento amministrativo ha finito per articolare le forme di limitazione all'attività amministrativa (recupera, senza necessariamente dividerla, tale prospettiva del procedimento, già Giannini M. S., (voce) *Attività amministrativa*, Enc. Dir., vol. III, Milano, 1958, pp. 988, ss. e spec. p. 989), forme di limitazione che per quanto ancor rilevanti dal punto di vista del diritto interno, hanno trovato una radicale integrazione (appunto) dalle norme del diritto europeo, senza limitazione alcuna *ratione materiae*.

² L'uscita del Regno Unito dall'Unione Europea, a seguito dell'esito del referendum tenutosi il 23 giugno 2016, ha determinato l'emersione di problematiche non solo di natura politica ma

1.2. *L'esperienza di common law: dal «Wednesbury test» alla tripartizione della proporzionalità nell'ottica dell'influenza internazionale ed europea*

Non è ignoto il dato secondo cui il Regno Unito abbia inteso sempre eccipere una forma di indipendenza rispetto alla politica di integrazione europea; ciò che, oltre agli odierni esiti della *Brexit*, è dimostrato, a livello giuridico, dall'art. 1 del Protocollo n. 30 allegato al Trattato di Lisbona, in base al quale «*La Carta [dei Diritti Fondamentali] non estende la competenza della Corte di giustizia dell'Unione europea o di qualunque altro organo giurisdizionale (...) del Regno Unito a ritenere che le leggi, i regolamenti o le disposizioni, le pratiche o l'azione amministrativa (...) del Regno Unito non siano conformi ai diritti, alle libertà e ai principi fondamentali che essa riafferma*». L'ordinamento inglese quindi si pone come un buon banco di prova al fine di scrutinare la portata dell'integrazione in rapporto ai principi europei, vista la difficoltà di una piena permeabilizzazione cagionata, da un lato, da una questione essenzialmente identitaria e, dall'altro, da una oggettiva incompatibilità ordinamentale rispetto alla struttura del diritto dell'Unione.

E proprio in forza di tale ultima ragione, lo stesso principio di proporzionalità, così come concepito dal diritto dell'Unione, è stato in via primigenia considerato avente portata destabilizzante, indipendentemente dalla posizione giuridica su cui avrebbe inciso tale giudizio³.

Ciò anche per ragioni storiche. In effetti, dal punto di vista del sindacato di proporzionalità (o, più correttamente in senso diacronico, di ragionevolezza) il Regno Unito non ha nulla a che invidiare rispetto ai Paesi dell'Europa continentale e segnatamente alla Germania. Infatti, risale al 1598 il caso *Rooke* nel quale per la prima

anche di natura istituzionale e costituzionale dell'Unione medesima, poiché, forse, per la prima volta, sono state disvelate spinte centrifughe di un "ritorno agli Stati" (cfr., per un esame dello stato dell'arte, Marchetti, *Sviluppi recenti nell'amministrazione dell'Unione Europea: integrazione, disintegrazione o rigenerazione?*, Riv. Trim. Dir. Pub., 2/2018, pp. 509, ss.). In considerazione di ciò, si è pensato di esaminare tale ordinamento e le sue profonde modificazioni prodotte dall'integrazione fiscale poiché, come si vedrà nel testo, tali modificazioni sono state talmente introiettate nel diritto procedimentale inglese che l'uscita dall'Unione non produrrà, presumibilmente, alcun effetto di retroguardia, a livello dogmatico.

³ Ligugnana, *Principio di proporzionalità e integrazione tra ordinamenti. Il caso inglese e italiano*, Riv. Dir. Pub. Com., 2/2011, pp. 447, ss.

volta venne enunciata una decisione imperniata sul sindacato di ragionevolezza⁴, poi culminato, nel 1948, con l'enunciazione della fondamentale regola nel caso *Associated Provincial Picture Houses Ltd v. Wednesbury Corporation*: una regola talmente importante che, ad oggi, porta il nome di questa causa e che si sostanzia nel c.d. *test* di *Wednesbury*. Appare interessante rimarcare come il caso di specie che diede poi luogo alla pronuncia non differiva, se non marginalmente, da quello che determinò la pronuncia *Kreuzberg* in Germania: in ambo i casi si trattava, infatti, di verificare la proporzionalità di un atto autoritativo rispetto al sacrificio di interessi privati. La regola enunciata fu, tuttavia, differente, in quanto i giudici inglesi ebbero modo di precisare come la Pubblica Amministrazione facesse qualcosa «*so absurd that no sensible person could ever dream that it lay within the powers of the authority*»⁵. Al controllo “per gradi”, dunque, si preferì un controllo maggiormente semplificato, andando a toccare una forma di esorbitanza dei poteri dell'Amministrazione ma non scrutinando, però, dall'interno, le modalità dell'esercizio di tali poteri.

Il modello così concepito, sia pur presentando notevoli caratteri di autonomia rispetto a quelli esaminati in precedenza, può, quantomeno nella sua struttura genetica, assimilarsi alla proporzionalità declinata secondo la struttura francese: dato che il *test* di *Wednesbury* ha trovato applicazione soltanto al fine di censurare provvedimenti e decisioni amministrative viziate da errori evidenti, manifesti, non può non notarsi una certa consonanza di significati tra atti (viziati da irragionevolezza e, quindi) «*palpably absurd*»⁶ e atti (che violano il principio di proporzionalità e sono, quindi) vizii da «*erreur manifeste d'appréciation*»⁷. Tale *test*, così strutturato, ha avuto

⁴ Wouters / Duquet, *Reasonableness as a standard of judicial review: comparative, European and international perspectives*, Riv. It. Dir. Pub., 1/2014, pp. 35, ss.

⁵ Caranta, voce *Judicial review*, Dig. Disc. Pub., IX, Torino, 1993, pp. 53, ss.

⁶ Che è poi una formula ricorrente, nella giurisprudenza anglosassone che si occupa di scrutinare ed enunciare l'invalidità di atti che non superano il *test* di *Wednesbury*: cfr. Russo, *Sull'uso della ragionevolezza da parte della Corte Internazionale di Giustizia nel controllo sull'esercizio dei poteri discrezionali degli Stati*, Riv. Dir. Int., 2/2015, pp. 487, ss.

⁷ Ma anche i continui riferimenti alla irrazionalità delle decisioni – quale vizio emergente dal mancato superamento del *test* di *Wednesbury* (cfr. p. es. le parole di Lord David Neuberger, in *The constitutional protection afforded by judicial review*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 1/2015, pp. 67, ss.) – possono essere tendenzialmente letti in raffronto alla «*disproportion manifeste*».

un certo successo, tanto da espandersi in molteplici Paesi ed avendo trovato applicazione, ad esempio⁸, in Nuova Zelanda, in Australia, in Canada ed anche negli Stati Uniti d'America dove, traducendosi in un controllo soltanto di errori particolarmente evidenti ed eccessivi, ha finito per tradursi in una regola di *self-restraint* del potere giudiziario, limitando il proprio sindacato, appunto, soltanto ai casi di palese incongruità nella spendita del potere⁹.

La prima spinta ad un cambiamento, che poi si sarebbe rivelato radicale, nella strutturazione del *test* di *Wednesbury* è pervenuta in virtù dell'applicazione della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, in forza della quale è stato introiettato nell'ordinamento inglese un test di proporzionalità munito di una struttura diversa da quello di *Wednesbury*, tanto è che ormai la dottrina inglese ha recepito la stessa distinzione tra proporzionalità e ragionevolezza¹⁰, dove la prima, strutturalmente e funzionalmente, è più rigorosa, rigida e molto più vicina al controllo sul mezzo adottato, rispetto alla seconda¹¹. Curiosamente è più o meno la stessa evoluzione che ha interessato l'ordinamento italiano, dove una scomposizione tra (controllo di) ragionevolezza e (sindacato di) proporzionalità è stata raggiunta in modo più faticoso e non altrettanto omogeneo. Dunque, il passo in avanti è stato compiuto con la ricezione della Convenzione europea nello *Human Rights* del 1998¹² in cui si afferma che, nella tutela dei diritti fondamentali (definiti *Convention Rights*) la giurisprudenza inglese deve tener conto dei principi sanciti dalla Corte Europea. Da questo punto in poi,

⁸ Si veda l'ampia trattazione di Moliterni, *Streamlining the judicial review of administrative decision: a comparative institutional approach*, Riv. Trim. Dir. Pub., 2/2018, pp. 539, ss.

⁹ Bognetti, *Il principio di ragionevolezza e la giurisprudenza della Corte suprema americana*, in AA.VV., *Principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte Costituzionale. Riferimenti comparatistici. Atti del seminario (Roma, 13-14 ottobre 1992)*, Milano, 1994, pp. 43, ss.

¹⁰ Anche la giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha mostrato sensibilità e consapevolezza di tali differenze: cfr. l'importante caso *Vogt c. Germany* del 26 settembre 1995.

¹¹ Si vedano ad esempio *Supperstone / Goudie / Coppel, Local Authorities and the Human Right Act 1998*, London, 1999, spec. p. 21; Fenwick, *The Right to Protest, the Human Rights Act and the Margin of Appreciation*, in *Modern Law Review*, 62/1999, pp. 491, ss. e spec. p. 501, ove l'Autrice afferma che «*restriction will be disproportionate where there is almost no need for it or where no evidence of such need is advanced by the state*» per concludere che «*Clearly, this approach is distinguishable from that of heightened Wednesbury unreasonableness*».

¹² Buonfino, *Il «servitore infedele»*, cit., pp. 671, ss.

l'elaborazione di un principio di proporzionalità concettualmente diverso da quello ordinamentale era in discesa: infatti la *section 1* dello *Human Rights* sancisce chiaramente che si considerano *Convention Rights*, tra gli altri, quelli riconosciuti nel Primo Protocollo Addizionale alla Convenzione ove, all'art. 1, si fa appunto riferimento al diritto di proprietà, con il corollario, dunque, dell'adozione del modello di proporzionalità di stampo internazionale. Se a ciò si aggiunge l'ulteriore tassello dell'influenza che la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha avuto nella elaborazione del principio di proporzionalità così come conosciuto nella giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, ecco che si spiega in che modo l'integrazione europea ha prodotto la rivoluzione copernicana nella concettualizzazione di una nuova nozione di proporzionalità in un ordinamento di *common law*¹³. Senza contare che, nell'ambito di questa forte modificazione, è stata recepita nei procedimenti amministrativi anglosassoni una struttura del principio di proporzionalità non dissimile dal modello tedesco¹⁴, quando questo modello, agli albori dell'integrazione europea, era stato sistematicamente rigettato¹⁵.

Si è dunque passati ad un modello bifasico, in cui il test di *Wednesbury* ha iniziato a coesistere con l'altro modello, quello della proporzionalità in senso "stretto", di derivazione comunitaria, fino a che si è iniziato a discutere di una possibile *overlap*, di una sovrapposizione tra questi modelli, con tutte le problematiche di interferenza che ne sono conseguite. Tanto che ormai, se, prima della *Brexit*, nelle materie coperte dalla riserva di competenza europea trovava applicazione il sindacato "puro" di proporzionalità, dall'altro lato si discuteva sulla estensibilità di tale sindacato anche

¹³ Sulla conclusione che è proprio dall'ordinamento comunitario che si è elaborata nel diritto procedimentale anglosassone la *doctrine of proportionality*, non assimilabile al *test* di *Wednesbury*, si veda anche Sperti, *Il ruolo della magistratura in Gran Bretagna dopo l'approvazione dello Human Rights Act*, Riv. Dir. Civ., 1/2001, pp. 73, ss., ove l'Autrice ben delinea i tratti differenziali tra il *Wednesbury test* e il controllo di proporzionalità che impone, a differenza del primo, la valutazione dell'adeguatezza dei mezzi adottati, divenendo di conseguenza molto più pervasivo nello scrutinio di proporzionalità della misura.

¹⁴ Cfr. la rassegna di decisioni esaminate da Torre / Martino, *La giurisprudenza della Corte Suprema del Regno Unito nel biennio 2013-2014*, Giur. Cost., 6/2016, pp. 2525, ss.

¹⁵ Sandulli, *La scienza italiana del diritto pubblico e l'integrazione europea*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 3-4/2005, pp. 859, ss.

alle materie di competenza interna, con il progressivo superamento del test di *Wednesbury*¹⁶. E segnali in tal senso non sono mancati nel corso del tempo. Da un lato, infatti, ben note sono le parole di Lord Slynn¹⁷, nel caso *Alconbury Developments Ltd and Others*, del 2003, ove si legge che « *I consider that even without reference to the Human Rights Act 1998 the time has come to recognise that this principle is part of English administrative law*» concludendo che « *Trying to keep the Wednesbury principle and proportionality in separate compartments seems to me to be unnecessary and confusing*». Approccio che chiaramente rema contro una concezione dualistica del sindacato di proporzionalità. Ciò che è, ulteriormente, avallato dal fatto che in un ben noto caso relativo allo scrutinio di proporzionalità di un provvedimento amministrativo, la Corte Suprema anglosassone ha fatto espresso riferimento ad un caso della Corte di Giustizia dell'Unione Europea¹⁸, dimostrando, da un lato, l'orientamento volto al superamento della dualistica convivenza tra due modelli tra essi sovrapponibili ma non sussumibili e, dall'altro, la portata fondamentale dell'integrazione del diritto dell'Unione in un ordinamento strutturalmente distante da quello cui il diritto europeo si è modellato.

1.3. Il corollario dell'effetto spill-over nel diritto positivo italiano

1.3.1. Una premessa necessaria: il contenuto dell'art. 1, l. 241/1990

La regolamentazione del procedimento amministrativo, contemplata nella l. 241/1990, modificata più volte, ha costituito la realizzazione di un punto fermo in

¹⁶ Craig, *Proportionality, Rationality and Review*, in *New Zealand Law Review*, 2010, pp. 265, ss.; per un'ampia ricognizione del dibattito sulla *bifurcation* del sindacato di proporzionalità, cfr. De Nitto, *A proposito della proporzionalità come criterio giuridico*, *Riv. Trim. Dir. Pub.*, 4/2017, pp. 1035, ss., spec. nt. 97.

¹⁷ Tanto da entrare ormai nel taglio della letteratura specializzata: cfr. p. es. Schwarze, *I principi dello Stato di diritto per l'azione amministrativa nella "vecchia" e nella "nuova" Unione Europea*, *Riv. It. Dir. Pub. Com.*, 6/2004, pp. 1279, ss.

¹⁸ Si tratta del caso (anch'esso ben noto nella letteratura) *Pham v. Secretary of State for the Home Department*, del 25 marzo 2015, in cui la Corte Suprema richiama Corte Giust. 2 marzo 2010, *Rottman*, C-135/08. Sulle potenzialità di tale decisione, in rapporto alla tutela dei diritti fondamentali "domestici", cfr. Birkinshaw, *United Kingdom judges and European integration*, *Riv. It. Dir. Pub. Com.*, 2/2015, pp. 363, ss.

ordine ai rapporti tra cittadino e Pubblica Amministrazione¹⁹. La struttura della legge, che conferma un orientamento volto al superamento di un rapporto puramente autoritativo²⁰, trova comunque un'applicazione fondamentalmente limitata nel diritto tributario, quantomeno per due ragioni.

Prima ragione, di certo la principale, è che i rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria sono regolati sulla base dell'apposita legge generale, lo Statuto, di cui alla l. 212/2000. Sotto tale profilo, non è forse inutile rimarcare come tale legge strutturi tali rapporti secondo regole specifiche e derogatorie rispetto alle regole generali sul procedimento amministrativo, essendo ben noti i tentativi della dottrina di enucleare, sulla base del rapporto tra tali due provvedimenti, un principio del giusto procedimento²¹ che coinvolga in massima parte il contribuente nelle fasi di accertamento e riscossione del tributo²². Il che conduce alla seconda ragione, più funzionale, legata al contenuto di alcune norme della l. 241 che sarebbero incompatibili con tali fasi del procedimento tributario, quali, appunto, quelle sulla partecipazione²³. Ciò che spiega, se non altro, il disposto dell'art. 13, l. 241/1990, il quale, con formula

¹⁹ Si condivide l'opinione, in considerazione anche della brevità della legge in questione, secondo cui tale atto normativo non sia una legge sul procedimento, bensì una legge sui principi che regolano il procedimento amministrativo: cfr. Morbidelli, *Il procedimento*, cit., in Mazzaroli *et al.*, *Diritto*, vol. II, spec. p. 1009.

²⁰ O, quantomeno, al difficile raggiungimento di un equilibrio tra principio burocratico e principio partecipativo, segnatamente nella fase istruttoria ma non solo poiché è evidente il tentativo, nel tessuto della citata legge, di suddividere l'enucleazione della potestà amministrativa tra il titolare burocratico (*scilicet*, l'Amministrazione) e i consociati. Per un ampio studio di tali problematiche si rinvia a Trimarchi (a cura di), *Il procedimento amministrativo fra riforme legislative e trasformazioni dell'Amministrazione. Atti del Convegno Messina-Taormina, 25-26 febbraio 1988*, Milano, 1990, e segnatamente la relazione del Nigro (pp. 13, ss.)

²¹ Cipolla, *La prova*, cit., pp. 251, ss. ed ivi per ampi richiami alla giurisprudenza costituzionale.

²² A seguito dell'ovvia considerazione che il disposto dell'art. 13, comma 2, l. 241/1990 ha determinato un deficit di tutele, essendo le norme fiscali fatalmente carenti in merito ad uno standard di garanzie procedurali: sul punto, cfr. Ponte, *sub art. 13*, in Cogliani (a cura di), *Commentario alla legge sul procedimento amministrativo*, Padova, 2007, p. 542.

²³ Potrebbe aggiungersi una terza ragione, che collega la prima alla seconda: il progressivo coinvolgimento del privato nell'ambito del procedimento amministrativo (in generale), che determina una sorta di bilateralità nel procedimento decisorio, ha un rilievo minore nel diritto tributario, ove è avvertita in senso più marcato la veste autoritativa dell'Amministrazione, per intuibili ragioni legate proprio alle esigenze d'una sollecita riscossione dei tributi. Per tali aspetti cfr. ancora Cipolla, *loc. cit.*, pp. 225-228, ss.

ellittica, sancisce, al comma 2, che le disposizioni contenute nel capo III della citata legge «non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano». La norma, dunque, non limita l'applicazione integrale della legge ai procedimenti tributari²⁴ ma esclude soltanto le norme relative alla partecipazione al procedimento, all'accesso agli atti, agli accordi amministrativi, etc.; ed è una norma che, a propria volta, va incontro ad una forma di erosione, soprattutto in tema di partecipazione, proprio in virtù dell'integrazione europea attraverso i cui principi vengono integrati i canoni fondamentali dell'azione amministrativa, cioè l'imparzialità ed il buon andamento²⁵.

Dal campo di applicazione dell'art. 13, comma 2, rimangono escluse le norme generali della l. 241/1990, tra le quali, appunto, l'art. 1, comma 1, nonché altre norme fondamentali come, ad esempio, l'art. 3 in tema di motivazione dei provvedimenti amministrativi. Limitando l'indagine all'art. 1, tale norma ad oggi dispone che «L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario». La portata di questa disposizione è fondamentale, sia perché è una delle poche norme dell'ordinamento che declina i principi del procedimento amministrativo sia perché, ed è il punto più rilevante, dal

²⁴ Peraltro, come rimarcato in dottrina, tale esclusione andrebbe interpretata restrittivamente, sicché il riferimento ai «procedimenti tributari» implicherebbe l'applicazione dell'intera legge 241/1990 a tutte quelle attività non finalizzate all'attuazione dei tributi (p. es.: taluni provvedimenti come quelli in tema di variazione del domicilio fiscale): cfr. La Rosa, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, Riv. Dir. Trib., 10/2008, pp. 803, ss.

Sul coordinamento tra l'art. 13, le altre disposizioni della l. 241/1990 e le norme sui procedimenti tributari si veda anche Del Federico, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, Rass. Trib., 6/2011, pp. 1393, ss. ove l'Autore dà conto del dibattito echeggiato in dottrina sull'applicabilità del regime dei vizi dell'atto così come disciplinato nel capo IV-bis della l. n. 241. Dibattito che ha delle ovvie ricadute sul tema che qui ci interessa, poiché potrebbe essere esteso ad ogni norma di tale legge: per le indicazioni bibliografiche sugli Autori favorevoli e contrari, si rinvia alla nt. 44 dello scritto citato.

²⁵ Conte, *Il nuovo modello di attuazione dei tributi nella delega fiscale: l'occasione per legittimare il diritto al contraddittorio nel giusto procedimento di accertamento tributario*, Riv. Dir. Trib., 5/2014, pp. 609, ss.; Vicini Ronchetti, *Il contribuente deve essere avvisato delle conseguenze negative in caso di mancata collaborazione*, Riv. Dir. Trib., 5/2015, pp. 309, ss.

2005 aggiunge a tale disposizione il riferimento a quelli “dell’ordinamento comunitario”.

Si potrebbe obiettare, in prima battuta, che il disposto dell’art. 1 sia eccessivamente generico: da un lato, infatti, elenca dettagliatamente i principi (di diritto interno) che regolano il procedimento amministrativo²⁶; dall’altro lato, invece, richiama semplicemente quelli dell’ordinamento europeo senza indulgere ad una elencazione. Invero, tale considerazione si fonda sul dato che il nostro ordinamento è fondamentalmente radicato sul legalismo formale, sicché si interpretano soltanto le norme espresse con il ricorso alla giurisprudenza soltanto in via ancillare a tale forma interpretativa; del resto, come si vide, è ciò che è avvenuto con il principio del contraddittorio, la cui obiezione primaria ad una sua generalizzazione si è radicata nel fatto che manca qualsivoglia riferimento espresso alla partecipazione del contribuente nel procedimento tributario. Invero, il *dictum* dell’art. 1 è perfettamente coerente con l’ulteriore dato che i principi europei non sono frutto di alcun legalismo, bensì derivano dall’elaborazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia, che sono, a tutti gli effetti, diritto vigente²⁷, annoverabili senza dubbio tra le fonti del diritto europeo²⁸. Ciò che conferma l’idea di un “catalogo aperto”²⁹ dei principi derivanti dall’ordinamento europeo, sebbene siano possibili comunque delle tassonomie. Così,

²⁶ Non è detto che l’elenco sia tassativo: ad esempio, manca un riferimento al criterio di efficienza (sebbene venga poi ripreso nell’art. 3-bis, l. 241/1990) e, d’altro canto, taluni principi sono enucleabili da un’interpretazione sistematica di tale legge, come accade per il principio dell’agire in via provvedimentale (Casetta, *Diritto*, cit., p. 420).

²⁷ Sicché nell’ordinamento europeo non vale il principio secondo cui *la legge è tutto il diritto*, proprio in ragione del contributo fondamentale della Corte di Giustizia. Per tali importanti considerazioni cfr. Perfetti, *Diritto ad una buona amministrazione, determinazione dell’interesse pubblico ed equità*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 3-4/2010, pp. 789, ss.

²⁸ D’Angelo, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013, pp. 37, ss., ed ivi (pp. 38, ss.) per le svariate problematiche che pone il principio inteso come canone ermeneutico.

²⁹ In conseguenza della natura dinamica e mobile del rinvio, che si riconnette alla fonte senza incorporarla nell’ordinamento, sicché il diritto interno sarà permeabile anche alle modifiche che sopravvengano in ordine alla elaborazione di questi principi, nonché, ulteriormente, alla introduzione di principi nuovi *tout court*: cfr. Massari, *Il procedimento amministrativo italiano alla luce del diritto europeo*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 6/2017, pp. 1499, ss.

in forza di tale rinvio, dovrebbero ritenersi applicabili³⁰ il principio del contraddittorio, l'obbligo di motivazione, la risarcibilità dei danni prodotti dalle Amministrazioni, il termine ragionevole per l'emanazione della decisione amministrativa, il principio di buona fede, il legittimo affidamento e, appunto, il principio di proporzionalità³¹. Ed anzi, proprio in merito a quest'ultimo principio, vi è anche chi ne ha rimarcato la portata innovativa, nel procedimento amministrativo interno, rispetto agli altri principi elaborati dalla Corte di Giustizia³².

Il rinvio a tale catalogo di principi è stato letto come corollario dell'effetto *spill-over*³³ in quanto, una volta recepito il rilievo dei principi elaborati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, tale rilievo ha "traboccato" anche in materie fondamentalmente non armonizzate sino a spingere il Legislatore a recepire il vincolo di tali principi nell'ambito di qualsiasi procedimento amministrativo. Ciò non toglie, comunque, che il ruolo di tale norma, in una logica improntata all'interpretazione delle norme espresse, è molto significativo ma non essenziale, poiché non è mancato chi autorevolmente ha sottolineato come la riforma dell'art. 1 sia stata di fatto ricognitiva di un orientamento già consolidatosi nel tempo³⁴. Argomentazione che diviene ancor più convincente sol che si consideri come, prima del 2005, si riteneva che i principi derivanti dall'ordinamento comunitario fossero applicabili al procedimento amministrativo (ed uno degli esempi più ricorrenti concerneva proprio il principio di proporzionalità) sulla base della considerazione che proprio il primato dell'ordinamento europeo facesse sì che le evoluzioni interpretative relative a tali

³⁰ Il condizionale è però d'obbligo ed il principio del contraddittorio, anche qui, finisce per porsi come plastico esempio di come le attuali resistenze della giurisprudenza interna siano l'unico ostacolo alla generalizzazione dell'integrazione europea.

³¹ Tesaurò, *Istituzioni*, cit., p. 166; ma il catalogo è più ampio, come dimostra Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, spec. pp. 22, ss.

³² Cerulli Irelli, *Osservazioni generali sulla legge di modifica della l. n. 241/1990 – I parte*, reperibile al seguente link: https://www.unirc.it/documentazione/materiale_didattico/113_2008_1057_1523.pdf, spec. p. 3.

³³ Corradino, *Il diritto amministrativo*, Padova, 2007, p. 322.

³⁴ Police, *Principi e azione amministrativa*, in Scoca, (a cura di), *Diritto amministrativo*, Torino, 2014, pp. 191, ss., che peraltro mette in discussione la stessa utilità pratica della norma in questione, considerata l'avvenuta introiezione dei principi unionali nell'ordinamento interno già molto prima della novella.

principi avessero rilevanti ricadute nell'ordinamento interno³⁵. Considerazione peraltro assai importante, che ci consente un'ulteriore riflessione in merito al campo di applicazione di tale norma, così come è oggi disposta. Se, infatti, da un lato vi è sostanziale certezza nel ritenere che il riferimento dell'art. 1 trovi applicazione in ogni forma di amministrazione, sia che si ricada in una materia armonizzata che non armonizzata³⁶, parlandosi di «europeizzazione» della materia amministrativa³⁷, non è mancato chi ha sostenuto il contrario, limitando il campo di applicazione del rinvio ai principi europei soltanto in quelle materie entro le quali l'Unione può esercitare la sua competenza, distinguendo tra amministrazione indiretta comunitaria ed amministrazione (puramente) interna³⁸.

Tale distinzione, che ha trovato terreno fertile anche in tempi più recenti, non sembra però condivisibile, per tre ordini di ragioni. In primo luogo, perché, come detto, l'idea dell'esistenza di vincoli derivanti dall'ordinamento europeo era radicata nel nostro ordinamento e nel procedimento amministrativo molto prima che intervenisse una riforma dell'art. 1, l. 241/1990, ciò che sembra all'apparenza poco compatibile con un'idea separatista tra ordinamenti. In secondo luogo, perché il disposto dell'art. 1 sembra assai chiaro nel connettere i vincoli derivanti dall'ordinamento interno (cioè i principi generali dell'ordinamento) con quelli derivanti dall'ordinamento europeo e l'uso della locuzione «*nonché*» appare abbastanza chiara, nel testo della norma. In terzo luogo, perché la giurisprudenza amministrativa

³⁵ Morbidelli, *Il procedimento*, cit., p. 1035; Predieri, *Il nuovo assetto dei mercati finanziari e creditizi nel quadro della concorrenza comunitaria*, Milano, 1992, pp. 185, ss. Per l'impostazione – che conferma l'idea di fondo di questo lavoro e, cioè, che l'integrazione europea abbia una funzione circolare – volta a veder come le idee giuridiche degli ordinamenti degli Stati membri abbiano a loro volta influenzato l'elaborazione dei principi europei si veda Bachof, *Die Dogmatik des Verwaltungsrechts vor den Gegenwartsaufgaben der Verwaltung*, Berlin, 1972, pp. 193, ss.

³⁶ Galetta, *Il diritto ad una buona amministrazione fra diritto UE e diritto nazionale e le novità dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in Civitarese Matteucci, Guarriello, Puoti (a cura di), *Diritti fondamentali e politiche dell'Unione europea dopo Lisbona*, Rimini, 2013, pp. 90, ss.; della Cananea, *Il rinvio ai principi dell'ordinamento comunitario*, in Sandulli M. A. (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2017, pp. 143, ss.

³⁷ Massera, *I principi*, cit., pp. 707, ss.

³⁸ Sorace, *La disciplina generale dell'azione amministrativa dopo la riforma del titolo V della Costituzione*, in AA.VV., *Annuario Associazione Italiana dei Professori di Diritto Amministrativo*, Milano, 2002, pp. 26, ss.

ha sin da subito radicato tali principi in qualsivoglia materia, indipendentemente dalla sua natura armonizzata o meno; ed un rapido sguardo agli arresti specificamente dedicati al principio di proporzionalità consente di deporre in tal senso³⁹.

1.3.2. L'applicazione dell'art. 1, l. 241/1990 ai «procedimenti tributari»

La citazione d'esordio al presente capitolo impone di considerare, appunto, come soltanto la strutturazione di un procedimento adeguatamente informato ai canoni di legittimità consenta di raggiungere la piena attuazione delle posizioni giuridiche soggettive, siano esse diritti od interessi legittimi. Ciò che si verifica anche in ambito tributario, e ancor di più in quegli schemi procedurali nei quali entra in gioco l'esigenza di tutela del patrimonio del contribuente/debitore; già da tale scansione, l'applicazione dell'art. 1, con i principi generali dell'azione amministrativa, alla materia tributaria sarebbe una conseguenza necessitata ma v'è un ulteriore ostacolo da superare e, cioè, la natura procedimentale dell'attuazione amministrativa della norma tributaria.

Dal punto di vista dogmatico, il problema dell'inquadramento dell'attività dell'Amministrazione finanziaria come "procedimento"⁴⁰ è stato in passato ampiamente affrontato⁴¹ e, sebbene ad oggi non manchino tesi volte a svuotare il

³⁹ Ad esempio, in ordine alle condizioni per il rilascio della concessione edilizia (Cons. Stato, sez. VI, 10 dicembre 2015, n. 5615); all'irrogazione di sanzioni (TAR Lecce, 14 maggio 2015, n. 1598); all'ambito delle concessioni amministrative (TAR Palermo, 18 giugno 2015, n. 1483); all'ambito demaniale (TAR Latina, 15 luglio 2013, n. 618) ed anche al rapporto tra contabilità pubblica e pubblico impiego (Corte dei Conti Sicilia, sez. giurisdizionale, 25 giugno 2013, n. 2489); alle condizioni per la sospensione della licenza di un esercizio pubblico (connettendo, peraltro, il principio di proporzionalità espressamente all'art. 1, l. 241/1990, TAR Torino, sez. II, 25 giugno 2018, n. 774).

⁴⁰ Nella sua classica accezione di sequenza di atti di più figure soggettive, finalizzata all'adozione di un atto (decisorio): per l'impostazione si faccia riferimento al ben noto lavoro di Sandulli, *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1940, *passim*. Si rinvia poi per la compiuta analisi dei diversi procedimenti e delle diverse fasi procedurali a Tedeschi, (voce) *Procedimento amministrativo*, Enc. Dir., vol. XXXV, Milano, 1986, pp. 872, ss. e spec. p. 875.

⁴¹ In particolare dal Maffezzoni, *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965, pp. 69, ss.

contenuto provvedimentale degli atti tributari⁴² (segnatamente, è da dire, quelli impositivi), non sembrano sussistere ostacoli alla elaborazione di una nozione di procedimento tributario. D'altro canto, a parere di chi scrive, non è nemmeno necessario indulgere all'evoluzione del dibattito dottrinario in merito alla natura del procedimento tributario (se, cioè, tale natura sia assimilabile a quella del procedimento amministrativo *tout court*⁴³), in quanto il diritto positivo sembra indubbiamente orientato verso una ricostruzione unitaria della nozione di procedimento. L'art. 1, più volte citato, fa infatti riferimento all'«attività amministrativa» e richiama la nozione di «singoli procedimenti» indubbiamente esprimendosi in senso tecnico; l'art. 13, dal canto suo, fa riferimento tanto alla prima, quanto alla seconda nozione e non sembrano esistere ragioni per ritenere che tali sintagmi (e, segnatamente, quello di cui al secondo comma dell'art. 13) non siano utilizzati altrettanto tecnicamente, assolvendo dunque ad una nozione unitaria di procedimento. In effetti, già il solo fatto che il Legislatore si sia posto il problema di escludere talune norme della l. 241/1990 dai “procedimenti tributari” conferma che la comunanza di significato della nozione di “procedimento” amministrativo avrebbe determinato, *senza una espressa clausola di esclusione*, l'applicazione di tutte le norme della l. 241/1990.

Tali conclusioni devono valere, necessariamente, tanto per l'accertamento⁴⁴, tanto per la riscossione⁴⁵. Tale conclusione è, ad oggi, ancor più diretta se si tiene in

⁴² Nella prospettiva, partendo dalla strada tracciata dal Capaccioli, di una “neutralizzazione” della nozione di provvedimento amministrativo in ambito tributario, dove tale nozione finisce con il fondersi con quella di “atto impugnabile”, si muove Russo, *L'accertamento tributario nel pensiero di Enzo Capaccioli: profili sostanziali e processuali*, Riv. Dir. Trib., 6/2010, pp. 661, ss.

⁴³ In merito alla individuazione della prevalenza dello schema procedimentale, collegato strettamente alla assunzione dell'attività tributaria tra le funzioni essenziali dello Stato si rinvia, comunque, a Fantozzi, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, p. 220 e spec. nt. 1 per ampi richiami dottrinari.

⁴⁴ Invero, è comunque d'uopo precisare che il campo dell'accertamento è stato l'autentico banco di prova delle discussioni in ordine alla natura procedimentale, o meno, dell'attività tributaria. Di certo le ragioni di tale parcellizzazione sono innervate da un interesse relativamente scarso della dottrina sulla riscossione ma anche dal dato, certo più interessante, che l'accertamento è il momento in cui l'imponibile si forma, muovendosi, dunque, nell'idea che i “giochi sono fatti” già in quella fase, mentre la fase riscossiva è puramente esecutiva. Ciò, comunque, quand'anche fosse vero (e non sempre lo è: si pensi al caso della cartella notificata *sine titulo*) non esclude che

considerazione, da un lato, la concentrazione della fase di accertamento con quella di riscossione e, dall'altro, la pubblicizzazione della stessa attività di riscossione che ha determinato in ogni caso l'iscrizione di tale procedimento ai principi generali dell'azione amministrativa⁴⁶. Sotto tale profilo, lo stesso diritto positivo appare confermare tale ordine di idee dalle quali si sta muovendo, in particolare tenendo in considerazione talune norme del decreto fiscale del 2016 alla luce dell'interpretazione della prima giurisprudenza formatasi.

In particolare, l'art. 1, comma 5, d.l. 193/2016 dispone che il nuovo ente (Agenzia delle Entrate-Riscossione) debba operare *«nel rispetto dei principi di legalità e imparzialità, con criteri di efficienza gestionale, economicità dell'attività ed efficacia dell'azione, nel perseguimento degli obiettivi stabiliti»* nonché *«garantendo la massima trasparenza degli obiettivi stessi, dell'attività svolta e dei risultati conseguiti»*. Una formulazione, dunque, che riprende i classici principi dell'azione amministrativa, a riprova che, stando al diritto vigente, la riscossione vada considerata come procedimento. Per lo più, la stretta connessione che ad oggi interessa la fase impositiva e quella di riscossione fa emergere l'importanza di una norma come l'art. 3, d.l. 193/2016, in base al quale (comma 1) l'Agenzia delle Entrate (intesa come ente pubblico economico e non come il nuovo ente strumentale) *« può utilizzare le banche dati e le informazioni alle quali è autorizzata ad accedere sulla base di specifiche disposizioni di legge, anche ai fini dell'esercizio delle funzioni relative alla riscossione»*; ed inoltre (comma 3), si specifica che *«L'Agenzia delle entrate-Riscossione è autorizzata ad accedere e utilizzare i dati di cui al presente articolo per i propri compiti di istituto»*. Quindi, i due profili dell'imposizione e della riscossione vengono avvicinati ancor di più, in quanto

la riscossione (ed la conseguenziale esecuzione forzata) siano configurabili, a loro volta, come procedimenti.

⁴⁵ Gallo / Pezzuto, *Il destinatario della richiesta di accesso agli atti nell'accertamento*, Rass. Trib., 1/1998, pp. 93, ss. e spec. nt. 1.

⁴⁶ Con la conseguenza che è applicabile, tra l'altro, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione la disciplina dell'esecuzione forzata nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni di cui all'art. 14, d.l. 31 dicembre 1996, n. 669 (Cass. sez. III, 7 giugno 2018, n. 14739, nonché cfr. la novella al citato articolo intervenuta ad opera dell'art. 19-*octies*, comma 3, d.l. 16 ottobre 2017, n. 148).

vengono attribuite all'Agente della riscossione quei poteri istruttori che, ordinariamente, spetterebbero all'ente impositore: in ciò dunque confermandosi la piena comunanza dei principi generali dell'azione amministrativa che devono informare anche il momento della riscossione. E, pertanto, viene ulteriormente confermata la piena applicabilità dei principi generali di cui all'art. 1 alla riscossione, incluso il rinvio ai principi derivanti dall'ordinamento europeo; incluso quello di proporzionalità.

Ci si potrebbe però domandare se la situazione sia stata sempre così oppure se, appunto, ciò costituisca una novità derivante dalla pubblicizzazione dell'attività di riscossione. La prima soluzione appare indubbiamente quella più coerente, e del resto la dottrina anche in tempi non sospetti ha praticamente da sempre ritenuto senza dubbio applicabile (nella specie) il principio di proporzionalità alla fase di riscossione⁴⁷, oltre che a quella di accertamento e (in genere) la piena applicabilità dei principi generali dell'azione amministrativa alla fase esattoriale⁴⁸. Ed anche la giurisprudenza di merito non ha mai avuto dubbi sull'applicabilità delle norme della l. 241/1990 alla fase di riscossione⁴⁹, salve, naturalmente, le condizioni di compatibilità della disciplina del procedimento amministrativo rispetto alle specificità di quello tributario⁵⁰ e sino a giungere alla conclusione della piena applicazione, tra gli altri, del principio di proporzionalità⁵¹. Tanto è che il problema potrebbe semmai porsi all'inverso e, cioè, se siano o meno applicabili quelle statuizioni, sotto la vigenza del precedente sistema di riscossione, al nuovo sistema e se, quindi, tra i due modelli esista una vera e propria

⁴⁷ Connettendo l'argomentazione proprio alla tutela della proprietà e alla libertà di iniziativa economica, libertà fondamentali sancite negli artt. 41, 42 Cost., emerge la necessità dell'applicazione dei principi generali dell'azione amministrativa, tra cui appunto quello di proporzionalità: Esposito, *La riscossione*, in Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, p. 792.

⁴⁸ Piantavigna, *Riflessioni sull'autotutela parziale alla luce dell'ondivaga nomofilassi della Cassazione*, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 3/2016, pp. 77, ss.

⁴⁹ Si veda, sia pure in termini negativi, Comm. Trib. Reg. Toscana-Firenze, sez. VIII, 4 ottobre 2017, n. 2158.

⁵⁰ Cass. sez. V, 18 settembre 2015, n. 18488.

⁵¹ Comm. Trib. Prov. Cosenza, sez. I, 19 marzo 2009, n. 253.

modificazione strutturale oppure possa individuarsi una sostanziale continuità. E vi sono elementi che sembrano deporre verso la seconda soluzione.

In particolare, l'art. 1, comma 3, terza alinea del d.l. 193/2016 sancisce che il nuovo ente «*subentra, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia*», ciò che implica una relativa stabilità nell'ambito dei principi applicabili al procedimento di riscossione prima e dopo la riforma. E la giurisprudenza conferma tale ottica, nel sancire che, nell'ambito dei giudizi pendenti, nei rapporti tra Equitalia e il nuovo ente «Agenzia delle Entrate-Riscossione» non si registri una successione a titolo universale (con conseguente interruzione *ex art. 110 cod. proc. civ.*) bensì una successione a titolo particolare – senza configurabilità di una vicenda anormale del processo – *ex art. 111 cod. proc. civ.*, trattandosi di un trasferimento di rapporti ma non della estinzione di un soggetto con conseguente costituzione di un nuovo soggetto⁵².

Questo discorso pone poi l'ulteriore aspetto del coordinamento tra le disposizioni della l. 241/1990 e quelle dello Statuto dei Diritti del Contribuente, applicabili, in forza dell'art. 17, l. 212/2000, anche alla fase di riscossione, nonché ovviamente ad ogni altra disposizione contemplata nelle singole leggi d'imposta. Non essendo infatti previsto in alcuna di queste norme un riferimento ai principi generali dell'azione amministrativa, un'ulteriore obiezione potrebbe concernere l'applicazione del principio *lex specialis derogat generali*. Tale soluzione però non soddisfa nemmeno in astratto e la cartina di tornasole di quanto si afferma è costituita dal rapporto tra l'art. 3, l. 241/1990 e l'art. 7, l. 212/2000. Entrambe le norme disciplinano l'obbligo di motivazione dei provvedimenti (amministrativi in generale, la prima; tributari, la seconda). Orbene, l'art. 3, nell'enunciare l'obbligo motivazionale, sancisce che la Pubblica Amministrazione deve indicare nell'atto *a) i presupposti di fatto; b) le ragioni giuridiche che hanno condotto alla determinazione, nonché c) le risultanze dell'istruttoria, vale a dire le prove su cui la P.A. ha fondato la propria determinazione*. L'art. 7, invece, pur riproducendo fedelmente il contenuto dell'art. 3, lo riproduce solo

⁵² Cass. sez. V, 15 giugno 2018, n. 15869.

in parte, senza far riferimento alle risultanze dell'istruttoria. Ciò, di per sé, ha posto e pone il dubbio se l'Amministrazione finanziaria debba indicare non solo le ragioni della propria decisione ma anche le prove. La risposta affermativa, o almeno una delle sue motivazioni⁵³, si basa sul dato che l'art. 3, l. 241/1990, comunque applicabile anche ai procedimenti tributari, non potrebbe esser limitato dall'applicazione dell'art. 7 di una legge che, da suo contenuto, impone tutta una serie di garanzie al contribuente, senza contare che prima dell'entrata in vigore dello Statuto erano proprio le norme della l. 241 ad applicarsi ai procedimenti tributari. Sicché, più in generale, può parlarsi di "ultrattività" delle norme (applicabili ai procedimenti tributari) della l. 241/1990 che, così come concerne l'art. 3, è ben idonea ad estendersi all'applicazione del contenuto dell'art. 1 e, quindi, una volta di più, a consentir l'estensione dei "principi derivanti dall'ordinamento comunitario" ai procedimenti tributari.

2. Principi generali dell'azione amministrativa ed il settore dell'esecuzione forzata

Fino a questo momento si è fatto riferimento alla "riscossione" intendendo quella zona franca che separa il momento di formazione dell'imponibile dal momento esecutivo vero e proprio che, notoriamente modellato sulla struttura del processo esecutivo, è stata ancor meno trattata dalla dottrina tributaristica ritenendola un momento attinente, in ogni caso, al processo⁵⁴. Ed infatti, è ben nota la diatriba⁵⁵ tra coloro che, a livello dogmatico, inquadrano la disciplina dell'esecuzione forzata nell'ambito giurisdizionale⁵⁶ piuttosto che amministrativo⁵⁷, con tutti gli importanti corollari in ordine alla configurazione del congegno di garanzie per il contribuente.

⁵³ Si veda l'ampia dimostrazione di tale assunto in Cipolla, *La prova*, cit., pp. 307, ss.

⁵⁴ Tinelli, *Statuto dei diritti*, cit., pp. 3, ss.

⁵⁵ Che ha trovato un riverbero anche nella giurisprudenza, che oscilla tra le due soluzioni prospettate nel testo: sul punto cfr. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2018, pp. 452, ss.

⁵⁶ Laporta, *La riscossione delle imposte dirette secondo il nuovo T.U. 29 gennaio 1958, n. 645*, Roma, 1960, pp. 74, ss.

⁵⁷ Magnani, *Sulla legittimità costituzionale dell'art. 209 del testo unico delle leggi sulle imposte dirette*, Dir. Prat. Trib., 1962, pp. 39, ss.

A tali approdi invero già giungeva Romano, *Esazione delle imposte dirette*, Enc. Giur. It., V, Milano, 1906, pp. 578, ss. ove l'Autore riteneva di discernere espressamente l'attività esecutiva delle imposte rispetto all'esecuzione forzata civilistica, concludendo che tale discernimento non

In effetti, percorrere l'una piuttosto che l'altra strada ha delle notevolissime implicazioni, non solo d'ordine teorico. Se, infatti, si reputa che l'esecuzione forzata, attivandosi con il pignoramento (*ex art. 49, d.p.r. 602/1973*) dia luogo ad un procedimento assimilabile ad un giudizio di esecuzione ordinario, pur tenendo conto delle peculiarità sia soggettive che oggettive che informano tale procedura, il problema della tutela del contribuente non può che riverberarsi in soluzioni che attengono, appunto, al panorama giurisdizionale. Ed infatti, le tesi volte a riconnettere l'estensione dei principi del giusto processo al processo di esecuzione⁵⁸ ben possono avvicinarsi anche all'esecuzione forzata, dove una moltiplicazione del controllo giurisdizionale sul sacrificio dell'integrità patrimoniale del contribuente costituirebbe la giusta misura a fronte della esazione da parte dell'Agente per la riscossione. Questo, però, in una prospettiva *de jure condendo* e comunque muovendo dal dato che l'esecuzione forzata esattoriale abbia natura giurisdizionale, ciò che è tutto da dimostrare, apparendo, ormai, i relativi argomenti a sostegno di tale ricostruzione, fundamentalmente deboli⁵⁹. In particolare, è da rilevare che all'affermazione secondo cui bisognerebbe riconoscere natura giurisdizionale all'esecuzione esattoriale sulla base dell'intervento dell'organo giurisdizionale, era ed è agevole rispondere che, ieri come oggi, tale intervento appare comunque marginale ed i poteri del giudice si esplicano, principalmente, nella fase soddisfattiva⁶⁰ e non in quella espropriativa *strictu sensu*.

Invero, muovendo dalla base di partenza opposta e, cioè, dalla natura giuridica amministrativa dell'esecuzione⁶¹, è chiaro che in tal caso anche tale procedura dovrà essere retta dai principi cardine dell'azione amministrativa, sia pur in misura diversa oppure, se si vuole, in misura combinata rispetto agli strumenti del diritto processuale. Ed infatti, l'art. 49, comma 2, d.p.r. 602/1973, sancisce che il procedimento di

fosse da ricondurre ad un rapporto di genere (esecuzione civile) a specie (esecuzione esattoriale) ma ad una distinzione proprio per materia, processuale la prima, amministrativa la seconda.

⁵⁸ Si veda sul punto il dibattito in Tinelli, *Statuto*, cit., spec. nt. 75.

⁵⁹ Su cui Glendi, *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, Dir. Prat. Trib., 1992, pp. 2240, ss. e spec. pp. 2245, ss.

⁶⁰ Si veda, oltre all'opera citata nella nota precedente, Guidara (voce) *Esecuzione forzata tributaria*, Dig. Disc. Priv. Sez. Comm., Agg., Milano, 2017, pp. 169, ss.

⁶¹ Glendi, *Natura*, cit., p. 2250.

espropriazione forzata è sì regolato dalle norme del codice di procedura civile ma in quanto non derogate dalle norme specifiche del medesimo d.p.r. 602, in ciò confermando che se pur non si volesse sostenere la natura, puramente e semplicemente, amministrativa del procedimento di espropriazione, comunque essa ha quantomeno natura ibrida⁶², giusta la clausola di compatibilità che limita l'applicazione di norme di stampo esclusivamente processuale. Quindi, volendo, si potrebbe anche distinguere, come già detto, tra fase puramente espropriativa e fase satisfattiva (attinente la distribuzione del ricavato dell'esecuzione), dove il ruolo del giudice è meno marginale e non confinato al momento delle opposizioni, ma sempre con l'*arriere-pensée* che la fase puramente espropriativa ha natura amministrativa ed, anzi, di autotutela pubblica svolta nella forma di un procedimento amministrativo⁶³.

Ciò trova conferma, se non altro e come si avrà modo di vedere più avanti (*par.* 4), nel fatto che il pignoramento possa atteggiarsi, in presenza di determinate condizioni (patologiche) anche come atto impositivo⁶⁴ (quantomeno ai fini dell'ampliamento del catalogo degli atti impugnabili nel giudizio tributario *ex art.* 19, d.lgs. 546/1992). Trova ulteriore conferma, tale considerazione, nel ruolo dell'Agente della Riscossione, che è il vero protagonista anche della fase espropriativa in senso stretto: organo amministrativo, quindi, che si occupa di tutte le fasi della procedura, come del resto dimostra l'ultimo comma dell'art. 49, d.p.r. 602/1973. E, da ultimo, trova conferma nella giurisprudenza di legittimità, che, nel distinguere tra *atto* di

⁶² Così anche Ingraio, *La natura «ibrida» dell'espropriazione forzata per la riscossione dei tributi*, Corr. Trib., 33/2011, pp. 2701, ss., ove l'Autore individua come corollario di tale conclusione l'obbligo di motivare gli atti esecutivi predisposti dall'agente per la riscossione (nt. 13).

⁶³ Falsitta, *Funzione vincolata*, cit., pp. 1047, ss.

⁶⁴ Si prenda quanto detto *cum grano salis*, poiché si allude soltanto all'ipotesi in cui il pignoramento sia il primo atto notificato al contribuente per difetto di notifica dell'atto impositivo presupposto.

E tuttavia i recenti - e ben noti - approdi giurisprudenziali, che si vedranno *infra*, confermano la giurisdizione delle Commissioni in questa particolare ipotesi, con ciò potendosi glissare un'ulteriore obiezione mossa alla ricostruzione della natura giuridica dell'esecuzione come amministrativa, vale a dire il fatto che le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi fossero proponibili solo dinanzi al giudice ordinario: come si vede, anche tale affermazione (rinvenibile ad esempio in Giorgetti, *Profili dell'esecuzione forzata tributaria*, Dir. Prat. Trib., 4/2006, pp. 777, ss.) non è vera in assoluto.

pignoramento e *notifica* del pignoramento, attribuisce natura fidefacente soltanto a quest'ultima, ma non al contenuto del primo in quanto, appunto, atto di parte⁶⁵. Sembra quindi potersi condividere l'affermazione secondo la quale nell'esecuzione esattoriale prevalga la componente dell'autotutela amministrativa⁶⁶, con la conseguente ascrizione alla categoria dei provvedimenti degli atti dell'espropriazione e, principalmente, del pignoramento⁶⁷.

L'assoggettamento ai principi generali dell'azione amministrativa deve dunque informare ogni fase dell'espropriazione e l'esigenza del rispetto del principio di proporzionalità discende dalla constatazione che, a più riprese, la Corte Costituzionale ha ritenuto che l'espropriazione «risponde all'esigenza di pronta realizzazione del credito fiscale, attuata con una procedura improntata a criteri di semplicità e di speditezza, i quali possono comportare non solo presunzioni in ordine all'appartenenza dei beni e preclusioni nelle opposizioni, ma anche limiti probatori»⁶⁸. Si tratta di poteri forti ed invasivi, il cui utilizzo richiede le opportune cautele, poiché la prevalenza dell'interesse fiscale, pur intuibile in tale fase, non può comunque ritenersi assoluta e totalmente svincolata da ogni limite.

Si tenga conto, preliminarmente, che ciò ha delle ricadute importanti anche in quelle ipotesi disciplinate dal codice di procedura civile, (*infra, par. 4*). Mentre, come ci si accinge a vedere subito, ciò comporta l'applicazione del principio di proporzionalità anche alle fasi prodromiche l'esecuzione vera e propria e, cioè, la fase delle garanzie. Sotto tale profilo, esiste una nutrita giurisprudenza di merito che, però, ha un'applicazione limitata *ratione materiae* e, quindi, rispetto al più generale ventaglio delle garanzie di cui dispone l'Agente per la Riscossione sul patrimonio del

⁶⁵ Cass., sez. III, 9 novembre 2017, n. 26519.

⁶⁶ A tali conclusioni giunge ormai anche la dottrina civil-processualistica. Si veda, p. es., Arieta / De Santis, *Trattato di diritto processuale civile – L'esecuzione forzata*, Vol. III, tomo II, Padova, 2007, p. 1342.

⁶⁷ Basilavecchia, *Il fermo amministrativo e la giurisdizione tributaria*, in Batistoni Ferrara (a cura di), *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, Torino, 2007, spec. pp. 101, ss.; Guidara, *Esecuzione*, cit., pp. 169; Id., *Inviti al pagamento "bonario" e tutela giurisdizionale del contribuente*, Riv. Dir. Trib., 11/2006, pp. 820, ss.

⁶⁸ Corte Cost., ord. 2 novembre 2000, n. 445; ed anche, tra gli svariati precedenti a tale statuizione, Corte Cost. 24 ottobre 1995, n. 444.

contribuente, soltanto per alcune di esse un problema di proporzionalità si è posto in modo importante. Si allude all'ipoteca, al fermo amministrativo e, entro certi limiti, al c.d. "blocco dei pagamenti" o "fermo amministrativo dei pagamenti", sia generico, sia specifico per la riscossione dei tributi.

3. Il principio di proporzionalità nelle fasi prodromiche l'esecuzione forzata. Premessa.

L'esigenza di una piena ed effettiva riscossione del tributo, quale modello attuativo dell'art. 53, comma 1, Cost. nella luce dell'obbligo di concorso alle spese pubbliche, presuppone l'esistenza di strumenti che garantiscano l'entità del patrimonio del contribuente, in modo da aumentare la probabilità di soddisfacimento del credito tributario⁶⁹. È forse proprio in tale *sedes materiae* che emerge in maniera ancor più netta la tensione tra effettività del concorso alle pubbliche spese ed efficienza della riscossione del tributo, tensione che, come detto, trova fondamento nell'obbligo di concorrere alle spese pubbliche. Con ciò non vuol certo affermarsi che la giustificazione delle garanzie del credito tributario trovi a propria volta cittadinanza nella norma costituzionale ed anzi, proprio in ragione del loro carattere ancillare alla riscossione, esse non sono orientate a perseguire l'interesse fiscale ma ne sono, semmai, un modulo attuativo⁷⁰. Dunque, se da un lato il *trade off* tra efficienza ed effettività è giustificabile costituzionalmente, dall'altro non lo è *ex se* il modulo posto a presidio dell'efficienza che, quindi, andrà a sua volta soggetto a sistematico controllo di legittimità, ragionevolezza e proporzionalità⁷¹ in un'indagine caso per caso: tale è la ragione per il vivace contenzioso di merito che interessa alcuni tra questi modelli di garanzie del credito.

⁶⁹ Falsitta, *Manuale*, cit., p. 311.

⁷⁰ In tal senso è opportuno riprendere la distinzione tra interesse fiscale e interesse dello Stato all'agevole e costante percezione dei tributi, con la conseguenza che soltanto il primo trova base giuridica in Costituzione mentre il secondo, che ne è una conseguenza, trova spazio solo nei moduli attuativi dei tributi. Sul punto, cfr. Fedele, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, Riv. Dir. Trib., 1/2002, pp. 31, ss.

⁷¹ Cipolla, *Dalla riscossione*, cit., p. 554; Ingraio, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, p. 14.

In linea di prima approssimazione, si può anticipare come siano proprio queste esigenze a bilanciarsi rispetto ad una caratteristica che assumono questi atti, di cui si dibatte la loro natura provvedimentale e, quindi, la esistenza o meno di un generalizzato obbligo di motivazione di adozione della misura. Pur essendo di fatto atti “amministrativi”, i dubbi principali concernono proprio l’assolvimento di tale obbligo motivazionale ma anche nell’ipotesi in cui dovesse concludersi che tale obbligo non sussista (ma è da dire che la giurisprudenza e la dottrina⁷² sono orientati per la soluzione affermativa), comunque il controllo di proporzionalità diverrà un controllo esterno, che assumerà diverse sfaccettature a seconda della tipologia di misura, dell’entità del patrimonio del contribuente, della posizione rivestita da quest’ultimo e dagli effetti indotti provocati dall’adozione della misura.

Ciò spiega l’eterogeneità delle decisioni delle Commissioni Tributarie in tale ottica.

Peraltro, sempre a livello di premessa, non può non sottacersi il ruolo che assumono le garanzie costituzionali in questa fase che, pur prodromica all’esecuzione forzata, attiene *tout court* alla fase di riscossione – ciò che, se non altro, è dimostrato dalle sostanziali differenze rispetto alle garanzie disciplinate nella fase di accertamento ed in quella istruttoria. Ebbene, vista la natura marcatamente pubblicistica di queste misure, esse non sfuggono in ogni caso all’alveo dell’art. 97 Cost.⁷³ e, quindi, non possono sfuggire all’applicazione dei principi generali dell’azione amministrativa. Ecco, dunque, un ulteriore spazio per il sindacato di proporzionalità delle misure adottate, essendo infatti necessario il rispetto dell’art. 1, l. 241/1990.

3.1. Proporzionalità ed ipoteca esattoriale

⁷² *Infra* nel testo per riscontri giurisprudenziali ma sull’orientamento dei giudici di legittimità si rinvia a Messina, *L’iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in Glendi / Comelli (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, pp. 147, ss., spec. pp. 158-159 e (per le indicazioni di giurisprudenza) nt. 31.

⁷³ Basilavecchia, *Profili costituzionali della riscossione*, Riv. Dir. Trib., 6/2015, pp. 473, ss.

Probabilmente l'ipoteca esattoriale costituisce il principale banco di prova della piena ricezione del principio di proporzionalità come *justiciabile*, cioè come parametro idoneo ad invalidare l'atto qualora risulti eccessivo rispetto al parametro di volta in volta considerato. Questo per l'evidente delicatezza che involge il trattamento dell'istituto dell'ipoteca che, attenendo ai beni immobili del debitore, presenta margini certamente problematici in ordine alla tutela dell'integrità patrimoniale del soggetto esecutato. Ma non solo: la stessa ipoteca esattoriale si pone in termini problematici anche nell'ottica dell'individuazione della natura giuridica, in quanto è affermazione costante in giurisprudenza il fatto che tale istituto non possa essere assimilato all'ipoteca legale di cui all'art. 2817 cod. civ., ma costituisca, al contrario, una forma di ipoteca *sui generis* rispetto ai modelli civilistici⁷⁴.

Di modelli di ipoteca, nell'ambito del procedimento tributario, ne esistono invero diverse tipologie, ma soltanto alcuni di essi presentano quelle problematiche di proporzionalità che hanno poi trovato riscontro in giurisprudenza.

L'art. 22, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, prevede la possibilità, in capo all'ente impositore, di iscrivere ipoteca qualora sussistano le condizioni (*periculum in mora* e *fumus boni juris*) per l'adozione di misure cautelari, sulla base dell'atto di contestazione, del provvedimento di irrogazione delle sanzioni o del processo verbale di constatazione. Tale forma di ipoteca, tuttavia, presuppone un controllo giurisdizionale immediato poiché, ai fini dell'iscrizione, l'ufficio deve rivolgersi alla Commissione Tributaria, avviando quindi un procedimento volto principalmente alla verifica delle condizioni per la concessione della misura. Il procedimento segue la linea di un vero e proprio giudizio di accertamento⁷⁵ entro il quale, in contraddittorio con il contribuente inciso, si compiranno tutte le valutazioni anche nell'ordine della proporzionalità.

Diversa invece si atteggia l'ipoteca di cui all'art. 77, d.p.r. 602/1973, che è atto dell'Agente della Riscossione, non essendo previsto l'intervento del giudice. Ai sensi di

⁷⁴ Cass. sez. I, 1° marzo 2012, n. 3232. Diversamente da quanto avveniva per l'ipoteca disciplinata dall'art. 26, l. 7 gennaio 1929, n. 4, la cui disposizione faceva chiaramente riferimento all'ipoteca «legale».

⁷⁵ Sul problema si veda Miceli, *Sulla natura del procedimento di iscrizione ipotecaria a tutela del credito sanzionato*, Riv. Dir. Trib., 4/2003, pp. 393, ss.

tale norma, decorso il termine per l'inizio dell'esecuzione il ruolo (o, comunque, il titolo su cui si basa la riscossione e quindi l'accertamento esecutivo) costituisce titolo per l'iscrizione di ipoteca per un importo pari al doppio di quello per il quale si procede. In linea di principio, l'iscrizione di ipoteca costituisce una facoltà per l'Agente della Riscossione⁷⁶ ed infatti il secondo comma dell'art. 77 dispone, simmetricamente, un obbligo di iscrizione qualora l'importo complessivo del credito per il quale si procede non superi il 5% del valore dell'immobile da sottoporre alla successiva espropriazione. Emerge, dunque, lo stretto legame tra tale atto e la successiva espropriazione, in quanto, ai fini dell'adozione della misura, è necessario che siano soddisfatte le condizioni per procedere all'esecuzione forzata. Anche tale assunto trova conferma in un'eccezione, che è quella contemplata nel comma 1-*bis* dell'art. 77, dpr. 602/1973, ai sensi del quale l'Agente può iscrivere ipoteca anche quando non si siano verificate le condizioni per procedere all'espropriazione purché l'importo del credito da riscuotere non sia inferiore ad una data soglia, pari a ventimila euro.

Dalla disciplina suesposta emerge, quindi, che in via di principio l'Agente non è condizionato ad un limite minimo dell'importo del credito per iscrivere ipoteca, salvo, appunto, l'ipotesi in cui non siano soddisfatte le condizioni quantitative per l'espropriazione, ove è previsto un limite minimo di ventimila euro⁷⁷. Questa relativa libertà di procedere all'iscrizione, unitamente al dato, ormai acclarato, che l'iscrizione di ipoteca abbia un contenuto provvedimentale⁷⁸, determina l'esigenza che l'ipoteca segua il criterio di proporzionalità ai fini della sua adozione.

⁷⁶ Cannizzaro, *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, Torino, 2013, p. 96.

⁷⁷ Si potrebbe però affermare che un limite minimo è comunque previsto e, cioè, quello dell'espropriazione, fuori dalle ipotesi previste dal citato comma 1-*bis*. In effetti, ad oggi, tale considerazione appare corretta proprio in forza di tale comma ma prima della sua introduzione (ad opera del d.l. 16/2012) si echeggiava in dottrina una sostanziale autonomia tra i presupposti per l'esecuzione forzata e quelli per l'iscrizione di ipoteca, pur non negandosi la stretta correlazione tra i due istituti: cfr. Cannizzaro, *Sull'iscrizione di ipoteca nella fase di riscossione*, Riv. Dir. Trib., 4/2008, pp. 251, ss. La giurisprudenza più recente, invece, depone nel senso della estensibilità del limite quantitativo per l'espropriazione anche all'ipoteca: Cass. sez. V, 8 giugno 2017, n. 16110.

⁷⁸ Sul dibattito cfr. La Rosa, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, Riv. Dir. Trib., 4/2008, pp. 335, ss.

Il principale problema, che innerva il giudizio di proporzionalità, concerne il rapporto tra l'iscrizione di ipoteca e il credito per il quale si procede⁷⁹, proprio in considerazione dell'assenza di qualsivoglia limitazione quantitativa, quantomeno in via diretta. Ed infatti, non mancano pronunce con le quali l'ipoteca è stata cancellata in forza della esiguità delle somme dovute⁸⁰. Non esistendo però un criterio cui far riferimento per valutare l'esiguità, o meno, della somma, è chiaro che tale forma di controllo sarà necessariamente relativizzata e parametrata alla situazione economica del singolo contribuente. Il che, se si vuole, da un lato non può che costituire un ulteriore modulo attuativo del principio di capacità contributiva, che varia a seconda del contribuente considerato e, dall'altro, è una valorizzazione degli effetti indotti dall'iscrizione di ipoteca, assumendo infatti un ruolo fondamentale l'entità del patrimonio prima e dopo l'attuazione della misura. Così, si afferma in giurisprudenza, nell'ottica della proporzionalità, che «*occorre valutare la situazione economica e reddituale del contribuente*» prima di dare inizio alle azioni conservative⁸¹. Seguendo questa linea di ragionamento, la giurisprudenza impone che sussista quantomeno una relazione di proporzionalità e congruità tra l'ipoteca iscritta e l'importo del credito o, comunque, l'interesse privato vulnerato dall'adozione della misura⁸². Spingendosi ancor più oltre, non è mancato chi ha definito l'ipoteca come atto sì facoltizzato ma discrezionale⁸³, a contenuto provvedimentale, potendo l'Agente tanto scegliere se adottare o meno la misura, sia di graduarla secondo le specifiche esigenze, sicché il controllo di proporzionalità finisce per tradursi nell'«*individuazione delle specifiche esigenze che ne*

⁷⁹ Lovecchio, *Luci ed ombre della disciplina della riscossione coattiva*, Fisco, 26/2014, pp. 2569, ss. Ed in effetti in dottrina è stata echeggiata l'opportunità di un riferimento, nella motivazione del provvedimento, alla proporzione tra il credito per cui si procede e la misura adottata: in tali termini Sandullo, *L'iscrizione di ipoteca ex art. 77 del D.P.R. n. 602/1973*, il Fisco, 17/2009, pp. 2719, ss.

⁸⁰ Comm. Trib. Prov. Pisa, sez. II, 26 maggio 2008, n. 49.

⁸¹ Si veda Comm. Trib. Reg. Lazio-Roma, sez. XXXVI, 14 novembre 2008, n. 126.

⁸² Comm. Trib. Prov. Veneto-Treviso, sez. V, 15 dicembre 2008, n. 90.

⁸³ Ed in effetti anche in dottrina non è mancato chi ha rimarcato l'assenza della portata vincolata dell'attività amministrativa nell'ambito dell'individuazione delle misure, deficitando un vincolo normativo da tenere in considerazione ed emergendo, quindi e simmetricamente, l'esigenza del controllo di proporzionalità: cfr. Zanotti, *Le misure cautelari tributarie: fattispecie di possibile abuso*, Dir. Prat. Trib., 2/2018, pp. 678, ss.

giustificano l'adozione in rapporto alla proporzione tra la misura adottata e l'entità del credito garantito, alle circostanze concrete, attinenti alla situazione patrimoniale ed alla condotta del debitore, da cui possa desumersi il pericolo di perdita delle garanzie del credito medesimo»⁸⁴: ecco, dunque, in che modo il controllo finisce per essere completamente relativizzato.

Il controllo di proporzionalità concerne, poi, ulteriormente, l'ipotesi di concorrenza tra misure cautelari di segno diverso sul medesimo oggetto oppure l'iscrizione di diverse ipoteche sul medesimo credito⁸⁵. Anche in tal caso l'indagine segue i singoli casi di specie, ma non mancano considerazioni valide in termini assoluti. Così, si è ritenuto che qualora un fermo, o altra misura, sia sufficientemente capiente da garantire adeguatamente il credito per il quale si procede, l'iscrizione di una ulteriore ipoteca non è giustificata dal principio di proporzionalità, con conseguente cancellazione⁸⁶. Del pari, è stata ritenuta contrastante con il principio di proporzionalità l'iscrizione di una nuova e ulteriore ipoteca su un altro bene immobile del contribuente quando la prima fosse già idonea a coprire integralmente la somma per la quale si agisce⁸⁷.

Dal contenzioso qui esposto emergono una serie di considerazioni, a partire dalla prima, fondamentale, riguardante lo schema del controllo di proporzionalità, che assume di volta in volta, in forza del modello tedesco, la sfaccettatura trifasica dell'idoneità, della necessità e della proporzionalità in senso stretto. Talvolta, infatti, il controllo giudiziale si ferma all'inidoneità di una nuova ipoteca a garantire ulteriormente il credito quando già la prima, o un'altra misura, fosse già idonea ad assolvere a tale funzione. In altre ipotesi, invece, i giudici richiedono la verifica della necessità e della congruità della misura, rispetto all'entità del credito e rispetto agli effetti indotti. Altre volte, invece, guardando alla diversità degli interessi in gioco,

⁸⁴ Comm. Trib. Prov. Campania-Caserta, sez. XV, 24 settembre 2007, n. 270.

⁸⁵ Un aspetto, questo, che interessa non solo il diritto tributario ma anche il diritto civile e, segnatamente, fa emergere il problema della responsabilità processuale del creditore per eccessiva iscrizione di ipoteca. Si veda, per il dibattito, Achille, *Eccesso di iscrizione ipotecaria e "principio" di proporzionalità delle garanzie rispetto al credito*, Riv. Dir. Civ., 2/2018, pp. 460, ss.

⁸⁶ Comm. Trib. Prov. Massa Carrara, sez. I, 30 luglio 2009, n. 250.

⁸⁷ Comm. Trib. Reg. Puglia-Bari, sez. X, 14 febbraio 2012, n. 10.

entra in scena la proporzionalità in senso stretto, richiedendosi fondate ragioni per la prevalenza dell'interesse pubblico su quello privato. Questo come primo dato.

In secondo luogo, è evidente che nelle pronunce esaminate manchi di fatto una qualsivoglia norma che dovrebbe esser violata tale da giustificare la cancellazione o la dichiarazione di nullità dell'ipoteca esattoriale. Il che, come si anticipava in apertura, dimostra come il principio di proporzionalità sia stato introiettato sino a divenir esso stesso parametro di legittimità e, quindi, precettivo a tutti gli effetti.

La terza considerazione concerne la *sedes* nella quale far valere la violazione del principio di proporzionalità, che è indubbiamente la giurisdizione tributaria. Ciò, però, solo a seguito della novella che ha interessato l'art. 19, d.lgs. 546/1992, e che ha introdotto (*ex art. 35, d.l. 223/2006*), nel catalogo degli atti impugnabili, al punto *e-bis*), «*l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*». In forza di tale disposizione, al giudice tributario è stato attribuito sindacato completo sui vizi di legittimità della misura e, come ha precisato la giurisprudenza, nell'ottica di tale controllo «*il giudice tributario ben può e deve sindacare la legittimità dei provvedimenti emessi dal concessionario, in ordine anzitutto alla sua ragionevole motivazione e quindi alla proporzionalità tra il mezzo adottato e l'entità del credito reclamato*»⁸⁸, completando così la quadratura del cerchio sul congegno di tutele e garanzie in favore del contribuente.

3.1.2. Proporzionalità e fermo amministrativo

Ai sensi dell'art. 86, d.p.r. 602/1973, decorso il termine dilatorio per l'avvio dell'esecuzione forzata, l'Agente della Riscossione può disporre il fermo dei beni mobili iscritti in pubblici registri, a seguito della notifica di apposita comunicazione. Dal tenore della norma, sembrerebbe che, comunemente all'ipoteca, l'Agente disponga di una certa discrezionalità nel decidere se iscrivere (oltre che nell'individuazione dei beni oggetto dell'iscrizione), salvo però che parte della giurisprudenza preferisce non

⁸⁸ Comm. Trib. Prov. Latina, sez. V, 15 giugno 2007, n. 99; Comm. Trib. Reg. Calabria-Reggio Calabria, sez. VI, 11 giugno 2013, n. 52.

parlare di discrezionalità in senso proprio ma di una sorta di *jus eligendi*⁸⁹ di cui dispone l'Amministrazione-creditrice nell'individuazione della misura da adottare, inquadrabile, a livello di posizioni giuridiche, in quella del diritto potestativo⁹⁰. La questione è importante, poiché altro è ritenere che la posizione rivestita dall'Amministrazione sia (assimilabile a) quella di un creditore privato, altro è concludere, in ogni caso, che anche nell'esercizio dell'attività esecutiva l'Agente stia svolgendo una funzione pubblica, poiché, in questo secondo caso, l'alternativa non concerne l'individuazione della situazione giuridica soggettiva (che mai potrà essere assimilata a quella di un creditore comune, e quindi al diritto potestativo) ma la scelta tra (svolgimento di una) attività discrezionale piuttosto che vincolata. E, deponendo in questo secondo senso⁹¹, la norma appare chiara nell'attribuire, comunemente all'ipoteca, un potere discrezionale nella scelta dell'adozione del fermo. Ciò che determina, anche qui, la necessità di un sindacato di proporzionalità che diviene ancor più rilevante in quanto, nel riconoscere la natura provvedimentoale del fermo, appare necessaria la motivazione⁹² per l'adozione della misura anche nell'ottica,

⁸⁹ Su questo orientamento si vedano riferimenti in Grassi, *Le Sezioni Unite della Cassazione e il Consiglio di Stato scrivono la parola fine al capitolo delle incertezze sulla spettanza della giurisdizione in tema di fermo amministrativo ex art. 86 del d.p.r. n. 602/1973, riconoscendola al giudice ordinario*, il Fisco, 14/2006, pp. 2049, ss.

⁹⁰ Si veda Cannizzaro, *Brevi note in tema di giurisdizione sul fermo dei beni mobili registrati alla luce del recente orientamento del Consiglio di Stato*, Riv. Dir. Trib., 10/2005, pp. 587, ss., per riflessioni critiche sull'orientamento di cui nel testo, espresso, tra gli altri, in Cons. St. sez. V, 13 settembre 2005, n. 4869 e poi stigmatizzato dalla stessa giurisprudenza amministrativa, nell'ottica del riparto del problema di un riparto di giurisdizioni (TAR Sicilia, 24 maggio 2006, n. 535).

⁹¹ Come propone Cannizzaro, *Il fermo*, cit., p. 60, testo e nota 36, salvo però poi escludere trattarsi di un potere discrezionale vero e proprio ma soltanto di un margine valutativo nell'attività che resta vincolata. La soluzione potrebbe anche essere corretta, considerato che anche nel procedimento di accertamento l'Amministrazione, pur nell'esercizio della attività vincolata, dispone di margini di valutazione piuttosto ampi, quali quelli relativi alla scelta del metodo da adottare. Tuttavia, considerata la comunanza di principi che legano l'ipoteca al fermo di beni mobili, appare più coerente la soluzione di riconoscere anche in tale ambito un potere discrezionale all'Agente.

D'altro canto, chi ammette la natura discrezionale del potere dell'Agente in questo ambito non lo estende solo all'*an* ma anche alla gradazione la misura dell'oggetto del fermo; se, cioè, esso debba concernere uno o più beni: cfr. Franzoni, *Il fermo dei beni mobili registrati*, Dir. Prat. Trib., 4/2004, pp. 885, ss. Ciò che rende ancor più rilevanti le considerazioni svolte nel testo sulla necessità di un rapporto di congruità rispetto all'entità del credito.

⁹² La Rosa, *L'iscrizione*, cit., pp. 335, ss.

evidentemente, della necessità e della congruità. Tale soluzione è quella più congruente con la struttura del fermo che, pur correndo in parallelo con l'espropriazione, non è atto dell'esecuzione forzata, poiché è atto che la precede⁹³, e, almeno secondo talune ricostruzioni, non assolverebbe nemmeno ad una funzione cautelare in senso proprio, in quanto l'Amministrazione non dispone il fermo dei beni in pendenza di un'impossibilità di esercitare l'azione esecutiva (configurandosi, dunque, un ipotetico *periculum in mora*), potendo agire *in executivis* in ogni momento⁹⁴. La funzione è, semmai, quella di agevolare il pignoramento⁹⁵ e a tal uopo la natura provvedimentale dell'istituto è assolutamente congruente, in ciò confortata dall'orientamento della Corte di Cassazione che, pur riconoscendo che l'azione di contestazione della legittimità del fermo si caratterizzi come azione di accertamento negativo, ha esteso, ai fini dell'individuazione della legittimazione passiva in giudizio, le stesse statuizioni prescritte per l'impugnazione della cartella di pagamento⁹⁶, in ciò dunque superando l'idea della natura puramente esecutiva o puramente cautelare della misura.

⁹³ Sostiene la tesi dell'assimilazione del fermo negli atti dell'esecuzione forzata Pontecorvo, *Fermo amministrativo ed ipoteca nell'ambito dell'esecuzione esattoriale*, Riv. Es. Forz., 2/2009, pp. 301, ss. Invero l'Autore, nel sostenere tale tesi, ritiene che la misura in questione s'inserisca nel processo di espropriazione forzata che avrebbe inizio con l'iscrizione a ruolo. Tale impostazione non appare però convincente, in quanto va tenuta in debito conto la distinzione tra quella "zona franca" che segue l'accertamento, e che è la fase di riscossione (caratterizzata, almeno un tempo, dall'iscrizione a ruolo e dalla notifica della cartella) rispetto all'espropriazione vera e propria, la cui prima scansione è il pignoramento. Dunque, la soluzione dell'Autore sarebbe condivisibile tenendo conto di una nozione lata di espropriazione, facendovi ricadere anche la fase di riscossione, che invece la precede.

⁹⁴ Cannizzaro, *ult cit.*, p. 78.

⁹⁵ Guidara, *Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati*, Riv. Dir. Trib., 12/2004, pp. 1367, ss. L'Autore non nega la natura cautelare dell'istituto, in linea di principio ma precisa comunque che a tale natura cautelare vada affiancata la constatazione che ad oggi (cioè, dopo l'entrata in vigore dell'art. 86, d.p.r. 602/1973, che ha sostituito la precedente disciplina del fermo di cui all'art. 91bis del citato d.p.r.) il fermo non è più condizionato all'esito negativo del pignoramento, ben potendo quindi i due istituti viaggiare in parallelo (cfr., sul rapporto tra la disciplina vigente e quella abrogata, Calisi, *La riforma della riscossione*, Dir. Prat. Trib., 6/2002, pp. 379, ss.). Il che è come dire che alla natura squisitamente cautelare dell'istituto del fermo si è sostituita una visione maggiormente pratico-operativa, di agevolazione della riscossione.

⁹⁶ Cass. sez. VI, 7 maggio 2018, n. 10854.

Quindi, il sindacato di proporzionalità trova ampio spazio e ampia base giuridica⁹⁷, anche perché il Legislatore non ha previsto limiti minimi per l'adozione del fermo e soltanto con una riforma più recente, di cui all'art. 52, d.l. 69/2013, è stata introdotta una limitazione importante, non potendo il fermo operare su beni strumentali all'esercizio dell'attività di impresa o della professione del debitore esecutato. Disposizione, questa, oltremodo necessaria ed opportuna se si considera che se, ad oggi, a seguito della novella, la giurisprudenza si è adeguata alla normativa sancendo la non esperibilità del fermo per i beni ammortizzabili⁹⁸, in precedenza (prima, cioè, del d.l. 69/2013) la possibilità di esercitare il fermo non trovava alcun ostacolo nella natura strumentale del bene⁹⁹. Si noti, oltretutto, che nella formulazione dell'art. 86, d.p.r. 602/1973 la preclusione dell'adozione del fermo non è condizionata alla indispensabilità del bene ai fini dell'esercizio dell'attività lavorativa ma alla condizione che tale bene sia (semplicemente) strumentale, deferendo il relativo onere probatorio in capo all'esecutato¹⁰⁰; il che, nell'ottica dell'esigenza di una proporzionalità tra l'interesse dell'Agente a escutere correttamente la somma e quello del contribuente a svolgere la propria attività senza limitazioni, spiega in che modo l'adozione di una misura possa determinare effetti indotti che lo stesso ordinamento non ha potuto tollerare¹⁰¹.

⁹⁷ Assumendo rilievo, anche ai fini della sospensione cautelare: TAR Lazio, sez. II, 23 giugno 2004, n. 3402. In argomento cfr. Arena, *Fermo amministrativo e problematiche connesse*, Giur. It., 7/2005, pp. 1, ss.

Ma per le problematiche attinenti alla sproporzione dell'atto dell'esecuzione e la relativa sospensione si rinvia al prosieguo del presente capitolo (*par. 5, sotto-par. 5.1.*).

⁹⁸ Comm. Trib. Prov. Napoli, 6 dicembre 2016, n. 20789.

⁹⁹ Comm. Trib. Prov. Treviso, 5 febbraio 2009, n. 21. Si veda comunque la nt. 101, in fondo, per un riferimento all'orientamento contrario.

¹⁰⁰ Comm. Trib. Prov. Parma, 14 luglio 2014, n. 397.

¹⁰¹ Più precisamente, la nozione di «beni strumentali», in base ad i primi commenti dottrinari all'indomani della riforma, dovrebbe costituire un *minus* rispetto alla nozione di «beni indispensabili» per l'esercizio dell'attività, con due corollari: da un lato, che l'indispensabilità di per sé dovrebbe soddisfare la condizione di non assoggettabilità del bene al fermo mentre, dall'altro, la strumentalità senza indispensabilità potrebbe determinare l'inoperatività del limite al fermo: cfr. Lovecchio, *Divieto di iscrizione del fermo sugli autoveicoli strumentali all'attività di impresa o professione*, Corr. Trib., 33/2013, pp. 2575, ss. Se si concorda in merito al primo corollario, che ben potrebbe discendere dal principio di proporzionalità, qualche perplessità si avanza in merito al secondo corollario, in considerazione del fatto che la norma parla di "beni

Proprio in considerazione del rilievo assunto da tale novella, che ben può esser letta nell'ottica del principio di proporzionalità, non può che destare perplessità l'orientamento di alcune Commissioni Tributarie che, nel tempo, hanno negato l'applicabilità di un sindacato di proporzionalità alla misura del fermo in considerazione del fatto che la norma non contenga alcun riferimento al principio¹⁰². Orientamento peraltro di fatto minoritario in quanto, in termini assoluti, altra giurisprudenza ha riconosciuto, sia in linea generale, sia per più specifiche problematiche, l'operatività del sindacato di proporzionalità anche nell'ambito del fermo dei beni.

Si è così affrontato e risolto nell'ottica del principio di proporzionalità il rapporto tra il fermo e l'entità del credito¹⁰³, riproponendo quindi le medesime riflessioni svolte per l'ipoteca e relativizzando, quindi, il controllo di proporzionalità alla situazione patrimoniale del contribuente. Seguendo questa impostazione, si è quindi ratificata l'idea che anche l'adozione del fermo, che rientra nell'ambito di un procedimento amministrativo, debba rispettare i principi di cui alla l. 241/1990, tra i

strumentali" e non sembrano sussistere dubbi che quella nozione sia stata adoperata in senso tecnico, cioè nel senso in cui lo adotta il Testo Unico delle Imposte sui Redditi, anche perché (e come lo stesso Autore riconosce) la nozione di strumentalità è sconosciuta alla disciplina processual-civilistica. A tali conclusioni si può giungere ponendo mente alla giurisprudenza appena precedente al d.l. 69/2013 che, andando peraltro contro l'orientamento consolidato prima esposto, in alcune ipotesi aveva ritenuto non assoggettabili al fermo i beni strumentali, fornendo un'interpretazione di questa nozione piuttosto ampia: cfr. p. es. Comm. Trib. Reg. Lombardia – Milano, sez. L, 4 luglio 2013, n. 131.

¹⁰² Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna-Bologna, sez. XIII, 22 novembre 2012, n. 65; Comm. Trib. Reg. Lazio-Roma, sez. I, 20 giugno 2016, n. 3992; conclusione cui giunge anche Comm. Trib. Reg. Lazio-Roma, sez. VIII, 18 aprile 2018, n. 2510, sostenendo l'argomentazione con la constatazione che il fermo avrebbe natura alternativa rispetto l'esecuzione forzata e, quindi, avente funzione puramente affittiva volta ad indurre il debitore all'adempimento, non porrebbe problemi di sproporzione. In effetti, la premessa da cui parte la Commissione non è di per sé sbagliata, in quanto non sono mancati tentativi dogmatici volti a ricondurre la misura del fermo ai mezzi di coazione indiretta (Basilavecchia, *La riscossione dei tributi*, Dir. Prat. Trib., 1/2008, pp. 22, ss., la cui argomentazione è ripresa quasi letteralmente dalla citata pronunzia) come le *astreintes* ma ciò non toglie che, in ogni caso, la natura giuridica non possa influenzare la necessità di rispettare un principio fondamentale dell'ordinamento qual è, ormai, quello di proporzionalità.

¹⁰³ Comm. Trib. Reg. Sardegna – Cagliari, sez. IV, 22 gennaio 2018, n. 36; Comm. Trib. Reg. Lazio-Roma, sez. I, 26 gennaio 2015, n. 324.

quali viene ricondotto quello di proporzionalità¹⁰⁴. Sempre muovendo da tale prospettiva, che è quella dell'applicabilità al fermo dei principi generali della legge sul procedimento, emerge la strettissima rilevanza tra proporzionalità e motivazione del provvedimento, in quanto si è ritenuto che un atto che non motivi in ordine alla sussistenza della proporzione è illegittimo, soprattutto qualora non specifichi la relazione tra il fermo e la capacità patrimoniale del contribuente¹⁰⁵.

Anche per il fermo, dunque, vale la considerazione svolta per l'ipoteca e, cioè, la piena giustiziabilità della proporzionalità in quanto principio e non in quanto norma. Ed è la giurisprudenza amministrativa¹⁰⁶ a confermare la correttezza di questo percorso in quanto, da un lato, scolpisce l'istituto del fermo come «*un provvedimento riconducibile agli atti ablatori*» e, dall'altro e di conseguenza, conclude che «*deve essere congruamente motivato (...) in relazione alla proporzione tra l'entità del credito tributario da riscuotere ed il sacrificio che viene imposto al privato con la temporanea sottrazione dell'uso e della disponibilità giuridica del bene, secondo canoni di proporzionalità e di adeguatezza*». La proporzionalità, dunque, diviene ancor di più un elemento di valutazione della legittimità della motivazione del provvedimento, a riprova della sua natura pienamente precettiva.

Sempre parallelamente all'ipoteca, anche per la misura del fermo valgono le considerazioni in merito alla *sedes* giudiziale entro cui far valere tali vizi poiché, dal 2006, il fermo amministrativo rientra nel catalogo degli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni *ex art. 19*, d.lgs. 546/1992^{107 108}.

¹⁰⁴ Comm. Trib. Prov. Lombardia – Como, sez. V, 22 febbraio 2017, n. 63.

¹⁰⁵ Comm. Trib. Reg. Molise – Campobasso, sez. III, 19 marzo 2014, n. 61; Comm. Trib. Prov. Roma, sez. LIX, 13 giugno 2007, n. 192.

¹⁰⁶ Cons. Stato, sez. VI, 18 luglio 2006, n. 4581.

¹⁰⁷ Risolvendo oltretutto la problematica della giurisdizione, agitata in dottrina, in cui si riportano gli orientamenti giurisprudenziali assai ondivaghi tra coloro che ritenevano sussistere la giurisdizione amministrativa e chi, invece, riteneva sussistere la giurisdizione tributaria. Cfr. Serranò, *Fermo amministrativo: quale giurisdizione?*, Fisco, 3/2006, pp. 511, ss. Sulle problematiche interpretative della novella del 2006 si rinvia a Basilavecchia, *Il ruolo e la cartella di pagamento*, cit., spec. nt. 43.

¹⁰⁸ Sarebbe eccessivo – vista la finalità del presente lavoro – oltre che inutile ripercorrere la diversa problematica dell'autonoma impugnabilità del c.d. preavviso di fermo, di cui al comma 2 dell'art. 86, d.p.r. 602/1973. Ci si limita soltanto a dar conto del fatto che quella giurisprudenza

3.3. *Proporzionalità e sospensione amministrativa dei pagamenti*

Un istituto piuttosto discusso, inteso a volte come un ingiustificato privilegio nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni¹⁰⁹ è il c.d. “fermo amministrativo” dei pagamenti, di cui all’art 69, commi 6 e 7 del r.d. 18 novembre 1923, n. 2440 (c.d. legge sulla contabilità di Stato) in forza del quale un’Amministrazione creditrice verso il creditore (privato) di un’altra Amministrazione chiede la sospensione del pagamento dovuto da quest’ultima al privato sino a che, con provvedimento definitivo, non si certifichi l’esistenza della prima ragione di credito e, quindi, l’insolvenza del privato¹¹⁰. L’istituto, considerato dalla Corte Costituzionale un mezzo di autotutela della Pubblica Amministrazione¹¹¹ assume, secondo gli orientamenti della giurisprudenza, una funzione cautelare *sui generis*¹¹² in quanto estranea ai requisiti del *fumus* e del *periculum in mora*, essendo necessari, ai fini dell’attivazione del blocco dei pagamenti, l’esistenza della ragione di credito dell’Amministrazione nei confronti del privato.

È chiaro che, in ambito tributario, la principale *sedes materiae* nella quale si attiva l’istituto è il campo dei rimborsi, in quanto lo schema che si realizza è quello di un contribuente che, da un lato, vanta un credito d’imposta nei confronti dell’Amministrazione finanziaria e, dall’altro, risulta debitore nei confronti di un’altra Amministrazione che ha dunque il potere di paralizzare il procedimento di rimborso.

che riconosce tale autonoma impugnabilità, “conduce” l’obbligo di motivazione in merito alla proporzionalità tra credito da riscuotere e adozione della misura proprio al preavviso, la cui mancanza quindi si traduce in un vizio di legittimità di quest’ultimo: cfr. Comm. Trib. Prov. Roma, sez. LIX, 13 giugno 2007, n. 192; Comm. Trib. Prov. Torino, sez. XIV, 16 luglio 2008, n. 40.

¹⁰⁹ Si veda Ingraio, *La tutela*, cit., pp. 148, ss., per gli orientamenti giurisprudenziali e dottrinari in ordine all’individuazione della natura giuridica dell’istituto in esame.

¹¹⁰ Casetta, *Manuale*, cit., pp. 728-729.

¹¹¹ Corte Cost. 13 aprile 1972, n. 67, che ha escluso comunque la natura di privilegio vero e proprio del fermo. La pronuncia si sostanziò in una sentenza di rigetto delle eccezioni di incostituzionalità ma non è mancato chi ha rimarcato come, ad oggi, un eventuale nuovo giudizio di costituzionalità dell’istituto in esame potrebbe tradursi in una decisione di accoglimento per contrasto, segnatamente, con l’art. 111, comma 2, Cost., così come novellato dalla l. cost. 23 novembre 1999, n. 2: cfr. Ciampani, *Dubbi di costituzionalità del fermo amministrativo di crediti con i principi del giusto processo*, il Fisco, 19/2004, pp. 2884, ss. e spec. p. 2887.

¹¹² Cass. 7 marzo 1983, n. 1673; Cass. SS. UU. 7 febbraio 2002, n. 1733; Cass. sez. V, 5 marzo 2004, n. 4567.

Sotto tale profilo, la Cassazione¹¹³ ha ritenuto applicabile il fermo dei pagamenti in tali procedimenti, in quanto strumento avente portata generale. Tuttavia, già in passato erano state echeggiate delle perplessità sulla stessa operatività del fermo ed era stato ritenuto del tutto inopinato il ricorso, in ambito tributario, a questo istituto, che avrebbe provocato l'introduzione di elementi di incertezza e confusione e avrebbe potuto rivelarsi pericoloso¹¹⁴. Ciò anche per la ragione che la norma non prevede né limiti minimi, né requisiti cautelari né, tantomeno, un criterio di proporzionalità da rispettare e muovendo da tale ottica non possono non ritenersi importanti le parole dell'allora Ministero del Tesoro il quale, nel sancire le modalità operative per l'applicazione dell'istituto, ha così chiarito¹¹⁵: *«È necessario richiamare l'attenzione delle Amministrazioni sulla delicatezza e sulla importanza che riveste la materia, per cui si chiede di voler preliminarmente vagliare con accuratezza tutte le circostanze relative ai singoli casi prima di disporre i provvedimenti in rassegna, in relazione alle possibili conseguenze negative che il provvedimento in questione, non correttamente utilizzato, può causare. Si segnala in proposito che le Amministrazioni possono adottare, qualora più convenienti, altre procedure per il recupero dei loro crediti»*. È agevole notare come in questo orientamento si suggerisca alle Amministrazioni che intendono procedere di eseguire un vero e proprio test di proporzionalità, dal momento che: a) ne vada valutata l'idoneità in relazione alle *«circostanze relative ai singoli casi»*; b) ne vada valutata la necessità in raffronto all'adozione, *«qualora più convenienti»*, di *«altre procedure per il recupero dei loro crediti»*; c) tenendo conto altresì della proporzionalità in senso stretto della misura *«in relazione alle possibili conseguenze negative che il provvedimento in questione, non correttamente utilizzato, può causare»*.

Il principale problema di proporzionalità che pone l'istituto concerne la sua applicabilità nel settore dei rimborsi Iva, la cui disciplina è contemplata nell'art. 38-bis, d.p.r. 633/1972. Tale norma, come noto, condiziona il rimborso di somme superiori a

¹¹³ Cass. sez. V, 28 marzo 2014, n. 7320; in dottrina cfr. Colella, *Tutela del contribuente e riscossione dei tributi*, Dir. Prat. Trib., 5/2010, pp. 10893, ss.

¹¹⁴ Granelli, *Il fermo amministrativo in materia tributaria*, Dir. Prat. Trib., I, 1985, spec. p. 899.

¹¹⁵ Circolare del Ministero del Tesoro n. 21 del 29 marzo 1999.

determinate soglie alla prestazione di una garanzia (commi 4 e 5) e, quindi, ci si è chiesti, da un lato, se il blocco dei pagamenti possa trovar applicazione anche in tale ambito e, dall'altro, in che modo si collochi in rapporto con le garanzie prescritte dalla citata norma.

Sotto entrambi i profili la giurisprudenza è assai ondivaga, poiché da un lato si è ritenuto che vi sia sostanziale incompatibilità tra il blocco dei pagamenti e l'art. 38bis, d.p.r. 633/1972, segnatamente nella parte in cui tale norma subordina la sospensione del rimborso nel caso di contestazione di reati, e fino alla definizione del procedimento penale¹¹⁶ mentre, all'opposto, si è ritenuto che la norma sul fermo dei pagamenti sia generale e quindi applicabile anche a tale materia¹¹⁷. Ragionamento non del tutto erroneo, se si pensa che, come si vedrà subito, proprio sulla base della generalità dell'art. 69 della legge sulla contabilità di Stato è stato risolto il problema di coordinamento rispetto alla norma speciale del settore tributario di cui all'art. 48-bis, d.p.r. 602/1973. Invero, la soluzione diviene diversa solo se ci si colloca nella prospettiva della proporzionalità, come ha fatto altra e più recente giurisprudenza di merito¹¹⁸ in cui è emerso – giustificatamente – il problema della compatibilità di un istituto come il fermo rispetto ad un tributo armonizzato qual è l'Iva, retta da altri principi generali quale quello di neutralità. E qui il principio di proporzionalità ha funzionato come “stanza di compensazione” dei principi generali dell'imposta sul valore aggiunto, in quanto si afferma nella decisione che *«Non si può escludere che il contribuente possa aver indebitamente maturato il credito IVA come nel caso in cui il contribuente ha esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA passiva con riferimento a beni e servizi non inerenti l'esercizio dell'impresa; e risulta senz'altro rispondente al principio comunitario di proporzionalità contemperare, ad opera dell'ordinamento nazionale, il principio intangibile di neutralità dell'IVA, con l'interesse fiscale a che l'Amministrazione finanziaria possa verificare, nell'esercizio della propria attività accertativa, la corretta applicazione della normativa IVA da parte del medesimo contribuente»*. Tuttavia, si prosegue, pur tenendo

¹¹⁶ Cass. sez. V, 26 aprile 2004, n. 7952; Cass. sez. V, 1° luglio 2009, n. 15424.

¹¹⁷ Cass. sez. V, 5 maggio 2011, n. 9853; Cass. sez. V, 21 marzo 2012, n. 4505.

¹¹⁸ Comm. Trib. Reg. Lombardia – Milano, sez. XLIV, 15 luglio 2014, n. 3932.

conto della congruità del mezzo (sospensione) rispetto al fine (verifica della regolarità dell'esercizio della detrazione) ciò non può comunque determinare una limitazione totale del principio di neutralità. E, si conclude, «*se per un verso è escluso che l'ordinamento nazionale possa disporre in tal senso; per l'altro verso, è comunque ammissibile secondo il principio di proporzionalità che l'attuazione del diritto al rimborso dell'IVA sia condizionato alla prestazione di garanzie*». Dunque, la sussistenza di garanzie di per sé non costituisce un elemento di "sproporzione" rispetto ad una sia pur virtuale limitazione del principio di neutralità, il che consente di salvaguardare quantomeno la disciplina delle garanzie di cui ai citati commi 4 e 5 dell'art. 38-bis, d.p.r. 633/1972. La "sproporzione" si ravvisa, invece, quando si fuoriesce da quel sistema di garanzie che, per l'Iva, «*assolve particolarmente la funzione di tutelare l'interesse dell'Erario all'eventuale recupero di quanto dovesse risultare indebitamente percepito dal contribuente*», sicché l'applicazione del fermo amministrativo, oltre alle garanzie sancite dall'art. 38-bis, determina, appunto, violazione del principio di proporzionalità¹¹⁹.

Tale evoluzione giurisprudenziale è la plastica dimostrazione che il principio in questione è, per così dire, a prospettiva variabile: funziona come parametro di legittimità, ovvero come elemento di rimodulazione della motivazione del provvedimento e, in questa ipotesi, come guida per il bilanciamento tra diversi principi europei e meccanismi di tutela del credito erariale. E, sotto tale ultimo profilo, è proprio la giurisprudenza amministrativa a ritenere come la "sospensione dei pagamenti" non possa mai sfuggire ad un controllo di proporzionalità poiché, atteggiandosi come atipico strumenti di autotutela, finisce per incidere unilateralmente

¹¹⁹ D'avviso contrario è quella parte della dottrina che, nel settore specifico della materia fallimentare, reputa contrastante con il principio di proporzionalità l'istituto delle fideiussioni, che condizionano il rimborso mentre, quanto al blocco dei pagamenti, lo si reputa «*legittimo e proporzionato*» poiché il contribuente non sarebbe privato del diritto a contestare le proprie ragioni di credito dell'Amministrazione: cfr., sul punto, Rocco, *La compensazione dei tributi applicata alle procedure concorsuali. Principio di proporzionalità del fermo amministrativo e delle fideiussioni nei rimborsi Iva*, Dir. Prat. Trib., 5/2012, pp. 847, ss.

L'assunto lo si può anche condividere ma, come visto nel testo, il vero problema concerne il sacrificio di uno dei principi caratterizzanti l'Iva e, cioè, la neutralità, intesa come carattere dell'imposta cui, in tale accezione, la proporzionalità è strettamente connessa (cfr. Santin, *Regime nazionale*, cit., spec. p. 124).

sui rapporti tra Amministrazione e privato¹²⁰: così declinato, il principio torna nella sua forma che lo vide nascere, quale usbergo a fronte dell'esercizio del potere unilaterale-autoriativo dell'Amministrazione. Ma, muovendo da questa prospettiva, il ruolo della proporzionalità si spinge ancor più oltre, emergendo proprio nell'ambito del fermo l'ipotesi della responsabilità extracontrattuale dell'Amministrazione qualora applichi indebitamente tale misura in violazione, appunto, di tale principio¹²¹.

Per completezza di discorso va precisato che mentre l'art. 69 della legge sulla contabilità pubblica ha un'applicazione generalizzata, a presidio del credito erariale è prevista una misura *ad hoc*, ai sensi dell'art. 48-bis, d.pr. 602/1973, secondo cui le Pubbliche Amministrazioni « *prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a cinquemila euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo*». Trattasi, evidentemente, di una forma speciale di "blocco dei pagamenti"¹²², fissata entro una soglia minima (cinquemila euro) al di sotto della quale parrebbe comunque poter operare la norma generale di cui all'art. 69 della legge sulla contabilità dello Stato, proprio in funzione, come già si anticipava, della portata generalizzante di

¹²⁰ Cons. Stato, sez. IV, 28 dicembre 1996, n. 1333.

¹²¹ TAR Lazio – Roma, 25 novembre 2009, n. 11672. Anche nell'ambito del fermo di autoveicoli la giurisprudenza è giunta a tali conclusioni: Trib. Salerno, sez. I, 3 novembre 2012, n. 2265.

¹²² Che, secondo alcuni, ha la funzione di favorire, mediante un potenziamento delle potestà amministrative, la riscossione spontanea piuttosto che quella coattiva (Busa, *La riscossione coattiva nell'unitario procedimento impositivo*, Riv. Dir. Trib., 6/2015, pp. 485, ss.). Il che è come dire che anche tale strumento potrebbe essere assimilato ad una *astreinte*. Secondo altri, invece, nel tentativo di individuare i profili differenziali rispetto al fermo dei pagamenti classico (che avrebbe la funzione propedeutica di estinguere le obbligazioni reciproche mediante compensazione), quello di cui all'art. 48-bis sarebbe propedeutico al pignoramento, nella sua forma semplificata di pignoramento presso terzi di cui all'art. 72-bis, d.pr. 602/1973 (Paparella, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in Fantozzi (a cura di), *Il diritto*, cit., p. 532). Quest'ultima conclusione è perfettamente condivisibile, ed è in linea con il decreto attuativo dell'art. 48-bis (D.m. 18 gennaio 2008, n. 40), il cui art. 3, comma 3, dispone che l'enunciazione della richiesta di blocco debba contemplare anche l'esplicitazione dell'intenzione a procedere al pignoramento esattoriale presso terzi (cfr. Basilavecchia, *Il blocco dei pagamenti della Pubblica Amministrazione*, Corr. Trib., 33/2008, pp. 2659, ss.).

quest'ultima. Si tratta indubbiamente di una disposizione particolare, quella di cui all'art. 48-bis, non fosse altro perché scolpisce dei presupposti certi e chiari¹²³, rispetto alla generica «ragione di credito a qualsiasi titolo» dell'istituto generale di cui all'art. 69 della legge sulla contabilità dello Stato¹²⁴; ma, in ogni caso, è una norma, che richiede un'applicazione meditata, non solo in merito alla reale sussistenza dei presupposti¹²⁵ ma soprattutto in relazione al rispetto del requisito di proporzionalità. Questo emerge implicitamente, ma molto chiaramente, dal fatto che la giurisprudenza è sostanzialmente concorde nel ritenere che l'Amministrazione, nel dar attuazione all'istituto di cui all'art. 48-bis, dovrà rispettare le disposizioni della l. 241/1990¹²⁶ e, di conseguenza, tener conto dei principi sia interni ed europei di cui all'art. 1 di tale legge.

4. Il principio di proporzionalità nella fase espropriativa

L'espropriazione forzata esattoriale inizia, notoriamente, con il pignoramento e la relativa disciplina è quella ritraibile dalle norme che il codice di procedura civile dedica all'esecuzione, salvo regole specifiche prescritte dalla normativa tributaria (art. 49, comma 2, d.p.r. 602/1973). La clausola di compatibilità deriva dal fatto che l'esecuzione forzata, come delineato in precedenza, ha natura amministrativa e non giurisdizionale, in quanto svolta per mezzo dell'Agente della Riscossione, salvo l'intervento del giudice che però assume un ruolo marginale, nella fase satisfattiva e quindi conclusiva della procedura¹²⁷.

¹²³ In aggiunta a quelli sanciti dalla norma, ad oggi vi è un altro presupposto di operatività dell'istituto e, cioè, il fatto che il contribuente non abbia dichiarato la volontà di definire i debiti affidati all'Agente per la Riscossione ex art. 3, d.l. 23 ottobre 2018, n. 119 (si veda infatti il comma 10, lett. f) del decreto stesso).

¹²⁴ Come rimarcano Iorio / Sereni, *Cass. SS. UU., n. 30058 del 23 dicembre 2008: fermo amministrativo di cui all'art. 69 del r.d. n. 2440/1923 e giudizio di ottemperanza*, il Fisco, 3/2009, pp. 438, ss.

¹²⁵ TAR Lazio – Roma, sez. III, 23 luglio 2013, n. 7523, che ne induce la natura provvedimentoale dell'istituto.

¹²⁶ Cons. Stato, sez. IV, 15 settembre 2014, n. 4694; nonché TAR Roma, 7523/2013, sopra citata.

¹²⁷ Gaffuri, *Diritto*, cit., p. 319. Va comunque chiarito che sembrerebbe, dalla giurisprudenza di legittimità, che anche nella fase espropriativa l'Amministrazione deve osservare i principi generali dell'azione amministrativa ritraibili dalla l. 241/1990 (cfr. Cass. sez. III, 26 febbraio 2013, n. 4777, ma è opportuno avvertire, vista la delicatezza del problema e l'importanza dei corollari

Va detto, nell'ambito del presente lavoro, che il principio di proporzionalità nella fase prettamente esecutiva ha un rilievo minore, se non marginale, in considerazione del fatto che dal momento della costituzione del pignoramento tutte quelle fasi in cui in via interstiziale può cogliersi un problema di sproporzioni sono di fatto esaurite, almeno in apparenza. Quindi, resta soltanto l'azione amministrativa per il recupero di somme la cui entità si è già integralmente formata in precedenza, proprio in considerazione della netta separazione che ancor interessa la fase di accertamento, quella di riscossione e quella esecutiva. Ciò non toglie però che talune problematiche che si pongono nel procedimento esecutivo potrebbero risolversi proprio nell'ottica della proporzionalità e fermo restando che non è ancor detto che il pignoramento costituisca, di fatto, un puro e semplice atto dell'esecuzione forzata: le problematiche risolte recentemente dalla giurisprudenza, come si vedrà oltre, depongono invece in tutt'altro senso. Quindi, è d'uopo soffermarsi su tali aspetti, anche in una prospettiva *de jure condendo*.

In linea generale, infatti, un problema di proporzionalità nel processo esecutivo è stato in dottrina agitato, in particolare in merito al contemperamento delle esigenze creditorie e debitorie, a seguito della formazione del pignoramento, nell'ambito della demarcazione tra beni pignorabili e non; e se tali aspetti sono rimasti quasi del tutto lettera morta, è chiaro che se l'esigenza della proporzionalità è emersa nell'esecuzione civile, avente natura giurisdizionale, ancor di più il principio di proporzionalità deve innervare l'esecuzione esattoriale, avente natura amministrativa¹²⁸. Se dunque è vero che non esiste tuttora un giusto equilibrio tra l'interesse dell'erario e la tutela

che derivano da tale statuizione, che la motivazione della decisione non è molto chiara in ordine a queste conclusioni).

¹²⁸ Su tali aspetti si rinvia all'ampia trattazione di Tarzia, *Il giusto processo di esecuzione*, Riv. Dir. Proc., 2/2002, pp. 329, ss. (e spec. nt. 32). L'Autore, infatti, dopo aver compiuto le precisazioni di cui nel testo, reputa che tali problematiche poste dalla proporzionalità nella fase esecutiva sono state, sia pure in via embrionale, affrontate dal Legislatore proprio nella procedura di esecuzione forzata a mezzo ruolo; il richiamo è alla l. 28 settembre 1998, n. 337, che, all'art. 1, n. 7) prevede la possibilità in capo agli allora concessionari di accedere alle informazioni disponibili presso l'anagrafe tributaria ma (ed è questo il punto) «con obbligo di utilizzazione delle stesse ai soli fini dell'espletamento delle procedure esecutive». È un aspetto forse marginale, ma che dimostra anche un tendenziale orientamento del Legislatore a distinguere tra le istanze di tutela nel processo esecutivo e quelle presenti, invece, nel procedimento esecutivo esattoriale.

dell'integrità del patrimonio del contribuente nella fase esecutiva¹²⁹, non è meno vero che segnali dal diritto positivo e – quantomeno implicitamente – dalla giurisprudenza, non mancano.

Un primo dato da considerare è costituito dalle limitazioni sancite per il pignoramento immobiliare, che si pongono quantomeno nell'ottica di una soluzione "a monte" rispetto a procedure esattoriali sproporzionate. L'art. 76, d.p.r. 602/1973, al comma 2 individua un limite generico, sancendo che non si procede all'esecuzione immobiliare se il valore del bene, ridotto delle passività, è inferiore a centoventimila euro. Poi vi sono due limitazioni specifiche: *a)* si dispone l'impignorabilità dell'unico immobile del contribuente/debitore, salvo che si tratti di abitazione di lusso ovvero che il credito per il quale si procede superi i centoventimila euro; *b)* si dispone altresì l'impignorabilità di uno specifico paniere di "beni essenziali", da individuarsi con decreto ministeriale.

Ebbene, quanto al punto *sub a)*, la limitazione alla pignorabilità dell'unico immobile del contribuente non è estensibile alla casa familiare, giusta l'impossibilità di interpretare analogicamente l'art. 76, lett. *a)* del d.p.r. 602/1973¹³⁰. L'approccio è, dal punto di vista dell'interpretazione letterale, fondamentalmente ineccepibile ma che potrebbe esser rimeditato proprio nell'ottica del principio di proporzionalità, così come interpretato nell'ottica europea, in considerazione, oltretutto, dell'orientamento al momento restrittivo della giurisprudenza nell'estendere i principi sanciti dal giudice europeo nell'ambito dell'esecuzione forzata¹³¹.

¹²⁹ Si vedano le considerazioni di Russo F., *Atto di pignoramento e giurisdizione tributaria*, Dir. Prat. Trib., 1/2018, pp. 363, ss.

¹³⁰ Trib. Castrovillari, 30 maggio 2016.

¹³¹ Nella decisione sopra citata, infatti, il Tribunale ha ritenuto non rilevante il principio di diritto echeggiato da Corte Giust. 10 settembre 2014, *Kušionová*, C-34/13, secondo cui «le disposizioni della direttiva 93/13/CEE del Consiglio del 5 aprile 1993, concernente le clausole abusive nei contratti stipulati con i consumatori, devono essere interpretate nel senso che non ostano ad una normativa nazionale che consente il recupero di un credito, fondato su clausole contrattuali eventualmente abusive, attraverso la realizzazione stragiudiziale di una garanzia costituita sul bene immobile dato in garanzia dal consumatore, qualora tale normativa non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile la salvaguardia dei diritti che tale direttiva conferisce al consumatore, il che deve essere verificato dal giudice del rinvio» sulla base della considerazione che l'ipotesi dell'esecuzione

Quanto al punto *sub b)*, ad oggi quella limitazione non è ancora applicabile in quanto il relativo decreto ministeriale, che dovrebbe definire quel paniere di beni essenziali non pignorabili, non è ancora stato emanato¹³², malgrado il riferimento normativo risalga al d.l. 13 maggio 2011, n. 70 (art. 7, comma 2). È però da dire che, sempre ragionando nell'ottica della proporzionalità, quel decreto, se e quando sarà emanato, non dovrebbe contemplare *à forfait* un catalogo di beni impignorabili valevole per tutti i contribuenti: come si è visto nell'ambito del fermo e dell'ipoteca, infatti, la nozione di «*essenzialità*», al pari di quella di ricchezza minima, è un concetto relativizzato alla posizione economica del singolo contribuente e, quindi, solo una distinzione a seconda delle categorie dei contribuenti nell'ottica della loro ricchezza potrebbe porre quel limite minimo di cui all'art. 76, comma 1, lett. *a-bis*) nell'alveo dell'art. 53, comma 1, Cost.

Un altro margine di rilevanza del principio di proporzionalità emerge, stavolta direttamente, dall'art. 72-*ter*, d.p.r. 602/1973, soprattutto se lo si confronta con l'art. 545 cod. proc. civ., in tema di limitazioni alla pignorabilità di crediti. Se, infatti, la norma codicistica sancisce che le somme dovute a titolo di stipendio, salario o altre indennità possono essere pignorate nei limiti della misura autorizzata dal giudice, dove non manca uno spazio dedicato ad una valutazione di proporzionalità¹³³, nel campo tributario¹³⁴ sono previste specificamente delle limitazioni quantitative per la

forzata è fattispecie ben diversa da quella trattata nella decisione, in cui si verteva invece nell'ipotesi di espropriazione fondata su un titolo privato.

Verissimo: sta però di fatto che la Corte, in quella decisione, chiarisce anche che, considerando anche la giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo «*la perdita dell'abitazione costituisce una delle più gravi violazioni al diritto al rispetto del domicilio*» e, quindi, che «*qualsiasi persona che rischi di esserne vittima deve, in linea di principio, poter far esaminare la proporzionalità di tale misura*». L'argomento è espresso in via generale, quale autonomo principio di diritto estrapolabile, quindi, dal caso di specie: non v'è chi non veda, pertanto, come anche un giudizio squisitamente esecutivo potrebbe esser rimodulato nell'ottica dei principi europei e quindi del principio di proporzionalità, senza cadere in facili statuizioni secondo cui (ancora una volta) in questa sede «*i giochi sono fatti*» e non sussistono margini di valutazione.

¹³² Melis, *Lezioni*, cit., p. 454.

¹³³ Trib. Reggio Calabria, 30 marzo 2009.

¹³⁴ Ed esclusivamente tributario, non essendo estensibile la speciale disciplina di cui all'art. 72-*ter* neanche ad altri debiti erariali ma di natura non fiscale: Corte dei Conti, Friuli Venezia Giulia, sez. giur., 15 marzo 2013, n. 18.

pignorabilità di stipendi, salari, o altre indennità relative a rapporti di lavoro o di impiego. La rilevanza di questa norma la si avverte sol che si consideri come, in passato, essa sia stata evocata quale *tertium comparationis* per il giudizio di legittimità costituzionale proprio dell'art. 545 cod. proc. civ. che, secondo le prospettazioni del giudice rimettente, si sarebbe posto in contrasto, tra l'altro, con il canone di ragionevolezza, in quanto non prevede l'impignorabilità assoluta della quota di retribuzione volta a garantire ai lavoratori i mezzi indispensabili per le loro esigenze di vita. Se, infatti, la Consulta ritenne non funzionale l'art. 72-ter a fungere da parametro di comparazione in un giudizio di ragionevolezza¹³⁵, a tali conclusioni giunse soltanto perché tale norma concerne l'ambito specifico della riscossione coattiva ma la rilevanza nell'ottica della proporzionalità/ragionevolezza resta innegabile.

Un maggior margine di valutazione, invece, rimane aperto per altre forme di pignoramento presso terzi, fuori dal campo di applicazione dell'art. 545 cod. proc. civ. e dell'art. 72-ter, d.p.r. 602/1973. Dispone, infatti, l'art. 72-bis, d.p.r. 602/1973 che l'atto di pignoramento possa contenere l'ordine al terzo di assolvere il relativo credito direttamente nei confronti dell'Agente della Riscossione, nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto di pignoramento ovvero alle rispettive scadenze per il pagamento delle somme, a seconda che il diritto alla percezione sia o meno maturato prima della relativa notifica. Tale disposizione, che va letta in parallelo con il fermo amministrativo dei pagamenti di cui all'art. 48-bis, d.p.r. 602/1973, introduce quindi un procedimento semplificato di riscossione coattiva senza iscrizione a ruolo, prevedendo peraltro termini brevi e concentrati per l'assolvimento. Quanto alla possibile reazione del contribuente, non sussiste la giurisdizione tributaria bensì quella ordinaria¹³⁶, non essendo assimilabile l'ordine di pagamento ad un atto amministrativo¹³⁷. Se si

¹³⁵ Corte Cost. 3 dicembre 2015, n. 248.

¹³⁶ E la *sedes materiae* sarebbe, secondo la Cassazione, l'opposizione agli atti esecutivi, in difetto, appunto, di un'iscrizione a ruolo: Cass. sez. III, 14 novembre 2017, n. 26830.

¹³⁷ Essendo da escludersi, dunque, anche la giurisdizione amministrativa. Tali sono gli approdi cui giunse Corte Cost., ord. 28 novembre 2008, n. 393, che ritenne inammissibile la questione di legittimità costituzionale relativa all'art. 72-bis, concludendo che «Non rinvenendosi un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità normativa in tema procedura di esecuzione forzata, la facoltà accordata all'Agente della riscossione di optare fra differenti modalità non è suscettibile di

considera, inoltre, che la norma non prevede alcun presupposto per l'operatività dell'istituto, si comprende come in dottrina siano state agitate problematiche in ordine ad una "sproporzione" tra l'interesse dell'erario e la tutela del contribuente/debitore principale¹³⁸, ritenendosi necessario (ma evidentemente *de jure condendo*) un dosaggio degli interessi in gioco, in considerazione della immediata esecutività ed invasività della misura in questione¹³⁹.

Viene poi in rilievo un aspetto a monte dell'esecuzione e, cioè, la scelta della procedura esecutiva da adottare. Non esiste, in termini assoluti, una norma che impedisca all'Agente della Riscossione di avviare più di una misura espropriativa¹⁴⁰, potendosi configurare l'ipotesi di una pendenza, in contemporanea, dell'espropriazione immobiliare e di quella mobiliare. Potrebbe invero chiedersi, come è stato già fatto per le misure cautelari, se l'avvio di più procedure possa conformarsi al principio di proporzionalità ed il problema lo si può risolvere secondo le categorie dell'esecuzione civile. Dispone, infatti, l'art. 483 cod. proc. civ. che se, da un lato, «il creditore può valersi cumulativamente dei diversi mezzi di espropriazione forzata previsti dalla legge» tuttavia, e previa opposizione (*recte*, istanza) del debitore «il giudice dell'esecuzione, con ordinanza non impugnabile, può limitare l'espropriazione al mezzo che il creditore sceglie o, in mancanza, a quello che il giudice stesso determina». Ora, se questa

generare lesione del diritto di difesa dell'opponente né disparità di trattamento tra i debitori esecutati. Si noterà peraltro che il giudice delle leggi conferma l'idea che non vi sia alcuna condizione per l'esperimento di tale ordine, essendo, appunto, una *facoltà* dell'Agente.

¹³⁸ Melis / Persiani, *Riscossione coattiva e Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo: alcune riflessioni*, Rass. Trib., 4/2011, pp. 901, ss.

¹³⁹ Con tutte le problematiche sottese alla tutela cautelare effettiva, poiché proprio i termini brevi entro cui opera l'istituto rendono il rimedio della sospensione puramente eventuale. Senza contare che non è detto che al contribuente esecutato sia sempre opportunamente notificato il pignoramento: per tali problematiche si veda Scala, *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, Rass. Trib., 5/2008, pp. 1299, ss. e spec. p. 1313; nonché, per un approccio critico all'istituto del "pignoramento senza giudice" ed alla relativa ordinanza della Consulta n. 393/2008, sempre Scala, *Note sull'incostituzionalità della disciplina della riscossione coattiva*, in *Studi in onore di Modestino Astone*, vol. II, Napoli, 2010, pp. 1467, ss., nonché, più di recente, (che conclude nel senso della sbrigatività della citata decisione), Capponi, *Il giudice dell'esecuzione e la tutela del debitore*, Riv. Dir. Proc., 6/2015, pp. 1447, ss. e spec. nt. 19.

¹⁴⁰ Gaffuri, *Diritto*, p. 321.

norma¹⁴¹ sicuramente è applicabile nel caso in cui l'Agente per la Riscossione, oltre ad avviare un autonomo procedimento di esecuzione forzata, provveda ad intervenire *ex art. 499 cod. proc. civ.* in giudizio esecutivo avviato da altri soggetti¹⁴² e, quindi, è norma che attribuisce al giudice dell'esecuzione il potere di limitare l'esercizio dell'espropriazione esattoriale soltanto al procedimento speciale, ci si può chiedere se tale norma sia applicabile, nell'ottica della proporzionalità, anche all'interno della stessa procedura esattoriale. In termini generali, la giurisprudenza di merito non esclude l'applicabilità di tale norma nell'ambito dell'esecuzione forzata¹⁴³. In maniera più diretta, ancorché implicita, è stato escluso che tale norma trovi applicazione nel caso di cumulo tra intimazione di pagamento e (avvio della) espropriazione verso terzi, sulla base della constatazione che la prima non costituisce atto dell'esecuzione¹⁴⁴. Così, implicitamente confermando che nell'ipotesi in cui il cumulo dovesse interessare due procedure esecutive, non sarebbe da escludersi la limitazione all'una od all'altra, in forza della proporzionalità rispetto al credito da recuperare.

In conclusione, un aspetto interessante, che non può però esser apprezzato *funditus* nel presente lavoro, concerne la tutela giurisdizionale a fronte della notifica del pignoramento esattoriale. La questione è tornata, per così dire, alla ribalta nel corso

¹⁴¹ Che impone esplicitamente al giudice di valutare la proporzionalità delle misure rispetto alle pretese creditorie, poiché una dilatazione eccessiva di queste determinerebbe una «*gratuita compromissione dei diritti dominicali e del regime di libera circolazione dei beni, con ripercussioni negative anche sul tessuto complessivo del traffico giuridico*» (Cass. 1° marzo 1986, n. 1305, richiamata da Giovannini, *Riscossione straordinaria e misure cautelari*, Giur. It., 4/2012, pp. 4, ss. e spec. nt. 19).

¹⁴² Dove generalmente i problemi correlati alla stessa efficienza dell'azione esecutiva esattoriale si pongono al quadrato, essendo sistematicamente difficile, se non impossibile, per l'Agente, soddisfarsi integralmente in rapporto al credito fiscale da riscuotere; ed anzi, non sono mancate ipotesi in cui l'intervento dell'Agente nella fase esecutiva ordinaria si sono poi tradotte in azioni risarcitorie degli altri creditori contro quest'ultimo in considerazione dell'esito negativo della procedura, dovuto proprio alla sovrapposizione tra poteri (dei singoli creditori) civilistici e poteri (dell'erario) di natura pubblicistica. Si veda, ad esempio, Cass. sez. III, 28 giugno 2011, n. 14273, con nota adesiva di Odoardi, *L'esecuzione forzata tributaria è ancora così "terribile"? Un caso di surroga dell'Agente della riscossione sembrerebbe confermarlo*, Rass. Trib., 6/2011, pp. 1574, ss., ove l'Autore ben rimarca i profili di inefficienza che scaturiscono dall'applicazione, talvolta, della procedura esecutiva esattoriale.

¹⁴³ Comm. Trib. Prov. Bari, sez. II, 18 maggio 2011, n. 83; *ibidem*, sez. II, 27 ottobre 2010, n. 137.

¹⁴⁴ Comm. Trib. Prov. Savona, 223/2015.

degli ultimi anni, a seguito di importanti pronunzie della Corte di Cassazione¹⁴⁵, prima, e della Corte Costituzionale¹⁴⁶, poi, che hanno contribuito a ridurre sensibilmente la specialità dell'esecuzione forzata esattoriale¹⁴⁷. A seguito di tali arresti, ad oggi, l'art. 57, d.p.r. 602/1973 non limita più l'opposizione al pignoramento alla sola pignorabilità dei beni ma è ammessa senza limiti, se non quelli, ordinari, relativi alla preclusione dell'opposizione per far valere vizi che avrebbero dovuto essere eccepiti nelle sedi opportune entro termini decadenziali ormai spirati. E tuttavia la nuova impostazione non manca di destar interesse in questa prospettiva, poiché la generalizzazione dell'opposizione all'esecuzione consente di eccepire tutte quelle deduzioni, relative alla formazione del pignoramento, cui non sfuggono quei (sia pur limitati) margini entro i cui interstizi opera il principio di proporzionalità. E valga il vero: è proprio in quella sede che si potrà far valere l'eccessività dell'esecuzione in presenza di più procedure esecutive attivate, *ex art. 483 cod. proc. civ.* Certo è che l'opposizione non si proporrà dinanzi al giudice tributario, bensì dinanzi a quello ordinario ed il mutamento di prospettiva non è di poco momento; tuttavia, la "tutela giurisdizionale a tutto tondo"¹⁴⁸ che si sta progressivamente consolidando non va trascurata, poiché un mutamento di giurisdizione non determina un'alterazione delle posizioni giuridiche soggettive da tutelare.

5. Proporzionalità e sospensione cautelare degli atti di riscossione

5.1. *La «doppia anima» del principio di proporzionalità nella tutela cautelare: da parametro sostanziale a presupposto processuale per la concessione della sospensione*

Il principio di proporzionalità ha rilievo non solo nell'ambito della tutela cautelare *pro fisco* ma anche nell'ambito della tutela cautelare prevista, in giudizio, in favore del contribuente. In linea generale, si può dire che proprio la violazione (o

¹⁴⁵ Cass. SS. UU. 5 giugno 2017, n. 13913; Cass. SS. UU. 23 ottobre 2017, n. 24965.

¹⁴⁶ Corte Cost. 31 maggio 2018, n. 114.

¹⁴⁷ Carinci, *La Consulta rimuove il divieto all'opposizione all'esecuzione: cade una (altra) specialità dell'esecuzione esattoriale*, Fisco, 27/2018, pp. 2642, ss.

¹⁴⁸ Nell'ottica del progressivo raggiungimento di una garanzia giurisdizionale completa: Randazzo, *La Consulta ammette entro certi limiti l'opposizione all'esecuzione in materia tributaria*, GT – Riv. Giur. Trib., 8-9/2018, pp. 658, ss. e spec. p. 665.

asserita violazione) del principio costituisce motivo che consente di sospendere l'atto impugnato in giudizio; ciò che in sede di riscossione è intuitivamente rilevante, in considerazione del fatto che gli atti della riscossione e quelli cautelari, proprio perché invasivi della sfera patrimoniale del contribuente, sono sicuramente sospendibili¹⁴⁹. La fondamentale importanza della sospensione cautelare, nell'ottica del principio di proporzionalità, si coglie con precisione solo se si consideri come l'ordinamento italiano sia giunto tardissimo ad elaborare una misura cautelare nel giudizio tributario, approdando a ciò solo con il d.lgs. 546/1992. In precedenza, proprio a fronte di misure di riscossione eccessive, poco ponderate in ordine ai rapporti tra interesse pubblico e privato e, comunque, di una inaccettabile invasività, si discuteva sull'ammissibilità della tutela cautelare civil-processualistica e, segnatamente, del rimedio d'urgenza *ex art. 700 cod. proc. civ.*¹⁵⁰.

La disciplina della sospensione, ad oggi, è contemplata nell'art. 47, d.lgs. 546/1992 per il giudizio di primo grado, nonché nell'art. 52, comma 2 e nell'art. 62-*bis*

¹⁴⁹ In effetti non tutti gli atti impugnabili di cui all'art. 19, d.lgs. 546/1992, possono essere sospesi per la semplice ragione che soltanto alcuni di essi, proprio per la loro struttura, sono idonei virtualmente a soddisfare i requisiti per la sospensione. Non esiste una regola assoluta in merito: se si ragiona in termini di effetti immediati dell'atto sul patrimonio del contribuente, allora appare condivisibile la tesi di chi reputa sospendibili soltanto gli atti successivi all'iscrizione a ruolo o alla notifica di un avviso esecutivo (cfr. p. es. Batistoni Ferrara – Bellè, *Diritto tributario processuale*, Padova, 2009, p. 144); se invece si ragiona in termini di effetti indotti, cioè non immediatamente percepibili al momento della notifica dell'atto ma caratterizzantesi per far emergere il pregiudizio nel corso del tempo, allora anche un avviso impositivo non esecutivo potrebbe giustificare l'istanza, almeno in termini di *periculum* (Ma per gli atti della riscossione non v'è alcun dubbio che essi siano sospendibili *tout court*).

¹⁵⁰ Per il problema cfr. Consolo, *Tutela d'urgenza ex art. 700 c.p.c. per rimuovere l'ipoteca e/o il sequestro fiscale?*, *Rass. Trib.*, 1988, pp. 267, ss.; Colli Vignarelli, *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, *Rass. Trib.*, 1996, pp. 584, ss. Non sono mancate anche soluzioni differenti, ritenendosi che il contribuente potesse, da un lato, instare nei confronti della stessa Amministrazione per ottenere la sospensione amministrativa e, in caso di rigetto dell'istanza, ricorrere al giudice amministrativo (Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, Torino, (nella edizione del) 2011, p. 281, testo e nota 63. La giurisdizione del giudice amministrativo (cfr. p. es. Cass. SS. UU. 20 luglio 1989, n. 3408 e, in dottrina, i rilievi, sempre del Consolo, *La tutela cautelare tributaria "ritrovata" (fra le pieghe pretorie dell'ordinamento della giustizia amministrativa)*, *Rass. Trib.*, 1986, pp. 311, ss.) dimostra come il provvedimento *ex art. 39, d.pr. 602/1973*, sia un provvedimento che solo mediatamente concerne il contribuente ma che, nella sua accezione primigenia, è teso a tutelare un interesse pubblico, quello alla pienezza ed efficienza della riscossione.

del medesimo decreto rispettivamente per il giudizio di appello e per quello di Cassazione. Volendo però limitare il campo al solo primo grado, in cui la sospensione coinvolge direttamente l'atto impugnato e non la sentenza, i requisiti per la concessione della misura, a seguito di un'istanza che apre un procedimento interinale dinanzi al collegio e che si conclude con ordinanza (o con decreto presidenziale, in casi eccezionali), sono quelli classici della tutela cautelare e, cioè, l'esistenza di un pericolo di un danno grave ed irreparabile (*periculum in mora*) e i profili di probabile fondatezza del ricorso (*fumus boni iuris*).

Orbene, proprio nell'ottica dei requisiti per la sospensione, la giurisprudenza si è sforzata di elaborare una nozione di "danno grave ed irreparabile"¹⁵¹ che non sfugge all'alveo di applicazione del principio di proporzionalità, dovendosi ritenere, appunto, che quando un provvedimento dell'Amministrazione dovesse violare quel principio – si pensi al fermo amministrativo, per fare un esempio – allora la misura cautelare della sospensione dovrà essere concessa¹⁵². Questa è l'anima, per così dire, "sostanziale" che assume la proporzionalità nell'ottica del diritto di difesa del contribuente.

Un caso emblematico, che ha posto, per così dire, "sotto processo" l'azione esecutiva esattoriale, ha riguardato una società che a causa della crisi del settore immobiliare non sarebbe stata in grado di saldare le rate del debito tributario oggetto di dilazione, sussistendo il serio rischio di alterazione del proprio equilibrio finanziario, con conseguenziale ed inevitabile dissesto. L'esecuzione esattoriale veniva però avviata, sulla base di una sentenza di primo grado, conseguente all'impugnazione dell'atto impositivo, che vedeva la società soccombente. In appello veniva dunque richiesta la sospensione cautelare della sentenza, sulla base della crisi e quindi del

¹⁵¹ Quanto al formante della "gravità", coerentemente con la variabilità delle posizioni economiche, se ne sostiene una nozione relativizzata e comunque non necessariamente collegata alla sola sfera patrimoniale del contribuente (Tesauro, (voce) *Processo tributario*, Dig. Disc. Priv. Sez. Comm., Agg., Torino, 2006, pp. 586, ss.) la nozione della "irreparabilità" va sostanziata in una situazione che determina l'impossibilità di rifusione della perdita mediante altri rimedi (cfr. Dini, *sub art. 47*, in Tesauro (a cura di) *Codice commentato del processo tributario*, Milano, 2016, p. 654). Così, nell'ambito della riscossione fondata su ruoli straordinari, cfr. Comm. Trib. Prov. Ancora, sez. III, 7 settembre 2011, n. 264.

¹⁵² Si veda TAR Lazio, 3402/2004, citata alla nt. 97 di questo capitolo, per un apposito riferimento alla sospensione cautelare del fermo adottato in violazione del principio di proporzionalità.

pericolo grave ed irreparabile. I giudici¹⁵³ concedevano la sospensione richiamandosi espressamente alla violazione del principio di proporzionalità ed affermando che un'attività esecutiva finiva per violare tale principio in quanto finiva per condurre alla «cessazione dell'attività professionale e alla perdita di ricchezza da parte delle collettività nel suo insieme». La proporzionalità diviene, dunque, "parametro" di consistenza del *periculum in mora* e trova agio negli effetti indotti dall'azione esecutiva esattoriale.

Non solo: esiste anche un'ulteriore "anima" del principio di proporzionalità, squisitamente processuale, nel vaglio della sussistenza del formante del danno grave ed irreparabile. Prima della riforma ad opera del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, che ha introdotto *ex positivo iure* la disciplina della sospensione cautelare delle sentenze tributarie di appello in pendenza del giudizio di Cassazione, la Suprema Corte, nel ritenere comunque sussistente tale forma di tutela in applicazione dell'art. 373 cod. proc. civ., ha fatto riferimento espressamente ad un problema di proporzionalità nel bilanciamento tra i diversi interessi in gioco. In particolare, si è affermato¹⁵⁴ che «non può sfuggire all'interprete quali siano le inderogabili esigenze di un necessario bilanciamento degli interessi in gioco, che nel caso della materia tributaria vedono contrapposti, da un lato, l'interesse del contribuente a non subire un danno irreparabile in conseguenza del pagamento di un tributo, che potrebbe alla fine essere giudicato come non dovuto, e, dall'altro, l'interesse dello Stato al regolare pagamento dei tributi e alle esigenze di tutela del bilancio. Tale situazione impone che i requisiti del *fumus boni iuris* dell'istanza cautelare e il *periculum in mora*, che possono giustificare l'adozione di un provvedimento di sospensione ex art. 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo, debbano essere valutati con particolare rigore». Come si vede, muovendo da tali premesse, la proporzionalità non costituisce il parametro di legittimità dell'atto di riscossione ma un parametro-guida della valutazione giurisdizionale nell'ambito della sussistenza del *periculum in mora*. In altri termini, questo sindacato di proporzionalità finisce per costituire un *prius* al fine di valutare se lo scopo (bilanciamento tra interesse fiscale e tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente) sia raggiunto dallo strumento (sospensione cautelare) anche se l'esigenza della sospensione non scaturisce

¹⁵³ Comm. Trib. Reg. Umbria – Perugia, sez. I, 30 maggio 2016, n. 291.

¹⁵⁴ Cass. sez. V, 24 febbraio 2012, n. 2845.

necessariamente dalla violazione del principio di proporzionalità. La stessa nozione di “danno grave ed irreparabile” assume una nuova connotazione, intesa come ciò che eccede quel pregiudizio “necessario” che il debitore subisce (fisiologicamente, si può dire) dall’esecuzione dell’atto o della sentenza¹⁵⁵. Questo eccesso finisce quindi per integrare la “sproporzione” tra il pregiudizio subito dal debitore ed il vantaggio ricavato dall’Amministrazione finanziaria¹⁵⁶.

Può dunque parlarsi di “doppia anima” del principio di proporzionalità nella fase cautelare ma tenendo pur sempre in debito conto che mentre l’anima “sostanziale” attiene alla proporzionalità più stretta, in quanto sindaca il mezzo sostanziale adottato dall’Agente per la riscossione per aggredire il patrimonio del debitore, l’anima “processuale” attiene ad un bilanciamento tra il mezzo ed il fine onde verificare quale dei due interessi – pubblico e privato – possa subire il sacrificio più “sproporzionato” a seguito della concessione, o del diniego, della sospensione.

Resta comunque il fatto che il requisito del “pericolo del danno grave ed irreparabile” deve concorrere unitariamente al *fumus boni iuris* ed in dottrina si reputa che nella valutazione dei requisiti non deve essere privilegiato l’uno piuttosto che l’altro¹⁵⁷. E tuttavia tale regola non vale sempre: così, per fare un esempio, l’art. 45 del codice doganale (reg. UE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013, n. 952/2013) sancisce che la sospensione in via amministrativa dell’avviso di rettifica, impugnato, può essere disposta quando si abbiano «*fondati motivi di ritenere che la decisione contestata sia incompatibile con la normativa doganale o che vi sia da temere un danno irreparabile per l’interessato*». I due presupposti del *periculum* e del *fumus* sono dunque considerati alternativi e non sono mancate istanze, in dottrina, orientate al superamento dell’opposta clausola di unitarietà di cui all’art. 47, d.lgs. 546/1992 in modo che, quantomeno per l’impugnazione degli atti impositivi e di riscossione dell’obbligazione doganale, la sospensione giudiziale sia determinata solo in ricorrenza

¹⁵⁵ Comm. Trib. Reg. Basilicata – Potenza, sez. I, 2 febbraio 2017, n. 69.

¹⁵⁶ Comm. Trib. Reg. Trentino – Trieste, ord. 16 dicembre 1999, n. 15.

¹⁵⁷ Dini, *sub* art. 47, cit., p. 653, che comunque dà conto di orientamenti dottrinari non tanto di segno contrario, quanto volti ad individuare eccezioni a quella che sembrerebbe rimanere la regola. Ivi nell’opera citata ampi riferimenti della giurisprudenza di merito.

anche di uno solo dei due requisiti o, comunque, di considerare il rapporto tra i due come alternativo¹⁵⁸. In tal senso, potrebbe affermarsi che la sola violazione grave del principio di proporzionalità, negli atti della riscossione, si pone come ragione valida per la concessione della sospensione giurisdizionale.

Tale riflessione diviene ancor più importante sol che si consideri che una recente giurisprudenza si sta formando in ordine al superamento della ricorrenza univoca dei due requisiti, in base alla c.d. teoria dei vasi comunicanti. In base a tale orientamento, le Commissioni Tributarie possono attribuire rilievo preponderante solo ad uno dei due requisiti per la concessione della sospensione¹⁵⁹ e, quindi, in ipotesi, concederla in ricorrenza del solo *periculum* e non anche del *fumus*. Seguendo tale linea, l'importanza del sindacato di proporzionalità assume rilievo massimo e consente di chiudere il cerchio, poiché esso finisce per porsi non solo come parametro autonomo che integri il *periculum in mora* ma anche come "unico" parametro ai fini della sospensione dell'atto impugnato.

5.2. Tutela cautelare e determinazione del tasso di interesse

Un ulteriore aspetto che emerge problematicamente sol che ci si ponga nella prospettiva della proporzionalità e della tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente esecutato concerne le conseguenze del rigetto del ricorso proposto avverso l'atto impugnato e della conseguente revoca della sospensione cautelare. In tale ipotesi, oltre al tributo da riscuotere, alle eventuali sanzioni ed agli oneri di riscossione (o aggio) la somma sarà maggiorata anche del tasso d'interesse maturato per tutto il periodo di sospensione. Il problema non concerne tanto il tasso d'interesse in sé, quanto la sua modalità di determinazione.

In linea di principio, la giurisprudenza precedente al 2015, sia pur incidentalmente, assimilando la disciplina del tasso d'interesse a quella degli interessi

¹⁵⁸ Scuffi, *Diritto doganale e delle accise: gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità*, Dir. Prat. Trib., 3/2011, pp. 20627.

¹⁵⁹ Cfr. p. es. Comm. Trib. Reg. Lombardia – Milano, sez. I, ord. 11 aprile 2016, n. 495 nonché (sia pure in via indiretta) Comm. Trib. Reg. Lombardia – Milano, sez. X, ord. 26 settembre 2017, n. 1439.

corrispettivi, ha ritenuto applicabile l'art. 1282 cod. civ. e, quindi, il rinvio ivi contemplato al decreto ministeriale che annualmente aggiorna il saggio legale¹⁶⁰. Invece la prassi¹⁶¹ ha ritenuto, al contrario, applicabile la stessa disciplina prevista per la determinazione del tasso d'interesse in pendenza della sospensione amministrativa della riscossione, ai sensi dell'art. 39, d.pr. 602/1973.

Alla fine è intervenuto il Legislatore, che con l'art. 9, comma 1, lett. r), d.lgs. 152/2015 ha introdotto un comma 8-bis nell'art. 47, d.lgs. 546/1992, norma che, nel recepire l'orientamento di prassi, così dispone: «*Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa*».

La differenza tra le due soluzioni e, quindi, il problema di proporzionalità che pone sia in via amministrativa la soluzione di prassi ma anche in via normativa la soluzione adottata dal Legislatore, non è da trascurarsi¹⁶². Si pensi infatti che al 2018 il tasso d'interesse di cui all'art. 1282 è pari allo 0,3%, in base al decreto ministeriale del 15 dicembre 2017 mentre il tasso d'interesse di cui all'art. 39, d.p.r. 602/1973, è pari al 4,5%. Differenza non trascurabile, introdotta senza la minima giustificazione giuridica anche sulla base della considerazione – prima di buon senso, poi tecnica – che altra è la sospensione amministrativa, altra è la sospensione giurisdizionale dell'atto. Altro è infatti dire che l'Amministrazione ha facoltà di sospendere l'atto impugnato, altro è dire che il giudice deve sospendere l'atto impugnato a tutela del contribuente in presenza di taluni presupposti: il bilanciamento è diverso, l'ottica da cui si parte è diversa e, quindi, anche la determinazione dell'entità della maggiorazione della somma dovuta deve essere diversa. Né tantomeno può sostenersi che tale aumento abbia portata para-sanzionatoria per la concessione di una sospensione cautelare a fronte dell'infondatezza del ricorso nel merito: se, infatti, da un lato è da dire, come ben noto, che diverso è il giudizio sull'esistenza del *fumus boni iuris* – che è poi una mera deliberazione – rispetto al giudizio sull'esistenza dei presupposti per l'annullamento

¹⁶⁰ Cass. sez. V, 11 luglio 2014, n. 15970.

¹⁶¹ Nota dell'Agenzia delle Entrate del 30 settembre 2011, n. 141176.

¹⁶² Sebbene in dottrina la problematica non sia stata quasi del tutto trattata. Echi, invece, nella stampa specializzata: cfr. Acierno, *Fino al 2015 interessi legali sulla sospensiva cautelare*, ne Il Sole 24Ore del 20 giugno 2016, p. 30.

dell'atto nel merito¹⁶³; dall'altro lato è comunque da dire che, in ogni caso, la tutela cautelare è un congegno posto a presidio della posizione del contribuente ed è totalmente irrazionale, proprio nell'ottica del principio di proporzionalità, svalutarlo in tal modo con l'effetto probabile di scoraggiare in alcune ipotesi il ricorso all'istanza di sospensione. Parrebbe una norma dettata da semplici esigenze di cassa: tuttavia, un attento scrutinio alla luce del principio di proporzionalità imporrebbe la necessità di una modifica normativa volta a ricondurre l'entità del tasso d'interesse nell'alveo della disciplina del codice civile. Ciò attiene però ad una valutazione *de jure condendo*, sebbene tali problematiche, in una trattazione dedicata al rilievo che assume il principio di proporzionalità nella fase più invasiva per il patrimonio del contribuente, meritava una sia pur breve riflessione.

¹⁶³ Sulla distinzione tra i due giudizi si veda, in particolare per la constatazione che l'eventuale giudizio sull'esistenza del *fumus* non condiziona poi pronunzie di segno diverso sulla base di più ponderati accertamenti futuri, cfr. Sassani, *Lineamenti del processo civile italiano*, Torino, 2017, p. 674.

Conclusioni

Il sillogismo della proporzionalità come trade off tra l'efficienza e l'effettività della riscossione coattiva dei tributi

«Puoi avere un Signore, puoi avere un Re
ma l'uomo di cui devi avere timore
è l'esattore delle imposte»

Proverbio sumero

(da Uckmar V., Glendi C., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, p. XI).

1. *Premessa.*

La ricostruzione del rapporto tra l'obbligo di concorso alle spese pubbliche di cui all'art. 53, comma 1, Cost. ed i principi generali dell'azione amministrativa deve muovere alla constatazione di base che il sacrificio patrimoniale del contribuente, nella fase di riscossione, costituisce in via di principio un sacrificio necessario, quale conseguenza del suo inadempimento. Pertanto, un problema di proporzionalità delle misure adottate si pone solo ed esclusivamente qualora tali misure vadano «al di là» di tale limite. Ne deriva che, al fine di comprendere come operi il sindacato di proporzionalità, è necessario capire fin dove si spinga il parametro di quell'«al di là» e quale sia, di conseguenza, il reale *trade off* tra efficienza ed effettività dell'azione del recupero del *quantum* in ambito tributario.

È un parametro puramente e semplicemente aritmetico, ancorato al *debeatur* di quel *quantum*? Oppure è un parametro che impone una meditazione coinvolgente non solo il rapporto tra riscosso e dovuto¹ ma anche altri interessi, esogeni rispetto a tale

¹ In linea di principio non può che concordarsi con la basilare considerazione che il principio di capacità contributiva rilevi, in sede di riscossione, non tanto come misura di riferimento della sussistenza dell'obbligo di pagamento ma quale parametro essenziale per verificare che quanto riscosso non superi il dovuto. Ma anche chi muove da questa considerazione (cfr. Basilavecchia, *Profili*, cit., p. 473, per più ampie riflessioni in merito), si pone comunque nell'ottica problematica, di cui subito nel testo, al fine di dimostrare che tale impostazione non può esser data per vera in termini assoluti.

impostazione ma il cui sacrificio potrebbe determinare, in via quantomeno indiretta, un *vulnus* sproporzionato rispetto alla tutela del contribuente?

Se nel corso del presente lavoro ci si è soffermati sulle principali problematiche che il principio di proporzionalità pone nella fase strettamente esattiva, è giunto a questo punto il momento di allontanare lo sguardo dai singoli alberi e contemplare, per così dire, l'intera foresta in modo da tentare di dar risposta a questo quesito, che necessariamente impone un'ultima complessa riflessione. Si prendano in considerazione entrambe le alternative proposte e si vedrà come anche la più semplice (cioè la prima: rapporto tra riscosso e dovuto come unico parametro di proporzionalità) potrebbe determinare effetti problematici, proprio nell'ottica del principio di proporzionalità, che talvolta va incontro ad un uso distorto, poco coerente e contraddittorio, tale da determinare un disallineamento che rimette in discussione non solo l'entità della somma da riscuotere ma anche lo stesso *an debeatur*.

2. *Il principio di proporzionalità come medium tra riscosso e dovuto nell'ottica della tutela dell'interesse fiscale: il caso della Robin Tax.*

L'esempio ormai classico² e divenuto traluzio per dimostrare quanto affermato è costituito dal caso della c.d. «Robin Hood Tax», ovvero dell'addizionale sull'imposta sul reddito delle società che ha interessato soltanto determinati settori imprenditoriali (es.: quello petrolifero e quello relativo alla produzione di energia elettrica), introdotta dall'art. 81, commi 16 e seguenti del d.l. 25 giugno 2008, n. 112³. Tale tributo è stato dichiarato incostituzionale da una ben nota sentenza della Consulta⁴ che, se da un lato ha dichiarato fondata la questione di legittimità costituzionale per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., dall'altro ha limitato gli effetti della sentenza ai periodi d'imposta successivi il giorno della pubblicazione della decisione, precludendo dunque la

² Spunti ancora in Basilavecchia, *loc. cit.*

³ Il tributo è stato oggetto di critiche sin dall'inizio, a partire dalla sua incerta qualificazione, alla forma dell'atto normativo che lo prevedeva (un decreto legge), alla problematica qualificazione di "addizionale", passando per le difficoltà in punto di determinazione della base imponibile. Sul punto cfr., *amplius*, Marongiu, *Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles?"*, *Rass. Trib.*, 5/2008, pp. 1335, ss.

⁴ Corte Cost. 9 febbraio 2015, n. 10.

possibilità di ottenere il rimborso per l'addizionale assoluta nei periodi d'imposta precedenti. Tralasciando le ragioni della declaratoria d'incostituzionalità, è in tale sede necessario precisare che la limitazione degli effetti della sentenza scaturiva dal fatto che il moltiplicarsi delle istanze di rimborso – considerata l'entità del gettito prodotto da tale addizionale nei suoi periodi di vigenza – avrebbe determinato un'alterazione dell'equilibrio di bilancio il cui vincolo è sancito nell'art. 81 Cost. La Corte ha, pertanto, compiuto un bilanciamento tra i principi che reggono gli effetti delle sentenze di incostituzionalità (effetti notoriamente retroattivi, salvo che per i c.d. rapporti esauriti) e il principio dell'equilibrio di bilancio, ricorrendo dunque ad un vero e proprio sindacato di proporzionalità. Il dato, se così si può dire, curioso dell'argomentazione della decisione, che ha condotto alla citata modulazione degli effetti della decisione, si annida nel fatto che solo poco prima, nella motivazione, si trova un ulteriore riferimento al principio di proporzionalità, questa volta per sancire l'incostituzionalità dell'addizionale per violazione il principio di uguaglianza ed il principio di capacità contributiva⁵. Più precisamente, infatti, nella sentenza si legge che *«il vizio di irragionevolezza è evidenziato dalla configurazione del tributo in esame come maggiorazione di aliquota che si applica all'intero reddito di impresa, anziché ai soli "sovra-profitti"»* e, quindi, che *«Per tutti questi motivi, la maggiorazione dell'IRES (...) viola gli artt. 3 e 53 Cost., sotto il profilo della ragionevolezza e della proporzionalità, per incongruità dei mezzi approntati dal legislatore rispetto allo scopo, in sé e per sé legittimo, perseguito»*. Così la proporzionalità emerge come parametro. Tuttavia, in un secondo momento, ed al fine di bilanciare le conseguenze della retroattività della sentenza d'accoglimento con il principio dell'equilibrio di bilancio ecco che, più avanti, si legge che *«considerato il principio generale della retroattività risultante dagli artt. 136 Cost. e 30 della legge n. 87 del 1953, gli interventi di questa Corte che regolano gli effetti temporali della decisione devono essere vagliati alla luce del principio di proporzionalità»*. In tale sede la proporzionalità non concerne più il rapporto tra interesse fiscale e contribuente ma lo stesso modo di configurare

⁵ Su questa dicotomia del "doppio ricorso" al principio di proporzionalità si rinvia alle considerazioni svolte da Antonini, *Il principio di stretta proporzionalità nel sindacato costituzionale delle leggi tributarie: potenzialità e limiti*, Rass. Trib., 5/2015, pp. 1064, ss. e spec. pp. 1068, ss.

l'interesse fiscale che, nell'ambito della Robin Tax, ha determinato, come prima conseguenza, la preclusione delle istanze di rimborso di un tributo incostituzionale⁶.

Ciò costituisce un buon esempio di come il sindacato di proporzionalità a volte si spinga sino a contraddire sé stesso, poiché da un lato tale sindacato (in sede normativa) dà come risultato l'incostituzionalità di un tributo che, dall'altro lato, resta comunque in vigore al fine di precludere il rimborso di quanto (in maniera sproporzionata, appunto) assolto. Non basta: l'ulteriore (e questa di certo inaccettabile) conseguenza delle statuizioni della Corte concerne il potere di recuperare – *recte*, di riscuotere – la sovrainposta che non era stata a suo tempo versata nei periodi d'imposta antecedenti la pronuncia della Corte Costituzionale. In base ai principi generali⁷, infatti, dal momento della dichiarazione di incostituzionalità di un tributo, è precluso all'Amministrazione di recuperare le somme non versate; *quid iuris*, però, nell'ipotesi di una dichiarazione di incostituzionalità non retroattiva? Se si ritiene sussistere tale potere di recupero⁸, il disallineamento tra dovuto e riscosso si fa ancor più evidente, poiché si finisce per riscuotere una somma connessa ad una dichiarazione di incostituzionalità per violazione dell'art. 53 Cost., con la paradossale situazione che il principio di capacità contributiva diviene un principio "mobile", irrilevante in determinati periodi d'imposta ma rilevanti in altri, quelli cioè successivi alla pubblicazione della sentenza.

⁶ Già di per sé questa conseguenza non è stata ritenuta accettabile dalla giurisprudenza di merito che, a seguito di una interpretazione (per così dire) costituzionalmente orientata della sentenza della Corte, ha ritenuto fondata l'istanza di rimborso del tributo versato prima della pubblicazione della decisione: cfr. Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, sez. III, 14 maggio 2015, n. 217, che ha finito per muoversi in un'ottica sostanziale, bypassando le statuizioni della Consulta: cfr. Ingraio, *La c.d. Robin Tax determina un corto circuito tra Corte Costituzionale e giudice di merito*, Riv. Dir. Trib., 2/2015, pp. 116, ss.

⁷ In argomento, sul dibattito relativo alla retroattività delle sentenze di incostituzionalità, sul problema del bilanciamento tra questa retroattività ed il diritto al rimborso, nonché per una critica sistematica agli argomenti posti a sostegno della Corte Cost. 10/2015, si rinvia a Tesouro, *Gli effetti nel tempo della dichiarazione di illegittimità di norme tributarie e il diritto al rimborso dell'imposta dichiarata incostituzionale*, Rass. Trib., 5/2015, pp. 1093, ss.

⁸ Come ha fatto l'Amministrazione finanziaria, muovendo dalla premessa che la decisione della Corte non avrebbe determinato alcuna incidenza «sulle obbligazioni tributarie riguardanti adempimenti relativi ai periodi d'imposta chiusi in data antecedente il 12 febbraio 2015» (cfr. circ. Agenzia delle Entrate n. 18/E del 28 aprile 2015).

Il problema è che dalla sentenza della Consulta non si ricava alcun dato, sebbene appaia di tutta evidenza che in base ai principi costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva il recupero di tale tributo non possa che ritenersi illegittimo ed il sacrificio patrimoniale del contribuente non possa che ritenersi sproporzionato, sol che si pensi, ancora, che la modulazione degli effetti temporali della Corte è emersa *«per evitare che per effetto della sentenza in esame possano insorgere posizioni creditorie in favore dei contribuenti»*⁹. E a tali conclusioni giunge anche taluna giurisprudenza di merito, ritenendo ormai priva di base giuridica la riscossione della Robin Tax¹⁰ ma è una conclusione che emerge primariamente in sede (non normativa ma) procedimentale e, se si vuole, alla luce della natura precettiva il principio di cui all'art. 53, comma 1, Cost.

In tale ottica, un disallineamento tra riscosso e dovuto determina un sacrificio la cui stessa necessità viene messa in discussione ed è proprio il principio di proporzionalità ad imporre una riflessione più approfondita sulla sussistenza della “debenza” di tale tributo.

3. Il principio di proporzionalità come medium nel bilanciamento tra interessi diversi e diverse posizioni giuridiche

Si arriva dunque alla seconda delle due alternative proposte: il sindacato di proporzionalità può concernere anche la valutazione di interessi diversi dal mero rapporto meccanicistico (se così può dirsi ma non impropriamente) tra riscosso e dovuto?

Nel terzo capitolo si è tenuto conto, in particolare, di quella giurisprudenza che, nel valutare la proporzionalità delle misure cautelari a presidio del credito erariale, ha elaborato una sorta di teoria degli effetti indotti. Una misura, infatti, potrà anche

⁹ Circ. Assonime del 6 marzo 2015, n. 5, p. 9.

¹⁰ Comm. Trib. Reg. Lombardia – Milano, sez. VI, 23 febbraio 2018, n. 791, ove si afferma che se, da un lato, *«possono legittimamente essere fatti salvi i rapporti fiscali intererenti la c.d. Robin Tax già definiti al momento della pronuncia (ovvero alla data dell'11.2.2015) in ragione di uno spontaneo pagamento dell'imposta»*, dall'altro (ed ecco il punto essenziale) resta comunque vietato *«per l'Erario procedere a recuperi in epoca successiva alla pubblicazione della pronuncia di incostituzionalità, non sussistendo più, da tale momento in poi, la legittima copertura legale a far valere la pretesa»*.

risultar proporzionata rispetto all'entità del credito fiscale ma, dal punto di vista delle possibili conseguenze indirette – dissesto finanziario dell'impresa per crisi della liquidità, crisi occupazionale, etc. – tale misura è finita per apparire, nella valutazione giurisdizionale, sproporzionata.

Conclusione peraltro perfettamente in linea con la struttura primigenia del giudizio di proporzionalità che, come si vide nel primo capitolo, per quanto possa avere una struttura geometrica, rifugge ad un controllo puramente aritmetico poiché presuppone (quale terzo “formante” del modello tedesco della proporzionalità) un bilanciamento rispetto agli altri interessi sacrificati (ed è proprio quella la proporzionalità in senso stretto). Tale prospettiva presenta, innegabilmente, margini di aleatorietà, tanto è che la stessa Corte di Giustizia si è mossa sempre con una certa prudenza, finendo per valorizzare maggiormente i “formanti” dell'idoneità o della necessità, rispetto a quello della *Verhältnismäßigkeit in engeren Sinne*¹¹, salvo talune (e rilevanti) eccezioni nelle quali il giudice europeo è intervenuto proprio per compiere un «bilanciamento tra gli interessi di cui si tratta» al fine di «accertare, con riferimento a tutte le circostanze di ciascuna fattispecie, se sia stato osservato un giusto equilibrio tra tali interessi»¹².

Tale profilo di aleatorietà difficilmente pare collocarsi in un ambito pur sempre vincolato qual è quello della riscossione coattiva, se non fosse che proprio la teoria degli effetti indotti, nonché tutti gli altri margini di valutazione cui è tenuto l'Agente per la Riscossione (ripresi nel secondo capitolo: si pensi alla dilazione di pagamento) costituiscono lo spazio interstiziale in cui una forma di bilanciamento tra i diversi interessi può collocarsi. È del resto lo stesso spazio valorizzato dalla Corte Costituzionale, quando afferma che «la rigida applicazione del sistema potrebbe talvolta a conseguenze ingiuste»¹³. Ed è lo stesso spazio valorizzato dalla giurisprudenza

¹¹ Melis / Persiani, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, Dir. Prat. Trib., 2/2013, pp. 267, ss.

¹² Corte Giust. 12 giugno 2003, *Eugen Schmidberger*, C-112/00; lungo la stessa linea si è mossa Corte Giust. 14 ottobre 2004, *Omega Spielhallen*, C-36/02.

¹³ Corte Cost. 3 luglio 1967, n. 77, in De Mita, *Fisco e Costituzione, 1957-1983*, cit., pp. 243, ss. È proprio nell'ottica della esistenza di questi margini valutativi che si dovrebbe muovere in modo da tener conto – nella prospettiva di questo bilanciamento – dello stato di necessità, nonché di

amministrativa, quando afferma che «l'amministrazione, nell'esercizio del proprio potere, non può applicare meccanicamente le norme, ma deve necessariamente eseguirle in coerenza con i parametri della logicità, proporzionalità ed adeguatezza»¹⁴.

Pertanto, non solo deve esser superata la visione secondo cui la fase di riscossione sia una fase automaticamente consequenziale a quella impositiva; ma deve, altresì, esser superata l'idea che la fase di riscossione, in quanto trattasi di fase vincolata, sia immune a quei vizi formali e sostanziali (ridimensionandosi, quindi, in mere irregolarità) che non possono che involgere solo ed esclusivamente la fase di formazione dell'imponibile, poiché l'Agente della Riscossione non avrebbe alcun margine di apprezzamento a seguito della chiusura della fase di accertamento. Tale idea è invero coerente con una visione statica dell'attività vincolata ma si traduce in un errore prospettico poiché, muovendo da una visione, al contrario, dinamica e concependo quindi l'attività come il frutto di un coordinamento di fasi che determinano poi l'emanazione del relativo atto, allora i vizi procedurali innerveranno la stessa legittimità di tale atto¹⁵. Ed è proprio da tale prospettiva che bè necessario muovere nella materia tributaria, ancor di più ad oggi, considerata la comunicabilità tra fase impositiva e di riscossione, che è stata portata alle estreme conseguenze con la c.d. concentrazione della riscossione nell'accertamento, riforma che ha interessato tanto il settore delle risorse proprie (in ambito doganale), tanto quello armonizzato (Iva), tanto quello delle imposte dirette.

4. *Finale: il ruolo del rinvio pregiudiziale quale stanza di compensazione tra istanze nazionali e principi europei nell'ottica del procedimento amministrativo «europeizzato».*

tutte le altre circostanze che rendono difficile od impossibile l'assolvimento dell'obbligo tributario (De Mita, *Evasione e riscossione nella crisi del diritto tributario*, Dir. Prat. Trib., 6/2012, pp. 289, ss.).

¹⁴ Cons. Stato, sez. IV, 26 febbraio 2015, n. 964.

¹⁵ Sull'argomento, e in merito alla nutrita giurisprudenza che aveva ridimensionato l'omessa motivazione della cartella nel canone della mera (e quindi sanabile) irregolarità, nonché in merito al corretto inquadramento della distinzione tra attività vincolata in senso statico e dinamico, cfr. Piantavigna, *L'attuazione delle garanzie procedurali nella fase di riscossione delle imposte*, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 2/2008, pp. 43, ss.

4.1. La preferenza per la seconda delle due alternative proposte e, quindi, la tendenza a ritenere applicabile un sindacato di proporzionalità quale autentico bilanciamento degli interessi anche nella fase di riscossione, discende dalla elaborazione di tale principio in virtù del ruolo preponderante dell'integrazione europea in materia fiscale. Si è visto, nel primo capitolo, come tale integrazione funzioni in modo reciproco, in forza di una circolazione di principi ed istituti giuridici. Solo in tal modo il principio di proporzionalità, assorbito dalle tradizioni comuni degli Stati membri e frutto di una lunga analisi ermeneutica della Corte di Giustizia, si è poi riverberato tanto nell'ambito normativo, tanto nell'ambito procedimentale dei singoli ordinamenti interni.

Un ruolo fondamentale, al fine della elaborazione di quella che nel presente lavoro costituisce la "premessa maggiore" del sillogismo, lo ha assunto il rinvio pregiudiziale *ex art. 267 TFUE*¹⁶. Strumento concepito per garantire l'uniforme interpretazione del diritto dell'Unione da parte dei giudici nazionali, il rinvio è andato incontro ad una evoluzione importante nel corso degli ultimi decenni, trasformandosi in un istituto volto a favorire quanto più possibile il dialogo tra le Corti. Un tempo, infatti, si riteneva che il giudizio di rinvio pregiudiziale non potesse estendersi al controllo di compatibilità della normativa nazionale¹⁷ mentre, nel corso del tempo, tale sindacato, sia pur in via indiretta e mediata, ha iniziato a farsi strada nella giurisprudenza europea¹⁸. Con la conseguenza che il ruolo dell'ordinanza di

¹⁶ Si veda per tali aspetti, e per un'analisi di come i vari "istituti di contatto" tra Stati membri e Corte di Giustizia (dall'azione in carenza all'azione di annullamento, passando per la procedura di infrazione e giungendo, quindi, al rinvio pregiudiziale) abbiano avuto rilievo nell'ambito della tutela europea del contribuente, Del Federico, *Tutela del contribuente*, cit., pp. 114, ss.

¹⁷ Paventandosi il rischio di un "sindacato diffuso" dello Stato in ordine agli adempimenti nascenti dall'appartenenza all'Unione: cfr. Baptista, *Manuale del rinvio pregiudiziale*, ed. it., Padova, 2000, spec. pp. 68, ss.

¹⁸ Tesauro G., *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2012, pp. 295-296, ove l'Autore rileva come la Corte, in determinati casi, capovolga l'impostazione del giudice rimettente e ponga la questione non tanto nell'ottica della compatibilità tra norma interna e diritto dell'Unione, quanto in quella dell'interpretazione del diritto unionale: se, cioè, questo osti alla normativa nazionale oggetto del rinvio.

Si veda anche Vitale, *La logica del rinvio pregiudiziale tra obbligo di rinvio per i giudici di ultima istanza e responsabilità*, Riv. It. Dir. Pub. Com., 1/2013, pp. 59, ss. per la constatazione secondo cui

rimessione finisce per riflettersi sulla stessa soluzione adottata dalla Corte, che tuttavia rimodula il quesito in modo da fornire al giudice rimettente una risposta più complessa e “dialogica”. Non è raro, ormai, trovare decisioni in cui la Corte non si limiti ad un giudizio nell’ottica della compatibilità od interpretazione delle norme del diritto dell’Unione ma giunge anche a suggerire diverse strade alternative rispetto al modello normativo prescelto dal Legislatore oppure suggerisce al giudice come compiere la valutazione nell’ambito del diritto nazionale. E l’applicazione del sindacato di proporzionalità ne è un ottimo esempio¹⁹. Basti considerare, come si è fatto nel primo capitolo, il caso *Lasteyrie du Saillant*: nel compiere il test di proporzionalità, la Corte non si è in quella sede limitata a scrutinare la necessità della tassazione di plusvalenze latenti per il perseguimento del fine proposto dal Legislatore francese (erosione della base imponibile mediante incasso all’estero della partecipazione a seguito del trasferimento di residenza) ma ha suggerito strade alternative, e differenziate, a proprio avviso maggiormente proporzionate rispetto al modello normativo vigente.

Tale ruolo “dialogico” del rinvio²⁰ – lo si precisa incidentalmente – ha poi determinato anche nuove modalità di predisposizione delle ordinanze di rimessione, non essendo mancate ipotesi in cui si è richiesto alla Corte di statuire se i principi dell’Unione ostassero ad una normativa nazionale inesistente, se non in via del tutto ipotetica²¹.

l’evoluzione del ruolo del rinvio pregiudiziale ha determinato anche un mutamento rispetto l’ossatura stessa dell’istituto disciplinato nell’art. 267 TFUE.

¹⁹ Per qualche esempio, *ex multis*, cfr. Corte Giust. 4 luglio 2018, *NN A/S*, C-28/17; la già citata Corte Giust. 23 novembre 2017, *Di Maura*, C-246/16; Corte Giust. 26 marzo 2015, *Macikowski*, C-499/13.

²⁰ O meglio, dell’uso “alternativo” del rinvio rispetto al modello “ideale” di cui all’art. 267 TFUE; uso che, di fatto, conduce ad una ulteriore rimodulazione del principio di autonomia procedurale. Su tale aspetto cfr. Spuntarelli, *Il ruolo del rinvio pregiudiziale alla CGUE nella giurisdizione amministrativa*, Riv. Trim. Dir. Pub., 3/2018, pp. 985, ss. e spec. p. 1003.

²¹ Un caso emblematico è quello contemplato in Trib. Udine, ord. 30 ottobre 2014, relativo allo scrutinio di compatibilità tra i principi Iva di cui alla direttiva 2006/112 ed una normativa nazionale che (pur non prevedendo espressamente ma) avrebbe potuto prevedere il riconoscimento del pagamento frazionato del credito Iva nell’ambito di un concordato preventivo.

Così, queste nuove e diverse modalità di contatto tra le Corti (nazionali ed europea) hanno contribuito senza dubbio alla circolazione dei principi comuni, anche perché, come pur delineato nel primo capitolo, la Corte stessa è sempre stata ben consapevole del rilievo degli istituti giuridici nazionali applicabili nel diritto europeo. E questa circolazione reciproca di istituti, dagli Stati all'Unione e dall'Unione al caso di specie nazionale, si è spinta al punto di superare le barriere poste dal principio di attribuzione: l'effetto *spill-over* non è, dunque, un'espressione che rappresenta un evento episodico e casuale ma costituisce il corollario della progressiva generalizzazione di questa relazione di "circolarità reciproca" di principi.

4.2. Integrazione fiscale, principi europei e principi nazionali, riscossione ed espropriazione forzata. Si giunge alla conclusione del sillogismo ed alla applicabilità del sindacato di proporzionalità nella fase maggiormente invasiva per il patrimonio del contribuente, tenendo conto, da un lato, dei singoli "formanti" del principio e, dall'altro, degli effetti indotti ed indiretti delle misure adottate.

Quindi, il principio di proporzionalità diviene una *regula iuris* che si attaglia allo stesso esercizio dell'azione amministrativa e, in quanto tale, ritorna alla sua originaria funzione di equilibrio tra il potere amministrativo e la posizione giuridica del cittadino. Inteso in tal senso, è sintomatica la nutrita giurisprudenza amministrativa che finisce per connettere il principio di proporzionalità ai principi di buon andamento e proporzionalità e, quindi, concependolo come un modello attuativo dell'art. 97 Cost.²². Tale conclusione è fondamentale dal punto di vista del presente lavoro, poiché se, da un lato, l'art. 53 Cost. costituisce il fondamento costituzionale dell'interesse fiscale – come si è visto nell'Introduzione – dall'altro l'art. 97 Cost. finisce per costituire la base giuridica del principio di proporzionalità e, se si muove un ulteriore passo in avanti, quale principio ulteriore oggetto del bilanciamento rispetto a tale interesse fiscale.

²² *Ex plurimis*, cfr. Cons. Stato, sez. V, 11 dicembre 2007, n. 6383; Cons. Stato, sez. V, 14 aprile 2006, n. 2087; TAR Lombardia – Brescia, sez. II, 8 gennaio 2011; TAR Lazio – Roma, sez. III, 2 febbraio 2007, n. 777.

Tale passo in avanti lo si compie muovendo dall'art. 1 dello Statuto del Contribuente (l. 212/2000) ove si legge, come noto, che «*Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario*». Le disposizioni dello Statuto sono dunque direttamente connesse, tra gli altri, all'art. 97 Cost. e, quindi, ricavando il principio di proporzionalità da tale norma, la principale conseguenza è la sua piena applicazione ai procedimenti tributari. In tale ottica, dunque, l'art. 17 dello Statuto consente di generalizzare l'applicazione del principio non solo in fattispecie episodiche ma come regola che informa l'intera fase di riscossione (e cautelare). Infatti, come ricostruito nel terzo capitolo, su questo punto la giurisprudenza non ha alcun dubbio e gli esempi richiamati nel corso della presente trattazione consentono di ricavare una regola generale applicabile a qualsiasi misura, incluso uno dei più "complessi" (a partire dalla individuazione della sua natura giuridica) e "controversi" (a partire dalla relativa "libertà" che innerva il suo utilizzo) qual è quella del fermo amministrativo dei pagamenti. Si consideri la struttura di tale istituto in ambito tributario: diniego del rimborso al contribuente a fronte di un debito di quest'ultimo nei confronti di un'altra Amministrazione pubblica. Il contribuente ha versato all'erario un'imposta non dovuta e vanta un diritto al recupero dell'indebito ma, simmetricamente, un'Amministrazione vanta un credito nei suoi confronti e la sua posizione è più forte del diritto vantato dal contribuente. Solo perché un soggetto ha natura pubblicistica, è "proporzionato" paralizzare *ab imis* l'azionabilità di una posizione giuridica soggettiva²³ qual è quella del diritto al rimborso del contribuente? Questa è la domanda che occorre porsi, ed è

²³ Che scaturisce, come autorevolmente si è precisato, da una attribuzione patrimoniale priva di *causa solvendi*: cfr. Tabet, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, ed. provv., Roma, 1985, p. 11. Ciò è idoneo a render, per così dire, "pretensiva" la posizione giuridica del contribuente che avanza la pretesa alla restituzione dell'indebito. Ora, sebbene la prevalenza dell'interesse pubblico dell'Erario rispetto a questa posizione privata abbia determinato, in passato, la statuizione dell'inapplicabilità della clausola generale di cui all'art. 2033, cod. civ. in favore di una nozione (e scansione) "pubblicistica" del rimborso (cfr. Paparella, *Il rimborso dei tributi*, in Fantozzi (a cura di), *Diritto*, cit., p. 869), non pare possibile sostenere aprioristicamente una prevalenza "presunta" di qualsivoglia interesse pubblico sulla pretesa al rimborso del privato.

qui che gli altri interessi e le altre posizioni giuridiche impongono un opportuno bilanciamento.

Alle stesse conclusioni bisognerebbe giungere nella fase dell'espropriazione forzata, ma il condizionale è d'obbligo, considerata la stessa e controversa natura giuridica di tale fase, pur a propria volta invasiva (ed anzi, invasiva *par excellence*) del patrimonio del contribuente. Tanto è che la dottrina ha finito per porsi il problema dell'applicabilità anche di altri principi di elaborazione europea in tale fase, quale quello del contraddittorio²⁴ e finendo per concludere che l'unica soluzione sia quella di ascrivere il pignoramento alla fase procedimentale, piuttosto che a quella degli atti dell'espropriazione forzata. Certo, ben potrebbe obiettarsi che in questa fase il ruolo del giudice finisce per costituire già di per sé una forma di compensazione e bilanciamento degli interessi in gioco ma va comunque rilevato che proprio negli istituti in cui l'intervento del giudice dell'esecuzione è più forte una valutazione di proporzionalità è stata già compiuta a monte dal Legislatore, come accade per i limiti minimi al di sotto dei quali non è possibile procedere all'esecuzione forzata immobiliare. Per il resto, invece, i margini d'azione dell'Agente della Riscossione sono molto più ampi²⁵, i suoi poteri molto più incisivi e considerare tale soggetto completamente libero di agire, senza tener conto nemmeno degli effetti indiretti di tali misure (che ben potrebbero esser volte a recuperare il corretto *quantum debeatur*) eccessivamente pesanti e sproporzionate, non sembra più una soluzione adottabile se ci si colloca nell'ottica dell'integrazione e, quindi, della piena implementazione del principio di proporzionalità in ogni fase del procedimento.

Così da seguir fino in fondo la strada battuta dalla lunga storia dell'integrazione europea.

Il percorso è tracciato; risulta però tuttora impervio a causa della insistente permanenza d'una visione dualistica del rapporto tra ordinamento interno ed europeo.

²⁴ Lovecchio, *Il diritto al contribuente nelle procedure di riscossione si estende anche alla esecuzione forzata?*, il Fisco, 41/2014, pp. 4061, ss.

²⁵ Si pensi alle problematiche che pone il c.d. pignoramento dei crediti presso terzi, con ricadute non irrilevanti anche in ordine all'esercizio del diritto di difesa.

Si tratta, in definitiva, di un ostacolo di natura culturale, il che non è poco. Perché, come si è giustamente precisato – sia pur ad altri fini – cambiare una norma è semplice, molto più difficile cambiare una cultura²⁶.

²⁶ Moschetti, *Il principio di capacità contributiva*, in Perrone – Berliri (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, pp. 50-52.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *Principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte Costituzionale. Riferimenti comparatistici. Atti del seminario (Roma, 13-14 ottobre 1992)*, Milano, 1994.

AA.VV., *Sovranità fiscale degli Stati tra integrazione e decentramento*, Giurisprudenza delle Imposte (fascicolo monografico), 2006, vol. LXXIX.

ACHILLE D., *Eccesso di iscrizione ipotecaria e "principio" di proporzionalità delle garanzie rispetto al credito*, Rivista di Diritto Civile, 2/2018, pp. 460, ss.

ACIERNO R., *Fino al 2015 interessi legali sulla sospensiva cautelare*, Il Sole24Ore del 24 giugno 2016, p. 30.

ADAM R. – TIZZANO A., *Lineamenti del diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2012

ALCARO F. – BALDINI G., *Profili evolutivi della cittadinanza europea: "verso un diritto privato comunitario?"*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 2-3/2002, pp. 445, ss.

ALESSI R., (voce) *Dazi doganali*, Enciclopedia del Diritto, vol. XI, Milano, 1962, pp. 705, ss.

AMATUCCI A., *L'ordinamento giuridico finanziario*, Napoli, 1985.

AMOROSO A., *Esecutività degli accertamenti doganali dal 28 marzo: le istruzioni delle Dogane, il Fisco*, 14/2013, pp. 2104, ss.

ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.

ANTONINI L., *Il principio di stretta proporzionalità nel sindacato costituzionale delle leggi tributarie: potenzialità e limiti*, Rassegna Tributaria, 5/2015, pp. 1064, ss.

ARENA A., *Fermo amministrativo e problematiche connesse*, Giurisprudenza Italiana, 7/2005, pp. 1, ss.

ARIETA G. / DE SANTIS F., *Trattato di diritto processuale civile – L'esecuzione forzata*, Vol. III, tomo II, Padova, 2007.

ARMELLA S., MANNARINO L., *Dichiarazioni contenenti più singoli: legittima la compensazione per il calcolo delle sanzioni*, L'Iva, 1/2016, pp. 16, ss.

ARNULL A., *The Principle of Effective Judicial Protection in EU Law: an Unruly Horse?*, in European Law Review, 1/2011, pp. 51, ss.

ASTRALDI DE ZORZI C., *Il giudizio di aggio: una creazione della giurisprudenza*, Il Foro Amministrativo, 9/1997, pp. 2566, ss.

BACHOF O. – BROHM W., *Die Dogmatik des Verwaltungsrechts vor den Gegenwartsaufgaben der Verwaltung*, Berlin, 1972.

BAFILE C., *Introduzione al diritto tributario*, Padova, 1978.

BAPTISTA M., *Manuale del rinvio pregiudiziale*, ed. it., Padova, 2000.

BASCIU M., *Verso la scomparsa del ruolo esattoriale?*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1983, pp. 465, ss.

BASILAVECCHIA M., *Il blocco dei pagamenti della Pubblica Amministrazione*, Corriere Tributario, 33/2008, pp. 2659, ss.

BASILAVECCHIA M., *Il fermo amministrativo e la giurisdizione tributaria*, in BATISTONI FERRARA F. (a cura di), *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, Torino, 2007.

BASILAVECCHIA M., *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, Diritto e Pratica Tributaria, 2007, pp. 148, ss.

BASILAVECCHIA M., *La riscossione dei tributi*, Diritto e Pratica Tributaria, 1/2008, pp. 22, ss.

BASILAVECCHIA M., *Profili costituzionali della riscossione*, Rivista di Diritto Tributario, 6/2015, pp. 473, ss.

BATISTONI FERRARA F. – BELLÈ B., *Diritto tributario processuale*, Padova, 2009.

BAUDHUIN F., *Dix annés de Communauté économique européenne*, in AA.VV., *Essays in honour of Giuseppe Ugo Papi*, vol. II, Padova, 1972.

BEGHIN M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, Corriere Tributario, 7/2016, pp. 479, ss.

BEGHIN M., *La Corte UE e il definitivo «depotenziamento» del legislatore domestico*, Corriere Tributario, 1/2010, pp. 19, ss.

BERETTA G., *Il regime impositivo delle vincite conseguite da residenti presso case da gioco straniere*, Rassegna Tributaria, 2/2016, pp. 507, ss.

BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967.

BERLIRI A., *Sulla illegittimità costituzionale del secondo comma dell'art. 25 della Legge 5 marzo 1963 n. 246 istitutiva dell'imposta sulle aree fabbricabili in relazione all'art. 53 della Costituzione*, Giurisprudenza delle Imposte, 1/1964, pp. 130, ss. ed ora in *Scritti scelti di diritto tributario*, Milano, 1990, pp. 477, ss. (da cui si cita).

BERLIRI L. V., *La giusta imposta. Appunti per un sistema giuridico della pubblica costituzione. Lineamenti di riforma organica della finanza ordinaria*, Milano, rist., 1977, pp. 16, ss.

BERTI G., *Diritto amministrativo. Memorie e argomenti*, Padova, 2008, pp. 128, ss.

BIN R. – BARTOLE S., *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008.

BIN R. – PITRUZZELLA G., *Diritto costituzionale*, Torino, 2008.

BIN R., *Diritti e argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, Milano, 1992.

BIRKINSHAW P., *United Kingdom judges and European integration*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 2/2015, pp. 363, ss.

BOGNETTI G., *Il principio di ragionevolezza e la giurisprudenza della Corte suprema americana*, in AA.VV., *Principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte*

Costituzionale. Riferimenti comparatistici. Atti del seminario (Roma, 13-14 ottobre 1992), Milano, 1994, pp. 43, ss.

BOLETTO G., *Pignoramento "inatteso" e tutela del contribuente*, in GLENDI C. – UCKMAR V., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, pp. 475, ss.

BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.

BOUSTA R., *La «specificité» du controle constitutionnel français de proportionnalité*, in Revue Internationale de Droit Comparé, 4/2007, pp. 859, ss.

BOZZA N., *I principi generali e la tutela del contribuente nell'Abgabenordnung e le esperienze pratiche*, Rivista di Diritto Tributario, 4/2001, pp. 505, ss.

BRIGANTI F., *Mancata presentazione della merce nel regime doganale del transito: limitazioni probatorie e nascita dell'obbligazione*, Rassegna Tributaria, 3/2017, pp. 843, ss.

BUONFANTINO M. V., *Il costo della riscossione dei tributi tramite concessionari*, in LECCISOTTI M., (a cura di), *Il costo dei tributi*, Bari, 1995, pp. 53, ss.

BUONFINO A., *Il «servitore infedele». Notazioni sistematiche sulla proporzionalità delle sanzioni disciplinari tra canone di ragionevolezza e prestigio istituzionale*, Diritto Processuale Amministrativo, 2/2012, pp. 671, ss.

BUOSO E., *Proporzionalità, efficienza e accordi nell'attività amministrativa*, Padova, 2013.

BUSA V., *La riscossione coattiva nell'unitario procedimento impositivo*, Rivista di Diritto Tributario, 6/2015, pp. 485, ss.

CALISI G., *La riforma della riscossione*, Diritto e Pratica Tributaria, 6/2002, pp. 379, ss.

ÇALIŞKAN A., *Le juge administratif français et le principe de proportionnalité*, in Hukuk Fakültesi Dergisi, 1-2/2004, pp. 203, ss.

CANNIZZARO E., *Il principio della proporzionalità nell'ordinamento internazionale*, Padova, 2000.

CANNIZZARO S., *Eccesso di iscrizione ipotecaria e "principio" di proporzionalità delle garanzie rispetto al credito*, Rivista di Diritto Tributario, 10/2005, pp. 587, ss.

CANNIZZARO S., *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, Torino, 2013.

CANNIZZARO S., *Sull'iscrizione di ipoteca nella fase di riscossione*, Rivista di Diritto Tributario, 4/2008, pp. 251, ss.

CAPACCIOLI E., *Disciplina del commercio e problemi del processo amministrativo*, in *Studi in memoria di Enrico Guicciardi*, Padova, 1972, pp. 349, ss.

CAPOLUPO S., *La soppressione di Equitalia*, il Fisco, 44/2016, pp. 4231, ss.

CAPOTORTI F., *Il diritto comunitario non scritto*, in *Tavole rotonde di diritto comunitario*, [promosse da Giuseppe Biscottini], vol. II, Milano, 1983, pp. 162, ss.

CAPPONI B., *Il giudice dell'esecuzione e la tutela del debitore*, Rivista di Diritto Processuale, 6/2015, pp. 1447, ss.

CARANTA R., (voce) *Judicial review*, Digesto Discipline Pubblicistiche, IX, Torino, 1993, pp. 53, ss.

CARINCI A. – DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, il Fisco, 3/2016, pp. 207, ss.

CARINCI A., *Il superamento di Equitalia non porterà sconti alla riscossione*, Diritto e Pratica Tributaria, 4/2016, II, pp. 1550, ss.

CARINCI A., *La Consulta rimuove il divieto all'opposizione all'esecuzione: cade una (altra) specialità dell'esecuzione esattoriale*, il Fisco, 27/2018, pp. 2642, ss.

CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008.

CARINCI A., *Per il sistema tributario ampi margini di miglioramento*, Diritto e Pratica Tributaria, 5/2016, p. 2052.

CARINCI A., *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex DL n. 78/2010*, Rivista di Diritto Tributario, 2/2011, pp. 159, ss.

CARTA S., *Il problema dell'efficienza della riscossione dei tributi fra produzione normativa ed esigenze costituzionali*, il Fisco, 40/2005, pp. 6304, ss.

CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2017.

CASSETTA E., *Riflessioni in tema di discrezionalità amministrativa, attività vincolata e interpretazione*, Il Diritto dell'Economia, 3/1998, pp. 503, ss.

CASTELLANI G., FIORILLI A., *Perché pagare l'aggio di riscossione su somme che potrebbero essere versate «spontaneamente»?», in LUPI R., CASTELLANI G., FIORILLI A., *L'aggio di riscossione come sanzione (o imposta di scopo) sui contribuenti accertati «solvibili»?», Dialoghi Tributarî, 4/2009, pp. 652, ss.**

CATALANO N., *Portata generale dell'art. 11 della Costituzione in relazione ai Trattati istitutivi delle Comunità Europee*, Il Foro Italiano, 1964, pp. 465, ss.

CELOTTO A. – GROPPI T., *Diritto UE e diritto nazionale: primauté vs controlimiti*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 6/2004, pp. 1309, ss.

CERRI A., (voce) *Ragionevolezza delle leggi*, Enciclopedia Giuridica, 1991, vol. XXV

CERRI A., *I modi argomentativi del Giudizio di ragionevolezza delle leggi: cenni di diritto comparato*, in *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte Costituzionale. Riferimenti comparatistica*, Milano, 1994.

CERULLI IRELLI V., *Osservazioni generali sulla legge di modifica della l. n. 241/1990 – I parte*, reperibile al seguente link:

https://www.unirc.it/documentazione/materiale_didattico/113_2008_1057_1523.pdf

CHITI M. P., *Am Deutschen Volke. Prime note sulla sentenza del BundesVerfassungsGericht del 30 giugno 2009 sul Trattato di Lisbona e la sua attuazione in Germania*, in <http://www.astrid-online.it/Riforma-de/Documenti/Corte-cost>, pp. 1, ss.

CIAMPANI S., *Dubbi di costituzionalità del fermo amministrativo di crediti con i principi del giusto processo*, il Fisco, 19/2004, pp. 2884, ss.

CIPOLLA G. M., *Dalla riscossione coattiva a mezzo ruolo alla concentrazione della riscossione nell'accertamento*, in DI PIETRO A. – FEDELE A. – URICCHIO A. F. (a cura di), *Sistema impositivo e ordinamento dei tributi. Liber amicorum per Andrea Parlato*, Bari, 2014, vol. I, pp. 539, ss.

CIPOLLA G. M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005.

CIPOLLA G. M., *Prove ed inversione degli oneri probatori nell'accertamento delle imposte sui redditi e nell'accertamento Iva: dalle presunzioni legali alle presunzioni amministrative inesprese*, in GLENDI C. – UCKMAR V., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011

CIPOLLA G. M., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, Rassegna Tributaria, 3/1998, pp. 671, ss.

CIVITARESE MATTEUCCI S., *Obbligo di interpretazione conforme al diritto UE e principio di autonomia procedurale in relazione al diritto amministrativo nazionale*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 6/2014, pp. 1175, ss.

COCIVERA B., *Gli esattori delle imposte dirette*, in *Studi di diritto tributario*, Milano, 1958, pp. 115, ss.

COGLIANI S. (a cura di), *Commentario alla legge sul procedimento amministrativo*, Padova, 2007

COLELLA S., *Tutela del contribuente e riscossione dei tributi*, Diritto e Pratica Tributaria, 5/2010, pp. 10893, ss.

COLLI VIGNARELLI A., *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, Rassegna Tributaria, 1996, pp. 584, ss.

CONIGLIARO M., *La competenza territoriale delle Commissioni Tributarie viaggia nella direzione del contribuente*, il Fisco, 19/2016, pp. 1855, ss.

CONSOLO C., *La tutela cautelare tributaria "ritrovata" (fra le pieghe pretorie dell'ordinamento della giustizia amministrativa)*, Rassegna Tributaria, 1986, pp. 311, ss.

CONSOLO C., *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, Diritto e Pratica Tributaria, 1988, pp. 775, ss. ed ora in CONSOLO C., *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992, pp. 7, ss. (da cui si cita).

CONSOLO C., *Tutela d'urgenza ex art. 700 c.p.c. per rimuovere l'ipoteca e/o il sequestro fiscale?*, Rassegna Tributaria, 1988, pp. 267, ss.

CONTE D., *Il nuovo modello di attuazione dei tributi nella delega fiscale: l'occasione per legittimare il diritto al contraddittorio nel giusto procedimento di accertamento tributario*, Rivista di Diritto Tributario, 5/2014, pp. 609, ss.

CONTRINO A., *Modifiche fiscali in corso di periodo e divieto di retroattività "non autentica" nello Statuto del Contribuente*, Rassegna Tributaria, 3/2012, pp. 589, ss.

COPPOLA P., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, Rassegna Tributaria, 6/2011, pp. 1421, ss.

CORDEIRO GUERRA R., *Problemi in tema di traslazione convenzionale d'imposta*, Rassegna Tributaria, 1988, I, pp. 485, ss.

CORRADINO M., *Il diritto amministrativo*, Padova, 2007.

COSCIANI C., *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958.

CRAIG P., *Proportionality, Rationality and Review*, in New Zealand Law Review, 2010, pp. 265, ss.

D'ALBERGO, *Il fattore fiscale e le unioni economiche*, Rivista di Politica Economica, 1950, pp. 1, ss.

D'AMATI N., *L'avviso di accertamento come titolo esecutivo*, Diritto e Pratica Tributaria, 6/2011, pp. 11149, ss.

D'ANGELO G., *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013.

D'AURO A., *La riscossione dei tributi locali dopo la soppressione di Equitalia*, il Fisco, 4/2018, pp. 346, ss.

D'AURO, *Ancora incertezze organizzative sulla riscossione dei tributi locali*, il Fisco, 7/2017, pp. 643, ss.

DAVIES G., *Subsidiarity: The wrong idea, in the wrong place, at the wrong time*, in Common Market Law Review, 43/2006, pp. 63, ss.

DE MITA E., *Evasione e riscossione nella crisi del diritto tributario*, Diritto e Pratica Tributaria, 6/2012, pp. 289, ss.

DE MITA E., *Fisco e Costituzione, 1957-1983*, Milano, 1984.

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991.

DE MITA E., *La funzione e gli atti della riscossione*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, vol. III, pp. 163, ss.

DE NITTO S., *A proposito della proporzionalità come criterio giuridico*, Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, 4/2017, pp. 1035, ss.

DE NOVA R., *Il ricorso delle imprese contro le decisioni generali dell'Alta Autorità*, in *Actes officiels du congrès d'études sur la CECA*, 1958, IV, pp.99-127

DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, Rassegna Tributaria, 6/2011, pp. 1393, ss.

DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010.

DELLA CANANEA G., *Il rinvio ai principi dell'ordinamento comunitario*, in SANDULLI M. A. (a cura di) *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2017.

DI FEDERICO G., *L'identità nazionale degli Stati membri nel diritto dell'Unione europea. Natura e portata dell'art. 4, par. 2, TUE*, Napoli, 2017.

DI PIETRO A. (a cura di), *Atti societari ed imposizione indiretta. Dalle Direttive comunitarie alla nuova riforma tributaria*, Padova, 2005.

DI PIETRO A. (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Bari, 2016.

DI PIETRO A., *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, Rassegna Tributaria, 2/2013, pp. 405, ss.

DI PIETRO A., *Presentazione: la tutela del contribuente nel nuovo acquis europeo del diritto tributario formale*, in DI PIETRO A. (a cura di), *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, Padova, 2009, pp. X, ss.

DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013.

DRONKERS J., *Taxation Problems and the Common Market*, The Accountant, 1° giugno 1957, p. 657.

ESPOSITO G. M., *La riscossione*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, p. 792

FALSITTA G. – DOLFIN N., voce *Tributi (riscossione dei)*, Enciclopedia del Diritto [agg. VI, 2002].

FALSITTA G., *Epicedio per il segreto bancario nei confronti del fisco*, Rivista di Diritto Tributario, 5/1992, II, pp. 566, ss.

FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, Rivista di Diritto Tributario, 12/2007, pp. 1047, ss.

FALSITTA G., *Giustizia distributiva, principio di proporzionalità e federalismo nell'opera di Dante Alighieri*, Rivista di Diritto Tributario, 4/2011, pp. 369, ss.

FALSITTA G., *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, Rivista di Diritto Tributario, 5/2011, pp. 519, ss.

FALSITTA G., *Il condono Iva sotto scacco davanti alla Corte di Giustizia comunitaria*, il Fisco, 17/2006, pp. 2531, ss.

FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, Rivista di Diritto Tributario, 9/2013, I, pp. 761, ss.

FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione. Natura ed efficacia oggettiva dell'iscrizione a ruolo del debito d'imposta*, Padova, 1972.

FALSITTA G., *L'imposta confiscatoria*, Rivista di Diritto Tributario, 2/2008, I, pp. 89, ss.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2017.

FALSITTA V. E. (a cura di), *Legge generale tributaria della Repubblica Federale Tedesca (Abgabenordnung)*, Milano, 2011.

FANTOZZI A., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968.

FARGAS MAS J. M., *Consequences of the Implementation of the CCCTB regime on EU Member States Tax Collection: will CCCTB have a dramatic or only a severe effect on Public Finances?*, Intertax, 38/2010, pp. 394, ss.

FEDELE A., *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, Rivista di Diritto Tributario, 1/2002, pp. 31, ss.

FENWICK H., *The Right to Protest, the Human Rights Act and the Margin of Appreciation*, Modern Law Review, 62/1999, pp. 491, ss.

FERLAZZO NATOLI L., *Corso di diritto tributario*, Milano, 1999.

FICARI V., *Trasferimento della sede all'estero, continuità della destinazione imprenditoriale e contrarietà al trattato CE dell'“exit tax” sulle plusvalenze latenti*, Rassegna Tributaria, 6/2004, pp. 2146, ss.

FICHERA F., *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1997, I, pp. 488, ss.

FIORENZA S., *Dichiarazione e destinazione doganale*, Padova, 1982.

FLEINER F., *Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts*, Tübingen, 1913.

FLORIO N., *La riscossione coattiva per ingiunzione delle entrate patrimoniali, delle tasse e delle imposte indirette degli enti pubblici*, Campobasso, 1965.

FOCARELLI C., *Diritto internazionale*, Padova, 2015.

FORSTHOFF E., *Traité de droit administratif allemand, traduit de l'allemand par MICHEL FROMONT*, Bruxelles, 1969.

FRANZONI MAURIZIO, *Il fermo dei beni mobili registrati*, Diritto e Pratica Tributaria, 4/2004, pp. 885, ss.

FRONTICELLI BALDELLI E., *Le norme sui compensi di riscossione non violano i principi costituzionali*, il Fisco, 16/2017, pp. 1563, ss.

FRONTICELLI BALDELLI E., *Questioni processuali sul subentro di Agenzia delle Entrate-Riscossione nei giudizi in cui era parte Equitalia*, il Fisco, 36/2017, pp. 3450, ss.

GAFFURI G., *Aspetti critici della motivazione relativa agli atti d'imposizione e l'esecutività degli avvisi di accertamento*, Rivista di Diritto Tributario, 6/2011, pp. 597, ss.

GAFFURI G., *Diritto tributario*, Padova, 2016.

GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.

GALETTA D. U., *Attività e procedimento amministrativo europeo, anche alla luce della risoluzione del Parlamento europeo sulla disciplina del procedimento per istituzioni, organi e organismi dell'Unione*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 2/2017, pp. 391, ss.

GALETTA D. U., *Diritto ad una buona amministrazione e ruolo del giudice amministrativo dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, Diritto Amministrativo, 3/2010, pp. 601, ss.

GALETTA D. U., *Giustiziabilità del principio di sussidiarietà nell'ordinamento costituzionale tedesco e concetto di "necessarietà" ai sensi del principio di proporzionalità tedesco e comunitario*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 5/1998, pp. 905, ss.

GALETTA D. U., *Il diritto ad una buona amministrazione fra diritto UE e diritto nazionale e le novità dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in CIVITARESE MATTEUCCI S. –

GALETTA D. U., *Il principio di proporzionalità comunitario e il suo effetto di «spill-over» negli ordinamenti nazionali*, Nuove Autonomie, 2005, pp. 541, ss.

GALETTA D. U., *Il principio di proporzionalità nella Convenzione europea dei diritti dell'uomo, fra principio di necessità e dottrina del margine di apprezzamento statale: riflessioni generali su contenuti e rilevanza effettiva del principio*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 3-4/1999, pp. 743, ss.

GALETTA D. U., *Le principe de proportionnalité*, in AUBY J.-B. – DUTHEIL DE LA ROCHÈRE (sous la direction de), *Traité de droit administratif européenne*, Bruxelles, 2007.

GALETTA D. U., *Principio di proporzionalità e giudice amministrativo nazionale*, Il Foro Amministrativo (TAR), 2/2007, pp. 603, ss.

GALLO F., *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, Rassegna Tributaria, 2/2006, pp. 407, ss.

GALLO G. / PEZZUTO G., *Il destinatario della richiesta di accesso agli atti nell'accertamento*, Rassegna Tributaria, 1/1998, pp. 93, ss.

GAMBARO E. – MAZZOCCHI F., *Le regole dell'Unione europea alla prova della crisi dei debiti sovrani: il caso Pringle*, Diritto del Commercio Internazionale, 2/2013, pp. 545, ss.

GIANNINI M. S., (voce) *Attività amministrativa*, Enciclopedia del Diritto, vol. III, Milano, 1958, pp. 988, ss.

GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961.

GINANNESCHI S., *Negli accertamenti doganali esecutivi va assicurata la tutela del credito erariale*, GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 6/2016, pp. 517, ss.

GIORGETTI M., *Profili dell'esecuzione forzata tributaria*, Diritto e Pratica Tributaria, 4/2006, pp. 777, ss.

GIOVANNINI A., *Il limite quantitativo all'imposizione nel principio costituzionale di progressività*, Rassegna Tributaria, 6/2015, pp. 1340, ss.

GIOVANNINI A., *Riscossione straordinaria e misure cautelari*, Giurisprudenza Italiana, 4/2012, pp. 4, ss.

GLENDI C., *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, Diritto e Pratica Tributaria, 1992, pp. 2240, ss.

GLENDI C., *Notifica degli atti "impoesattivi" e tutela cautelare ad essi correlata*, in GLENDI C. – UCKMAR V., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, pp. 3, ss.

GLENDI G., *Ritorna alla Corte Costituzionale la questione della legittimità costituzionale dell'"aggio"*, Dir. Prat. Trib., 1/2018, pp. 401, ss.

GRANELLI A. E., *Il fermo amministrativo in materia tributaria*, Diritto e Pratica Tributaria, 1985, pp. 896, ss.

GRASSI E., *Le Sezioni Unite della Cassazione e il Consiglio di Stato scrivono la parola fine al capitolo delle incertezze sulla spettanza della giurisdizione in tema di fermo amministrativo ex art. 86 del d.p.r. n. 602/1973, riconoscendola al giudice ordinario*, il Fisco, 14/2006, pp. 2049, ss.

GRECO G., *A proposito dell'autonomia procedurale degli Stati Membri*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 1/2014, pp. 1, ss.

GRECO G., *Profili di diritto amministrativo e ruolo della Commissione nel progetto di Costituzione Europea (note a prima lettura)*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 3-4/2005, pp. 1113, ss.

GROSCLAUDE J., MARCHESSOU P., *Procedures fiscales*, Paris, 2018.

GUARRIELLO F. – PUOTI P. (a cura di), *Diritti fondamentali e politiche dell'Unione europea dopo Lisbona*, Rimini, 2013.

GUIDARA A., (voce) *Esecuzione forzata tributaria*, Digesto Discipline Privatistiche – Sezione Commerciale, Milano, 2017, pp. 169, ss.

GUIDARA A., *Inviti al pagamento "bonario" e tutela giurisdizionale del contribuente*, Rivista di Diritto Tributario, 11/2006, pp. 820, ss.

GUIDARA A., *Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati*, Rivista di Diritto Tributario, 12/2004, pp. 1367, ss.

HAURIUO M., *Précis de droit administratif*, Paris, 1923.

HAVERKATE G., *Rechtsfragen des Leistungsstaats: Verhältnismäßigkeitsgebot und Freiheitsschutz im leistenden Staatshandeln*, Tübingen, 1983.

INCERTI MEDICI S., *L'Unione Doganale Europea ed il progetto di un Codice Doganale Comunitario*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1990, pp. 440, ss.

INGRAO G., *Gli interessi moratori e l'aggio di riscossione nella nuova dinamica di riscossione dei tributi*, in GALLIO F., TERRIN F., INGRAO G., LUPI R., GUIDARA A., *Accertamento esecutivo: cosa cambia per gli «aggi esattoriali»?», Dialoghi Tributari, 6/2011, pp. 651, ss.*

INGRAO G., *La c.d. Robin Tax determina un corto circuito tra la Corte Costituzionale e giudice di merito*, Rivista di Diritto Tributario, 2/2015, pp. 116, ss.

INGRAO G., *La natura «ibrida» dell'espropriazione forzata per la riscossione dei tributi*, Corriere Tributario, 33/2011, pp. 2701, ss.

INGRAO G., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012.

INGROSSO G., *I tributi nella nuova Costituzione italiana*, Archivio Finanziario, 1950, I, pp. 163, ss.

IORIO A. / SERENI S., *Cass. SS. UU., n. 30058 del 23 dicembre 2008: fermo amministrativo di cui all'art. 69 del r.d. n. 2440/1923 e giudizio di ottemperanza*, il Fisco, 3/2009, pp. 438, ss.

KOSTNER A., *In tema di motivazione della cartella di pagamento*, Diritto e Pratica Tributaria, 4/2014, pp. 562, ss.

LA ROCCA S., *La riscossione tramite ruolo operata attraverso la cartella "unica" di pagamento*, il Fisco, 8/2005, pp. 1118, ss.

LA ROSA S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, Rivista di Diritto Tributario, 10/2008, pp. 803, ss.

LA ROSA S., *L'Amministrazione finanziaria*, Torino, 1995.

LA ROSA S., *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, Rivista di Diritto Tributario, 4/2008, pp. 335, ss.

LA ROSA S., *Riparto delle competenze e "concentrazione" degli atti nella disciplina della riscossione*, Rivista di Diritto Tributario, 6/2011, pp. 577, ss.

LAPORTA E., *La riscossione delle imposte dirette secondo il nuovo T.U. 29 gennaio 1958, n. 645*, Roma, 1960.

LASARTE ÀLVAREZ J. – RAMÌREZ S. – AGUALLO A., *Jurisprudencia del tribunal constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Madrid, 1990.

LAUFENBURGER H., *Quelques aspects financières de la Fédération européenne*, in Revue de Science et de législation financières, 1953, pp. 86, ss.

LEMASURIER J., *Vers un Nouveau Principe Général du Droit? Le Principe «Bilan-Cout-Avantages»*, in *Le juge et le droit public. Mélanges offertes a Marcel Waline*, tomo II, Paris, 1974.

LIGUGNANA B., *Principio di proporzionalità e integrazione tra ordinamenti. Il caso inglese e italiano*, Rivista di Diritto Pubblico Comunitario, 2/2011, pp. 447, ss.

LOVECCHIO L., *Divieto di iscrizione del fermo sugli autoveicoli strumentali all'attività di impresa o professione*, Corriere Tributario, 33/2013, pp. 2575, ss.

LOVECCHIO L., *Il diritto al contraddittorio nelle procedure di riscossione si estende anche alla esecuzione forzata?*, il Fisco, 41/2014, pp. 4061, ss.

LOVECCHIO L., *Luci ed ombre della disciplina della riscossione coattiva*, il Fisco, 26/2014, pp. 2569, ss.

LOVECCHIO L., *Obbligo di motivazione della cartella di pagamento: tutela a "geometria" variabile*, il Fisco, 33/2014, pp. 3237, ss.

LOVISOLO A., *Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegnazione e prospettive*, Diritto e Pratica Tributaria, 2/2016, pp. 719, ss.

LOVISOLO A., *L'attività accertativa mirata all'"apri e chiudi societario" e al "mordi e fuggi" reddituale" (artt. 23 e 24 l. n. 122/2010)*, in GLENDI C. – UCKMAR V., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, pp. 321, ss.

LOVISOLO A., *L'osservanza del termine di cui all'art. 12, 7° comma dello Statuto dei Diritti del Contribuente, nell'ottica del principio del contraddittorio*, Diritto e Pratica Tributaria, 3/2015, pp. 405, ss.

LUCHENA MOZO G. M., *El principio de no discriminación en la jurisprudencia del TJUE: incidencia en la imposición directa española*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 3-4/2010, pp. 945, ss.

LUPI R., *Diritto tributario. Oggetto economico e metodo giuridico nella teoria della tassazione analitico-aziendale*, Milano, 2009.

LUTHER J., (voce) *Ragionevolezza (delle leggi)*, Digesto Discipline Pubblicistiche, XII, 1997.

MAFFEZZONI F., *Della presunzione di esistenza di gioielli, denaro e mobilia nell'applicazione dei tributi successori*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1967, II, pp. 223, ss.

MAFFEZZONI F., *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965.

MAGNANI C., *Sulla legittimità costituzionale dell'art. 209 del testo unico delle leggi sulle imposte dirette*, Diritto e Pratica Tributaria, 1962, II, pp. 39, ss.

MANGIAMELI S., *Il diritto alla "giusta imposizione". La prospettiva del "costituzionalista"*, Diritto e Pratica Tributaria, 4/2016, pp. 1373, ss.

MANGIAMELI S., *Il disegno istituzionale dell'Unione Europea dopo il Trattato di Lisbona*, Diritto dell'Unione Europea, 2/2011, pp. 377, ss.

MANGIONE A., *Appunti sulla nozione di tributo: dal sistema tributario italiano al sistema tributario «italo-comunitario»*, Giustizia Civile, 1976, pp. 199, ss.

MARCHESELLI A., *Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, reperibile al link http://www.magistraturatributaria.it/wordpress/wpcontent/uploads/2014/06/Relazione_Marcheselli.pdf.

MARCHESELLI A., *La riscossione dei diritti doganali, tra tutela degli interessi finanziari della UE, efficienza dei mercati e diritti fondamentali*, Diritto e Pratica Tributaria, 1/2014, pp. 669, ss. ed in SCUFFI M., ALBENZIO G., MICCINESI M., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Assago, 2014, pp. 517, ss. (da cui si cita).

MARCHESSOU P., *La tutela del contribuente nel diritto europeo: l'esperienza francese*, in DI PIETRO A. (a cura di), *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, Padova, 2009, pp. 3, ss.

MARCHETTI B., *Sviluppi recenti nell'amministrazione dell'Unione Europea: integrazione, disintegrazione o rigenerazione?*, Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, 2/2018, pp. 509, ss.

MARI G., *La forza del giudicato delle decisioni dei giudici nazionali di ultima istanza nella giurisprudenza comunitaria*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 3-4/2004, pp. 1007, ss.

MARONGIU G., *Il contraddittorio non è d'obbligo*, Diritto e Pratica Tributaria, 2/2016, p. 702.

MARONGIU G., *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, Rivista di Diritto Tributario, 3/2008, pp. 166, ss.

MARONGIU G., *Noterelle a margine delle cosiddette «intimazioni di pagamento»*, Diritto e Pratica Tributaria, 2/2014, pp. 277, ss.

MARONGIU G., *Robin Hood Tax: taxation without “constitutional principles?”*, Rassegna Tributaria, 5/2008, pp. 1335, ss.

MASSARI G., *Il procedimento amministrativo italiano alla luce del diritto europeo*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 6/2017, pp. 1499, ss.

MASSERA A., *I principi generali dell'azione amministrativa tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario*, Diritto Amministrativo, 4/2005, pp. 707, ss.

MAURO M., *Dubbi di legittimità costituzionale sulla disciplina dei compensi dei concessionari della riscossione*, GT – Giurisprudenza Tributaria, 9/2010, pp. 790, ss.

MAZZAGRECO D., *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011.

MAZZAROLLI L. – PERICU G. R. – ROMANO A. – ROVERSI MONACO F. A. – SCOCA F. G., *Diritto amministrativo*, Bologna, 1993.

MELIS G. – PERSIANI A., *Riscossione coattiva e Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo: alcune riflessioni*, Rassegna Tributaria, 4/2011, pp. 901, ss.

MELIS G. – PERSIANI A., *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, Diritto e Pratica Tributaria, 2/2013, pp. 267, ss.

MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2018.

MENGOZZI P., *Il diritto delle Comunità Europee*, in GALGANO F. (diretto da), *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, vol. XV, Padova, 1990.

MERCATALI A., *L'accertamento delle imposte dirette*, Padova, 1980.

MESENBERG H., *Zu den steuerlichen Fragen des Europäischen Gemeinsamen Markets*, in Europa-Archiv, 1957, pp. 9623, ss.

MESSINA S. M., *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in Glendi C. – Comelli A. (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, pp. 147, ss.

MICELI R., *Sulla natura del procedimento di iscrizione ipotecaria a tutela del credito sanzionato*, Rivista di Diritto Tributario, 4/2003, pp. 393, ss.

MICHELI G. A., *Dalle direttive comunitarie sull'IVA alla nuova legislazione italiana*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1979, I, pp. 663, ss.

MICHELI G. A., *Profili critici in materia di potestà di imposizione*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1964, I, pp. 16, ss.

MOGOROVICH S., *Aggio di riscossione e accertamento "esecutivo"*, il Fisco, 40/2013, pp. 6206, ss.

MOLITERNI A., *Streamlining the judicial review of administrative decision: a comparative institutional approach*, Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, 2/2018, pp. 539, ss.

MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pisa, 2012.

MONDINI A., *El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: ¿de parámetro de legitimidad de las normas tributarias a principio general en los procedimientos de aplicación de los tributos?*, in FERNANDEZ MARÍN F., FORNIELES GIL A., *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Barcelona, 2010

MONDINI A., *La nuova responsabilità del cessionario Iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, Rassegna Tributaria, 3/2005, pp. 755, ss.

MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.

MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, vol. I-1, pp. 226, ss.

MOSCHETTI G., *Il principio di proporzionalità come “giusta misura” del potere nel diritto tributario. Premesse generali*, Padova, 2017.

MUSCAT H., *L'hypothèque légale du fisc: l'affaire Lemoine*, in Cahiers du Credho, 6/2000, pp. 35, ss.

NASCIMBENE B., *Il principio di attribuzione e l'applicabilità della Carta dei Diritti Fondamentali: l'orientamento della giurisprudenza*, Rivista di Diritto Internazionale, 1/2015, pp. 49, ss.

NEUBERGER, LORD D., *The constitutional protection afforded by judicial review*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 1/2015, pp. 67, ss.

NEUMARK F., *Die Budgetaren und Steurlichen Aspekte einer Wirtschaftlichen Integration*, in *Aspects financiers et fiscaux de l'integration economique internationale. Travaux de l'Institut International de finances publiques*, Frankfurt, 1953, pp. 40, ss.

ODOARDI F., *L'esecuzione forzata tributaria è ancora così “terribile”? Un caso di surroga dell'Agente della riscossione sembrerebbe confermarlo*, Rassegna Tributaria, 6/2011, pp. 1574, ss.

ORSI BATTAGLINI A., *Attività vincolata e situazioni giuridiche soggettive*, Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile, 1988, pp. 3, ss.

PAGANO E., *I diritti fondamentali nella Comunità Europea dopo Maastricht*, Il Diritto dell'Unione Europea, 1/1996, pp. 163, ss.

PALADIN L., *Il principio di uguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, Rivista di Diritto Tributario, 5/1997, I, pp. 305, ss.

PAPARELLA F., *Il rimborso dei tributi*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, pp. 865, ss.

PARLATO M. C., *Brevi note sulla Riscossione S.p.a.*, Rassegna Tributaria, 4/2006, pp. 1174, ss.

- PASTORI G., (voce) *Aree metropolitane*, Digesto Discipline Pubblicistiche, I, Torino, 1987.
- PATRONI GRIFFI A., *Il Conseil Constitutionnel e il controllo della "ragionevolezza": peculiarità e tecniche di intervento del giudice costituzionale francese*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 1/1998, pp. 39, ss.
- PELLEGGRI S., *I soliti (ig)noti: gli interessi di mora dovuti dall' Agenzia delle Entrate e l'aggio esattoriale*, Diritto e Pratica Tributaria, 4/2017, pp. 1773, ss.
- PENNICINO S., *Contributo allo studio della ragionevolezza nel diritto comparato*, Sant' Arcangelo di Romagna, 2012.
- PERFETTI L., *Diritto ad una buona amministrazione, determinazione dell'interesse pubblico ed equità*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 3-4/2010, pp. 789, ss.
- PERLINGIERI G., *Ragionevolezza e bilanciamento nell'interpretazione recente della Corte Costituzionale*, Rivista di Diritto Civile, 3/2018, pp. 716, ss.
- PERLINGIERI P., *Applicazione e controllo nell'interpretazione giuridica*, Rivista di Diritto Civile, 3/2010, pp. 317, ss.
- PERLINGIERI P., *Il diritto civile nella legalità costituzionale secondo il sistema italo-comunitario delle fonti*, Napoli, 2005.
- PERRONE A. – BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006.
- PIANTAVIGNA P., *Riflessioni sull'autotutela parziale alla luce dell' ondivaga nomofilassi della Cassazione*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 3/2016, pp. 77, ss.
- PIANTAVIGNA P., *L'attuazione delle garanzie procedurali nella fase di riscossione*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 2/2008, pp. 43, ss.
- PIANTAVIGNA P., *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario: uno studio comparato*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 2/2015, pp. 267, ss.
- PIASENTE M., *Ancora sulle deroghe legittime al diritto a detrazione previste dalla Sesta direttiva Iva: la consultazione del Comitato Iva per motivi congiunturali e l'indetraibilità*

oggettiva per i veicoli da turismo prevista dall'art. 19 bis 1 DPR 26 ottobre 1972 n. 633 alla luce delle più recenti pronunce della Corte di Giustizia in materia, Rivista di Diritto Tributario, 4/2002, pp. 104, ss.

PIASENTE M., *Le "deroghe al diritto a detrazione IVA in ragione della lotta all'evasione e alla "frode fiscale" e il temperamento del principio di proporzionalità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, Rivista di Diritto Tributario, 1/2002, pp. 34, ss.*

PISTONE P., *Il credito per le imposte estere ed il diritto comunitario: la Corte di Giustizia non convince, Rivista di Diritto Tributario, 4/2000, pp. 69, ss.*

PISTONE P., *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia, Rivista di Diritto Tributario, 6/1998, pp. 91, ss.*

POCAR F. – BARUFFI M. C., (a cura di), *Commentario breve ai Trattati dell'Unione Europea*, Padova, 2014.

POGGIOLI M., *L'imposizione confiscatoria tra valutazione astratta e misurazione concreta: alcune riflessioni in prospettiva dialogica, Rivista di Diritto Tributario, 2/2014, pp. 192, ss.*

PONTECORVO L., *Fermo amministrativo ed ipoteca nell'ambito dell'esecuzione esattoriale, Rivista dell'Esecuzione Forzata, 2/2009, pp. 301, ss.*

PREDIERI A., *Il nuovo assetto dei mercati finanziari e creditizi nel quadro della concorrenza comunitaria*, Milano, 1992.

PREDIERI A., *Trattato di Amsterdam e frattali, Il Diritto dell'Unione Europea, 2-3/1996, pp. 225, ss.*

PROTTO M., *Valutazioni tecniche, giudici nazionali e diritto comunitario, Giur. It., 4/1999, pp. 4, ss.*

QUADRI R., MONACO R., TRABUCCHI A., *Trattato istitutivo della Comunità economica europea. Commentario*, Milano, 1965.

QUERALT J. M. – LOZANO SERRANO C. – TEJERIZO LÓPEZ J. M. – CASADO OLLERO G., *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 2009.

RAGUCCI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, Rassegna Tributaria, 5/2015, pp. 1217, ss.

RANDAZZO F., *In tema di applicabilità dell'art. 21-octies, comma 2, della Legge n. 241 del 1990 agli atti impositivi*, Rivista di Diritto Tributario, 3/2018, pp. 259, ss.

RANDAZZO F., *La Consulta ammette entro certi limiti l'opposizione all'esecuzione in materia tributaria*, GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 8-9/2018, pp. 658, ss.

RASCIO V., *L'esecuzione delle sentenze della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*, Rivista dell'Esecuzione Forzata, 3/2017, pp. 417, ss.

RASIA C., *Palinodia all'uso della lingua italiana nel processo civile tra cittadinanza europea e tutela delle minoranze linguistiche*, Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile, 4/2014, pp. 1593, ss.

ROCCO G., *La compensazione dei tributi applicata alle procedure concorsuali. Principio di proporzionalità del fermo amministrativo e delle fideiussioni nei rimborsi Iva*, Diritto e Pratica Tributaria, 5/2012, pp. 847, ss.

RODRIGUEZ BEREIJO A., *Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria*, in Revista Juridica de la Universidad Autonoma de Madrid, 13/2005, pp. 215, ss.

ROMAGNOSI G. D., *Principj fondamentali di diritto amministrativo onde tesserne le istituzioni*, Prato, 1835.

ROMANO S., (voce) *Esazione delle imposte dirette*, Enciclopedia Giuridica Italiana, V, Milano, 1906, pp. 578, ss.

ROMEO G., *L'effettività della giustizia amministrativa: principio o mito?*, Diritto Processuale Amministrativo, 2004, pp. 653, ss.

ROSAS A. – KALIA H., *L'application de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne par la Cour de justice: un premier bilan*, Il Diritto dell'Unione Europea, 1/2011, pp. 1, ss.

ROSSI L. S., *I principi enunciati dalla sentenza della Corte Costituzionale tedesca sul Trattato di Lisbona: un'ipoteca sul futuro dell'integrazione europea?*, Rivista di Diritto Internazionale, 4/2009, pp. 993, ss.

RUGGERI A. – SPADARO A., *Lineamenti di giustizia costituzionale*, Torino, 2014.

RUGGERI A., *Continuo e discontinuo nella giurisprudenza costituzionale, a partire dalla sent. n. 170/1984, in tema di rapporti tra ordinamento comunitario e ordinamento interno: dalla "teoria" della separazione alla "prassi" dell'integrazione intersistemica?*, Giurisprudenza Costituzionale, 1991, pp. 1615, ss.

RUSSO D., *Sull'uso della ragionevolezza da parte della Corte Internazionale di Giustizia nel controllo sull'esercizio dei poteri discrezionali degli Stati*, Rivista di Diritto Internazionale, 2/2015, pp. 487, ss.

RUSSO F., *Atto di pignoramento e giurisdizione tributaria*, Diritto e Pratica Tributaria, 1/2018, pp. 363, ss.

RUSSO P. – FRANSONI G., *La notifica degli atti di parte e delle sentenze a seguito dell'istituzione delle Agenzie fiscali*, Rivista di Diritto Tributario, 11/2001, pp. 895, ss.

RUSSO P., *L'accertamento tributario nel pensiero di Enzo Capaccioli: profili sostanziali e processuali*, Rivista di Diritto Tributario, 6/2010, pp. 661, ss.

SALTARI L., *Il trattato di Lisbona*, in Giornale di Diritto Amministrativo, 3/2010, pp. 221, ss.

SANDULLI A. M. *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1984.

SANDULLI A. M., *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1940.

SANDULLI A., (voce) *Proporzionalità* in CASSESE S. (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. V, Milano, 2006

SANDULLI A., *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998.

SANDULLI A., *La scienza italiana del diritto pubblico e l'integrazione europea*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 3-4/2005, pp. 859, ss.

SANDULLO L., *L'iscrizione di ipoteca ex art. 77 del D.P.R. n. 602/1973*, il Fisco, 17/2009, pp. 2719, ss.

SANTIN P., *Regime nazionale e disciplina europea delle variazioni IVA da mancato pagamento tra esigibilità ed efficienza*, Giurisprudenza delle Imposte, 2/2017.

SASSANI B., *Lineamenti del processo civile italiano*, Torino, 2017.

SASSARA G., *La dilazione di pagamento non è un diritto del contribuente*, il Fisco, 6/2017, pp. 591, ss.

SCACCIA G., *Gli "strumenti" della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000.

SCALA A., *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, Rassegna Tributaria, 5/2008, pp. 1299, ss.

SCALA A., *Note sull'incostituzionalità della disciplina della riscossione coattiva*, in *Studi in onore di Modestino Astone*, vol. II, Napoli, 2010, pp. 1467, ss.,

SCHIAVOLIN R., *Poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria*, Digesto Discipline Privatistiche – Sezione Commerciale, vol. XI, Torino, 1995, pp. 193, ss.

SCHIAVOLIN R., *Quale tutela per i soggetti passivi?*, in GLENDI C. – UCKMAR V., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, pp. 127, ss.

SCHWARZE J., *Droit administratif européenne*, Bruxelles, 2009.

SCHWARZE J., *I principi dello Stato di diritto per l'azione amministrativa nella "vecchia" e nella "nuova" Unione Europea*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 6/2004, pp. 1279, ss.

SCHWARZE J., *The principle of proportionality and the principle of impartiality in European Administrative Law*, Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, 1/2003, pp. 53, ss.

Sciullo G., *Commento alla relazione di Elena Buoso "Il dialogo tra Corti in Europa e l'emersione della proporzionalità amministrativa*, in Bianchini M. / Gioia G., *Dialogo tra Corti e principio di proporzionalità*, Padova, 2013, pp. 435, ss.

SCOCA F. G. (a cura di), *Diritto amministrativo*, Torino, 2014.

SCUFFI M., *Diritto doganale e delle accise: gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità*, Diritto e Pratica Tributaria, 3/2011, pp. 20627, ss.

SERRANÒ M. V., *Fermo amministrativo: quale giurisdizione?*, il Fisco, 3/2006, pp. 511, ss.

SORACE D., *La disciplina generale dell'azione amministrativa dopo la riforma del titolo V della Costituzione*, in AA.VV., *Annuario Associazione Italiana dei Professori di Diritto Amministrativo*, Milano, 2002.

SPERTI A., *Il ruolo della magistratura in Gran Bretagna dopo l'approvazione dello Human Rights Act*, Rivista di Diritto Civile, 1/2001, pp. 73, ss.

SPUNTARELLI S., *Il ruolo del rinvio pregiudiziale alla CGUE nella giurisdizione amministrativa*, Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, 3/2018, pp. 985, ss.

SUPPERSTONE M. – GOUDIE J. – COPPEL J., *Local Authorities and the Human Right Act 1998*, London, 1999.

TABET G., *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, ed. provv., Roma, 1985

TARZIA G., *Il giusto processo di esecuzione*, Rivista di Diritto Processuale, 2/2002, pp. 329, ss.

TEDESCHINI F., (voce) *Procedimento amministrativo*, Enciclopedia del Diritto, vol. XXXV, Milano, 1986, pp. 872, ss.

TESAURO F. (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Milano, 2016.

TESAURO F., (voce) *Processo tributario*, Digesto Discipline Privatistiche – Sezione Commerciale, Aggiornamento, Torino, 2006, pp. 586, ss.

TESAURO F., *Gli effetti nel tempo della dichiarazione di illegittimità di norme tributarie e il diritto al rimborso dell'imposta dichiarata incostituzionale*, Rassegna Tributaria, 5/2015, pp. 1093, ss.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, Torino, 2011.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, Torino, 2017.

TESAURO G., *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2012.

TESORO G., *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938.

TINELLI G., *Statuto del contribuente e riscossione coattiva*, Rivista di Diritto Tributario, 1/2012, pp. 3, ss.

TIZZANO A. (a cura di), *Trattati dell'Unione Europea e della Comunità Europea*, Milano, 2004

TIZZANO A., *L'integrazione europea dalla Costituente alla Commissione bicamerale*, Il Diritto dell'Unione Europea, 4/1997, pp. 795, ss.

TIZZANO A., *Profili generali del Trattato di Amsterdam*, Il Diritto dell'Unione Europea, 2-3/1996, pp. 267, ss.

TORRE A., MARTINO P., *La giurisprudenza della Corte Suprema del Regno Unito nel biennio 2013-2014*, Giurisprudenza Costituzionale, 6/2016, pp. 2525, ss.

TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfetarie*, Milano, 1999.

TRIMARCHI F. (a cura di), *Il procedimento amministrativo fra riforme legislative e trasformazioni dell'Amministrazione. Atti del Convegno Messina-Taormina, 25-26 febbraio 1988*, Milano, 1990.

TURIS P., *Limiti al contenuto delle cartelle ex art. 36-bis del d.p.r. n. 600/1973 nell'esercizio del potere di accertamento delle imposte*, il Fisco, 6/2010, pp. 867, ss.

VANNUCCINI U., *La giurisprudenza delle imposte dirette*, Roma, 1929

VANZ G., *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, Rivista di Diritto Tributario, 12/2012, pp. 1143, ss.

VICINI RONCHETTI A., *Il contribuente deve essere avvisato delle conseguenze negative in caso di mancata collaborazione*, Rivista di Diritto Tributario, 5/2015, pp. 309, ss.

VIGNALI G., *La riscossione delle imposte dirette in Italia: dottrina, legislazione e giurisprudenza*, Milano, 1911.

VIGNALI G., *Sulla natura giuridica della cosiddetta delega esattoriale*, in *Studi in onore di Achille Donato Giannini*, Milano, 1961, p. 22.

VIOLINI L., *Prime considerazioni sul concetto di "costituzione europea" alla luce dei contenuti delle vigenti Carte Costituzionali*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 6/1998, pp. 1225, ss.

VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002.

VITALE G., *La logica del rinvio pregiudiziale tra obbligo di rinvio per i giudici di ultima istanza e responsabilità*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 1/2013, pp. 59, ss.

VON KRAUSS R., *Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. In seiner Bedeutung für die Notwendigkeit des Mittels im Verwaltungsrechts*, Hamburg, 1955.

WOUTERS J. – DUQUET S., *Reasonableness as a standard of judicial review: comparative, European and international perspectives*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 1/2014, pp. 35, ss.

ZANOTTI N., *Le misure cautelari tributarie: fattispecie di possibile abuso*, Diritto e Pratica Tributaria, 2/2018, pp. 678, ss.

ABSTRACT

La riscossione è la fase in cui si realizza pienamente quella tensione tra l'interesse fiscale al recupero del tributo e le esigenze di tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente. Rilievo fondamentale assume, pertanto, il procedimento di recupero ed i principi che lo disciplinano. Tra questi principi, svolge un ruolo capitale il principio di proporzionalità, che da principio "comune" agli ordinamenti è divenuto principio europeo, oggetto di una pluriennale giurisprudenza della Corte di Giustizia. Nel presente lavoro si darà dunque conto della rilevanza di tale principio, muovendo da tre quesiti fondamentali: il sindacato di proporzionalità è limitato ai soli tributi "armonizzati" oppure è estensibile ad ogni tipologia di tributo? Tale sindacato è ammissibile in una fase, quale quella di riscossione, notoriamente vincolata alle risultanze della fase di accertamento? Quali sono i confini del controllo di proporzionalità, nel procedimento esattoriale? Al termine dell'esposizione, si combineranno le tre risposte, sino a giungere alla significativa valorizzazione del sindacato di proporzionalità che la giurisprudenza nazionale compie nello scrutinio di legittimità degli atti della riscossione coattiva.