

Il giudice civile ed il giudice tributario: fattispecie comuni e profili differenziali

**Scuola Superiore della Magistratura – Consiglio di Presidenza
della Giustizia Tributaria
Roma, 19-21 novembre 2018**



IL DIRITTO EUROUNITARIO, IL GIUDICE ORDINARIO ED IL GIUDICE TRIBUTARIO: PRINCIPI FISCALI DEL TRATTATO; RINVIO PREGIUDIZIALE ALLA CORTE DI GIUSTIZIA; PRIMATO DEL DIRITTO EUROPEO; FACOLTATIVITÀ/OBBLIGO DEL RINVIO; DISAPPLICAZIONE DELLE NORME INCOMPATIBILI

* * *

Giuseppe Albenzio
Vice Avvocato Generale dello Stato

Parte prima

LE FONTI

I PRINCIPI GENERALI DELLA
FISCALITÀ EUROUNITARIA

Art. 11 Costituzione

«L'Italia ripudia la guerra... consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo»

Non solo rispetto delle “norme del diritto internazionale generalmente riconosciute”, secondo l'art. 10 Cost. [espressione dei principi generali consuetudinari internazionali *pacta sunt servanda* e *buona fede*], ma

CESSIONE DI SOVRANITÀ a beneficio di una comunità *inter pares*.

Art. 117, comma 1, Costituzione

«La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali»

Art. 117, comma 2, lett. e-q), Costituzione

La materia tributaria, contabile e doganale, come tutta quella concernente l'adeguamento e l'attuazione della disciplina dell'Unione, è riservata alla competenza legislativa esclusiva dello Stato.

Tale competenza legislativa è esercitata nelle forme e procedure autonomamente adottate [principio dell'AUTONOMIA ISTITUZIONALE]

e rispetta i principi europei di INTERPRETAZIONE CONFORME, LEALE COLLABORAZIONE, PROPORZIONALITÀ, EFFETTO UTILE,

anche nei suoi riflessi giurisdizionali e amministrativi

Art. 117, comma 3, Costituzione

La materia tributaria è oggetto anche di *legislazione concorrente* con le regioni, in funzione di *coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, dato che le regioni hanno anche potestà normativa e impositiva, ai sensi e nei limiti di cui all'art. 119 Cost., ma non possono istituire dazi, ai sensi dell'art. 120 Cost.

Art. 120 Costituzione

Completa i precetti dell'art. 11 e dell'art. 117, in relazione al processo di decentramento della potestà normativa attuato con la riforma del Titolo V della Costituzione (legge cost. n. 3/2001):

«La Regione non può istituire dazi di importazione o esportazione o transito tra le Regioni, né adottare provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni, né limitare l'esercizio del diritto al lavoro in qualunque parte del territorio nazionale»

Art. 2, par. 1, e art. 3, par. 1, TFUE

«1. Quando i Trattati attribuiscono all'Unione una competenza esclusiva in un determinato settore, solo l'Unione può legiferare e adottare atti giuridicamente vincolanti. Gli Stati membri possono farlo autonomamente solo se autorizzati dall'Unione oppure per dare attuazione agli atti dell'Unione»

«1. L'Unione ha competenza esclusiva nei seguenti settori:

a) unione doganale; ...»

Art. 4, par. 2, e art. 5 TFUE

«2. L'Unione ha una competenza concorrente con quella degli Stati membri nei principali seguenti settori:

a) mercato interno; ...»

«1. Gli Stati membri coordinano le loro politiche economiche nell'ambito dell'unione. ...»

Art. 23 Costituzione

«Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge»

Principio della RISERVA DI LEGGE IN MATERIA TRIBUTARIA

Deve ritenersi pienamente rispettato nel settore tributario e doganale, ancorché regolato dalla normativa europea:

secondo il coordinato disposto dell'art. 11 Cost. e delle disposizioni generali dei Trattati, ultimo il TUE di Lisbona, la legislazione unitaria ha diretta applicazione nel territorio degli Stati membri, anche rispetto a disposizioni contrastanti che vanno disapplicate.

Inoltre, la materia doganale impinge su interessi sovranazionali ed è per questo regolata dalla legislazione sovranazionale.

Corte Giustizia 23/10/2003, C-115/02

«L'unione doganale istituita dal Trattato implica necessariamente che venga garantita la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri; questa libertà non potrebbe, a sua volta, essere completa se gli Stati membri avessero la facoltà di ostacolare o di intralciare, in qualsiasi modo, la circolazione delle merci in transito, cosicché si deve riconoscere, come conseguenza dell'unione doganale e nel reciproco interesse degli Stati membri, l'esistenza di un principio generale di libertà di transito delle merci nell'ambito della comunità»

Corte Giustizia 9/8/1994, C-363/93

«...un tributo riscosso ad una frontiera regionale a seguito dell'introduzione di beni in una regione di uno Stato membro pregiudica l'unicità del territorio doganale comunitario e costituisce un ostacolo alla libera circolazione delle merci di gravità almeno pari a quella di un tributo riscosso alla frontiera nazionale a seguito dell'introduzione dei prodotti nel complesso del territorio di uno Stato membro»

Politiche fiscali dell'Unione Europea

Tre tradizionali livelli di intervento delle Istituzioni europee nel campo della fiscalità:

Normativa comune: dettata direttamente dalle istituzioni europee, finalizzata all'acquisizione delle risorse proprie dell'Unione (art. 311 TFUE), ha ad oggetto la disciplina dei dazi (generalisti o per determinati settori, dall'agricoltura, al carbone e acciaio, allo zucchero) nell'ambito del territorio dell'unione doganale, concretizzata nei Codici doganali e nella disciplina dei traffici commerciali in entrata e in uscita dai confini dell'Unione, nonché negli accordi internazionali stipulati dall'Unione a fini commerciali;

Normativa armonizzata: intervento diretto (in termini *positivi*) sulle legislazioni nazionali (secondo l'art. 113 TFUE), al fine di raggiungere obiettivi *extra-fiscali* (libera concorrenza, competitività nei mercati, creazione di posti di lavoro, protezione dell'ambiente e della salute, incentivare o disincentivare consumi), ha ad oggetto le imposte sulla cifra d'affari (importanti sono le direttive IVA), le imposte di consumo (importanti le direttive sulle accise) e altre imposte indirette (ad esempio sul commercio di prodotti inquinanti, energie non rinnovabili, tabacco);

Normativa nazionale *vigilata*: intervento indiretto (in termini *negativi* e di *sussidiarietà*) sulle legislazioni nazionali, al fine di controllare il rispetto dei principi di non discriminazione e neutralità fiscale al fine di salvaguardia della libertà dei mercati, di circolazione e di concorrenza (art. 110 TFUE: nessuno Stato membro può applicare direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati imposizioni interne, di qualsiasi natura, più gravose rispetto a quelle applicate, anche indirettamente, ai prodotti nazionali simili; sono vietati gli aiuti di Stato volti a sostenere particolari settori produttivi senza la preventiva autorizzazione della Commissione), ha ad oggetto anche la tassazione diretta

Il prelievo delle imposte può determinare distorsioni della concorrenza e ostacoli alla libera circolazione dei capitali e delle merci

La tassazione diretta influisce sul mercato, sulla libertà dei traffici e sulla concorrenza e può contribuire al raggiungimento degli obiettivi *extra-fiscali* unitari (ambiente, salute, lavoro), quindi deve essere anch'essa vigilata e coordinata, pur nel rispetto delle politiche fiscali nazionali.

Quindi un livello di attenzione da parte delle istituzioni europee pari a quello per la tassazione indiretta ma con strumenti diversi, prevalentemente con atti di *soft law*, in funzione persuasiva e propositiva, non di intervento diretto

Corte di Giustizia 19/11/2009, C-540/07

«Si deve rammentare ... che, se è pur vero che la materia delle **imposte dirette** rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario

...in mancanza di disposizioni di unificazione o di armonizzazione comunitaria, gli Stati membri rimangono competenti a definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri di ripartizione del loro potere impositivo, in particolare, al fine di eliminare le doppie imposizioni. ...una differenza di trattamento ... può dissuadere le società stabilite in altri Stati membri dall'effettuare investimenti in Italia. Essa costituisce, di conseguenza, una restrizione alla libera circolazione dei capitali, vietata, in linea di principio, dall'art. 56, n. 1, CE»

Corte di Giustizia 25/07/2018, C-103/17

Si occupa della tassazione indiretta con finalità ambientale, volta al finanziamento dei costi supplementari connessi all'acquisto di energia verde, al fine di agevolarne la diffusione, secondo quanto previsto dalla Direttiva n. 92/12.

Corte di Giustizia 19/10/2017, C-573/16

Si occupa delle imposte indirette sulla raccolta di capitali, in relazione alla tassazione di un'operazione di trasferimento di azioni, in applicazione dei principi dettati dalla Direttiva n. 69/335.

La Corte di Giustizia UE si pronunzia anche in materia di imposizione diretta

In particolare, sulla tassazione dei dividendi delle società (sentenze 4/2/2016, C-194/15, e 19/11/2009, C-540/07, cui si è conformata Cass. 29/11/2017, n. 28573),
sulla deducibilità delle perdite (sentenza 4/7/2018, C-28/17),
sulla ritenuta alla fonte per i redditi di una società stabilita in altro Stato membro (sentenza 25/7/2018, C-553/16).

e di imposte sulla cifra d'affari-iva, al fine dell'armonizzazione delle legislazioni

sentenza 16/3/2017, C- 493/15, sulla procedura di esdebitazione per i debiti iva dichiarati inesigibili;

sentenza 18/1/2018, C-463/16, sugli elementi che possono rientrare nel concetto di prestazione unica ai fini della determinazione del prezzo da assoggettare a tassazione

sentenza 15/2/2017, C-592/15, sull'esenzione di talune prestazioni di servizi culturali

e di transazioni fiscali sentenza 7/4/2016, C-546/14

«L'art. 4, par. 3, TUE, nonché gli art. 2, 250, par. 1, e 273 dir. 2006/112/Ce del Consiglio, del 28/11/2006, relativa al sistema comune d'iva, non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale [art. 160 e ss e 183-ter r.d. 267/1942], interpretata nel senso che un imprenditore in stato di insolvenza può presentare a un giudice una **domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo**, al fine di saldare i propri debiti mediante la liquidazione del suo patrimonio, con la quale proponga di pagare solo parzialmente un debito dell'iva attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento»

Fiscalità finanziaria

A partire dal 2010 l'Unione ha incominciato a interessarsi al settore delle attività e transazioni finanziarie (prima comunicazione della Commissione *La tassazione del settore finanziario*) per la loro sempre maggiore incidenza (diretta e indiretta) sui movimenti di capitali e, quindi, sui mercati.

L'intervento è al fine promuovere stabilità ed equità e prevenire effetti negativi sui bilanci nazionali, oltre che al fine di raccogliere direttamente nuove risorse finanziarie da destinare alle politiche europee.

Lotta all'evasione e all'elusione

Tutti gli obiettivi *fiscali* ed *extra fiscali*, tutti gli interventi *diretti* e *indiretti* delle Istituzioni europee possono compiutamente realizzarsi attraverso una tutela degli interessi finanziari che impedisca non solo conclamate e palesi evasioni delle imposte ma anche più subdole e nascoste elusioni delle finalità impositive.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia e della nostra Cassazione ha dato un contributo essenziale per supportare l'azione di contrasto delle autorità europee e nazionali.

Corte Giustizia 21/2/2006, C-255/02

Famosa è questa sentenza della Corte di Giustizia sul **caso *Halifax*** che ha dato il supporto decisivo alla lotta all'evasione fiscale: *“secondo una giurisprudenza costante, gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario... la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è, infatti, un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva...”*

Il principio è stato ribadito e attuato in numerosissime pronunzie,

sia della stessa Corte di Giustizia:

Sentenza 22/11/2017, C-251/16: «il principio del divieto di pratiche abusive deve essere applicato indipendentemente da una misura nazionale che gli dia attuazione nell'ordinamento giuridico interno»

sia dei Giudici nazionali:

Cass. 20/6/2018, n. 16204: «in tema di società di comodo, il meccanismo di determinazione presuntiva del reddito... non si pone in contrasto con il principio di proporzionalità, rispetto al quale la Corte di Giustizia (13/3/2007, C-524/04) ha affermato che... va considerata come non eccedente quanto necessario per prevenire pratiche abusive...»

La Commissione ha emanato direttive puntuali (v. Dir. 2010/24/UE sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte e altre misure, Dir. 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa) ed altri atti di *soft law* (v. la comunicazione sulle modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, il *piano di azione* per rafforzare la lotta alla frode e all'evasione fiscale), promuovendo lo scambio di informazioni fra le autorità nazionali e coordinando la loro azione, nella nuova logica della solidarietà per il comune interesse.

Fiscal rules e vincoli di bilancio

La politica tributaria eurounitaria incide inevitabilmente sulle politiche finanziarie nazionali attraverso i vincoli di bilancio che dal Trattato di Maastricht (art. 3 A) costituiscono uno dei fondamenti della moneta unica, completati dal Patto di stabilità e crescita (Ris. del Consiglio europeo di Amsterdam del 1997) e ribaditi dall'art. 104 del TUE (che impone agli Stati l'obbligo di evitare disavanzi pubblici eccessivi e affida alla Commissione la sorveglianza sugli assetti di bilancio e sul debito pubblico degli Stati membri).

Legge cost. 1/2012

Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale

Con la modifica degli articoli 81, 97, 117 e 119
Cost. è stato introdotto

il principio dell'*equilibrio tra le entrate e le spese*,
con una rigorosa fonte di vincoli per le decisioni
di politica economica e fiscale, oltre che di
bilancio, che impongono

politiche di tassazione stringenti e gravose, anche
sulla imposizione diretta e sulla spesa
pubblica, quindi

con sempre maggiori interferenze fra le politiche
(fiscali, economiche e di bilancio) nazionali e
necessità di coordinamento nel rispetto dei
principi e delle finalità dell'ordinamento europeo

Parte seconda

**IL SISTEMA GIUDIZIARIO
EUROPEO E NAZIONALE**

CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA di Lussemburgo CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO di Strasburgo



Le questioni tributarie e doganali possono arrivare anche dinanzi alle Corti Europee e le decisioni di queste ultime possono incidere sulla loro disciplina

Obblighi di interpretazione conforme e leale collaborazione

I principi dell'Unione europea e le decisioni delle Corti europee che li interpretano e le applicano hanno effetti diretti e/o indiretti sull'azione delle Autorità giudiziarie e amministrative degli Stati nonché sulla stessa attività legislativa e regolamentare.

Legge 241/1990 – art. 1

Principi generali dell'attività amministrativa

- 1.** 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.

Cons. Stato, sez. IV, 8 maggio 2013, n. 2484:

“Ai sensi dell’art. 1 l. 7 agosto 1990 n. 241 l’attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, efficacia, imparzialità, di pubblicità e trasparenza secondo le modalità previste dalla succitata legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti nonché dai principi dell’ordinamento comunitario, con la conseguenza che, quando la legge non impone una particolare forma, l’amministrazione ben può operare con libertà delle forme.”

La Corte di Giustizia ha determinato una reale integrazione europea con le sue decisioni.

Fondamentali sono:

sent. *Van Gend e Loos* del 1963 sull'effetto diretto del diritto dell'Unione;

Sent. *Costa Eneel* del 1964 e *Simmenthal* del 1997 sul primato del diritto europeo su quello nazionale;

Sent. *Francovich* del 1991 e *Brasserie du Pecheure* del 1996 sulla responsabilità extracontrattuale degli Stati per mancata attuazione dei principi europei.

CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA



Può essere adita non direttamente dalle istituzioni o dai cittadini ma solo:

- in via incidentale per rimessione da parte dell'A.G. Nazionale**
- in esito a procedura di infrazione**

Art. 19, comma 3, lett. b, TUE

«3. La Corte di giustizia dell'Unione europea si pronuncia conformemente ai trattati:

- a) sui ricorsi presentati da uno Stato membro, da un'istituzione o da una persona fisica o giuridica;
- b) in via pregiudiziale, su richiesta delle giurisdizioni nazionali, sull'interpretazione del diritto dell'Unione o sulla validità degli atti adottati dalle istituzioni;
- c) negli altri casi previsti dai trattati.»

Art. 267 T.F.U.E.

«La Corte di giustizia dell'Unione europea è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale:

a) sull'interpretazione dei trattati;

b) sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione.»

Art. 258 T.F.U.E. – procedura di infrazione

«La Commissione quando reputi che uno Stato membro abbia mancato a uno degli obblighi a lui incombenti in virtù dei trattati, emette un parere motivato al riguardo, dopo aver posto lo Stato in condizioni di presentare le sue osservazioni.

Qualora lo Stato in causa non si conformi a tale parere nel termine fissato dalla Commissione, questa può adire la Corte di giustizia dell'Unione europea»

La questione pregiudiziale può essere sollevata da tutti i giudici, in caso di dubbio sulla interpretazione del diritto (primario o secondario) dell'Unione o sulla validità degli atti delle istituzioni europee;

deve essere sollevata dal giudice di ultima istanza ovvero da qualunque altro giudice che intenda discostarsi da interpretazioni già consolidate o disapplicare disposizioni e atti europei che ritiene non validi,

sempre che non ritenga di disapplicare direttamente la norma nazionale contrastante con la disciplina europea.

Corte giustizia UE, 1/10/2015, C-452/14

«L'art. 267 Tfeue dev'essere interpretato nel senso che un giudice avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno è tenuto, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, ad adempiere il proprio **obbligo di rinvio.**»

Corte Giustizia Ue, 5/7/2018, C-544/16

«Nell'interpretare le disposizioni pertinenti del diritto dell'Unione e del diritto nazionale, i giudici di uno Stato membro che accertano che una stessa operazione è oggetto in un altro Stato membro di un trattamento differente ai fini dell'iva hanno **la facoltà, o addirittura l'obbligo**, a seconda che le loro decisioni possano o meno essere oggetto di ricorso giurisdizionale di diritto interno, di sottoporre alla Corte di Giustizia UE una domanda di pronuncia pregiudiziale.»

Cons. Stato, sez. VI, 12/10/2017, n. 4732

«L'obbligo del giudice nazionale di ultima istanza di rimessione di una questione alla corte di giustizia Ue non sussiste se: a) la questione di interpretazione di norme comunitarie **non è pertinente al giudizio** (vale a dire nel caso in cui la soluzione non possa in alcun modo influire sull'esito della lite); b) la questione è materialmente **identica ad altra già decisa dalla corte** o comunque il precedente risolve il punto di diritto controverso; c) la corretta applicazione del diritto comunitario può imporsi con tale evidenza da **non lasciar adito a nessun ragionevole dubbio** sulla soluzione da dare alla questione.»

Cons. Stato, sez. III, 12/5/2017, n. 2217

«Non va sollevata la questione pregiudiziale alla corte di giustizia dell'Ue ai sensi dell'art. 267 del tfue ... laddove sia possibile pervenire ad un'interpretazione delle norme interne conforme al diritto europeo.»

Corte giustizia UE, 9/9/2015, C-160/14

«L'art. 267, terzo comma, Tfeue deve essere interpretato nel senso che un giudice avverso le cui decisioni non sono esperibili ricorsi giurisdizionali di diritto interno è tenuto a sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea una domanda di pronuncia pregiudiziale vertente sull'interpretazione della nozione di «trasferimento di uno stabilimento» di cui all'art. 1, par. 1, direttiva 2001/23, in circostanze quali quelle del procedimento principale, contraddistinte al contempo da decisioni divergenti di giudici di grado inferiore quanto all'interpretazione di tale nozione e da ricorrenti difficoltà d'interpretazione della medesima nei vari Stati membri.»

Corte di Giustizia UE, 20/12/2017, C-322/16

«L'art. 267, par. 3, TFUE deve essere interpretato nel senso che il giudice nazionale le cui decisioni non sono impugnabili con un ricorso giurisdizionale è tenuto, in linea di principio, a procedere al rinvio pregiudiziale di una questione di interpretazione del diritto dell'Unione **anche nel caso in cui**, nell'ambito del medesimo procedimento nazionale, **la Corte Costituzionale dello Stato membro abbia valutato la costituzionalità delle norme nazionali alla luce delle norme di riferimento aventi un contenuto analogo a quello delle norme del diritto dell'Unione»**

Corte giustizia UE, 4/6/2015, C-5/14.

«L'art. 267 Tfeue deve essere interpretato nel senso che un giudice nazionale, il quale nutra dei dubbi riguardo alla compatibilità di una normativa nazionale tanto con il diritto dell'Unione quanto con la costituzione dello stato membro interessato, non è privato della facoltà né è, eventualmente, dispensato dall'obbligo di sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea questioni riguardanti l'interpretazione o la validità del diritto dell'Unione per il fatto che un procedimento incidentale di controllo della costituzionalità di questa medesima normativa è pendente dinanzi al giudice nazionale incaricato di esercitare tale controllo.»

Corte giustizia UE, 15/1/2013, C-416/10

«L'art. 267 tfue deve essere interpretato nel senso che un giudice nazionale, come l'odierno giudice del rinvio, ha l'obbligo di sottoporre d'ufficio alla corte di giustizia dell'Unione europea una domanda di pronuncia pregiudiziale anche quando esso statuisca su rinvio a seguito dell'annullamento della sua prima decisione ad opera del giudice costituzionale dello stato membro interessato e una norma nazionale gli imponga di risolvere la controversia conformandosi alla valutazione in diritto espressa da quest'ultimo giudice.»

Corte giustizia UE, 19/1/2010, C-555/07

«È compito del giudice nazionale, investito di una controversia tra privati, garantire il rispetto del principio di non discriminazione in base all'età, quale espresso concretamente dalla direttiva 2000/78/Ce, disapplicando, se necessario, qualsiasi disposizione contraria della normativa nazionale, indipendentemente dall'esercizio della facoltà di cui dispone, nei casi previsti dall'art. 267, 2° comma, tfue, di sottoporre alla corte una questione pregiudiziale sull'interpretazione di tale principio.»

Non ostano all'obbligo di rimessione neppure preclusioni procedurali o processuali

Cass. 24/7/2018, n. 19661: «L'art. 9 bis l. 289/2002, nella parte in cui consente di definire una controversia con l'amministrazione finanziaria evitando il pagamento delle sanzioni connesse al ritardato od omesso versamento dell'iva, deve essere disapplicato a prescindere da specifiche deduzioni di parte e senza che possano ostarvi preclusioni procedurali o processuali (quale, ad esempio, il carattere *chiuso* del giudizio di cassazione), essendo in contrasto con gli obblighi... in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'iva... poiché anche tale forma di condono cd. clemenziale, come le ipotesi di condono premiale... è idonea a **pregiudicare in modo significativo il funzionamento del sistema comune dell'iva, incidendo sulla corretta riscossione di quanto dovuto**»

Fatto salvo il principio dell'intangibilità del giudicato

Cass. 13/7/2018, n. 18642: «Il principio dell'intangibilità del giudicato, come affermato anche dalla Corte di Giustizia UE, non impone al giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne dalle quali deriva l'autorità di cosa giudicata di una pronunzia, **nemmeno quando ciò consentirebbe di porre rimedio ad una violazione del diritto unionale**, salva la peculiare ipotesi di contrasto con una decisione definitiva della commissione europea emessa prima della formazione del giudicato»

[sul principio del giudicato torneremo alla fine della nostra lezione]

Corte giustizia UE, 7/11/2013, C-313/12

«Quando le disposizioni del diritto dell'unione sono rese applicabili dal diritto nazionale a determinate situazioni in modo diretto e incondizionato, sussiste un interesse dell'unione a che, per evitare future divergenze d'interpretazione, le disposizioni o le nozioni riprese dal diritto dell'unione ricevano un'interpretazione uniforme, anche al fine di assicurare un trattamento identico alle situazioni interne e alle situazioni disciplinate dal diritto Ue.»

Cons. Stato, sez. VI, 12/10/2017, n. 4732

«Il sistema del rinvio pregiudiziale, introdotto dall'art. 267 Tfeue per assicurare l'uniformità dell'interpretazione del diritto dell'Unione negli stati membri, istituisce una cooperazione diretta tra la corte di giustizia e i giudici nazionali, attraverso un procedimento in cui la determinazione e la formulazione delle questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione del diritto dell'Unione - se necessarie ai fini della risoluzione della controversia oggetto del procedimento principale - spettano al giudice nazionale e le parti in causa nel procedimento principale non possono modificarne il tenore; le norme nazionali di procedura non possono ridurre la competenza e gli obblighi incombenti su di un giudice nazionale in quanto giudice di rinvio ai sensi dell'articolo 267 Tfeue; il giudice nazionale ha quindi l'obbligo di garantire la piena efficacia del sistema di rinvio pregiudiziale, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi contraria disposizione della legislazione nazionale, senza doverne attendere la previa soppressione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale.»

Il giudice nazionale può anche chiedere alla Commissione europea chiarimenti

Corte giustizia UE, 21/11/2013, C-284/12:

«Qualora, a norma dell'art. 108, par. 3, tfue, la commissione europea abbia avviato il procedimento di indagine formale previsto al par. 2 del suddetto articolo nei confronti di una misura non notificata in corso di esecuzione, il giudice nazionale, investito di una domanda volta a ottenere la cessazione dell'esecuzione di tale misura e il recupero delle somme già versate, è tenuto ad adottare tutte le misure necessarie al fine di trarre le conseguenze di un'eventuale violazione dell'obbligo di sospensione dell'esecuzione della suddetta misura; ...qualora il giudice nazionale nutra dubbi in ordine alla questione se la misura di cui trattasi costituisca un aiuto di stato ai sensi dell'art. 107, par. 1, tfue oppure in ordine alla validità o all'interpretazione della decisione di avviare il procedimento di indagine formale, esso, da un lato, può chiedere chiarimenti alla commissione europea e, dall'altro, può o deve, conformemente all'art. 267, 2° e 3° comma, tfue, sottoporre una questione pregiudiziale alla corte di giustizia dell'Unione europea.»

Possibile causa di procedura di infrazione

La mancata rimessione della questione alla Corte di Giustizia UE **non costituisce vizio revocatorio** ai sensi dell'art. 395 c.p.c., anche se richiesta dal P.G. (Cass. n. 7925/16 e 8144/16)

né vizio di eccesso di potere giurisdizionale ai sensi dell'art. 111, 8° comma, Cost. (Cass. 18/12/2017, n. 30301: «...salva l'ipotesi *estrema* in cui l'errore si sia tradotto in un'interpretazione delle norme europee di riferimento in contrasto con quelle fornite dalla CGUE, sì da precludere, rendendola non effettiva, la difesa giudiziale»)

Può costituire – peraltro – **motivo per l'apertura di una procedura di infrazione da parte della Commissione Europea**, con conseguente onere di risarcimento danni a carico dello Stato ed a favore del cittadino leso nei suoi diritti

Convenzione europea sui diritti dell'uomo – CEDU

Diversa è l'influenza delle disposizioni della Convenzione di Strasburgo sul complesso normativo nazionale

La Corte Costituzionale ha più volte precisato che, a differenza di quanto avviene per le disposizioni dei Trattati dell'Unione, non è ammessa la disapplicazione diretta da parte dei giudici della normativa nazionale contrastante ma deve farsi ricorso al vaglio di essa Corte

Sentenza n. 49/2015 Corte Costituzionale

«Questa Corte non può che ribadire quanto affermato fin dalle sentenze n. 348 e n. 349 del 2007, ovvero che alla Corte di Strasburgo compete di pronunciare la "parola ultima" (sentenza n. 349 del 2007) in ordine a tutte le questioni concernenti l'interpretazione e l'applicazione della Convenzione e dei suoi Protocolli, secondo quanto le parti contraenti hanno stabilito in forza dell'art. 32 della CEDU. Si tratta di una "funzione interpretativa eminente" (sentenza n. 348 del 2007), ... idonea a garantire la certezza del diritto e l'uniformità presso gli Stati aderenti di un livello minimo di tutela dei diritti dell'uomo.

Tuttavia, sarebbe errato, e persino in contrasto con queste premesse, ritenere che la CEDU abbia reso gli operatori giuridici nazionali, e in primo luogo i giudici comuni, passivi ricettori di un comando esegetico impartito altrove nelle forme della pronuncia giurisdizionale, quali che siano le condizioni che lo hanno determinato.

Il giudice nazionale non può spogliarsi della funzione che gli è assegnata dall'art. 101, secondo comma, Cost., con il quale si "esprime l'esigenza che il giudice non riceva se non dalla legge l'indicazione delle regole da applicare nel giudizio", e che nessun'altra autorità possa quindi dare al giudice ordini o suggerimenti circa il modo di giudicare in concreto" (sentenza n. 40 del 1964; in seguito, sentenza n. 234 del 1976), e ciò vale anche per le norme della CEDU, che hanno ricevuto ingresso nell'ordinamento giuridico interno grazie a una legge ordinaria di adattamento.

Resta fermo che "L'applicazione e l'interpretazione del sistema di norme è attribuito beninteso in prima battuta ai giudici degli Stati membri" (sentenza n. 349 del 2007). Ciò non vuol dire, però, che questi ultimi possano ignorare l'interpretazione della Corte EDU, una volta che essa si sia consolidata in una certa direzione.»

Parte terza

QUESTIONI FORMALI E
CASISTICA PIÙ RILEVANTE

Raccomandazioni della Corte di Giustizia dell'Unione Europea
GUUE 25/11/2016 – C 439

La Corte di Giustizia ha riassunto in questo testo le indicazioni e prescrizioni per una corretta proposizione delle questioni pregiudiziali ex art. 19, par. 3, lett. b), del Trattato-TUE e art. 267 del TFUE, come enunciate dalla stessa giurisprudenza della Corte (in aggiornamento a quelle già emanate nel 2012 – GUUE 6/11/2012, C 338)

Necessità di attinenza della questione pregiudiziale al caso oggetto del giudizio ed al diritto dell'Unione

Corte giustizia UE, 25/2/2016, C-520/15:

«La corte di giustizia non è competente a decidere le questioni pregiudiziali laddove riguardino situazioni giuridiche non rientranti nella sfera di applicazione del diritto dell'Unione europea (nella specie, la corte non si è pronunciata sulla questione pregiudiziale sottoposta, in quanto, a suo giudizio, nel procedimento principale, relativo alla decisione di Aifa di limitare l'impiego di un farmaco ai soli centri ospedalieri pubblici e privati, non è richiesta l'applicazione di una norma di diritto europeo).»

Corte giustizia UE, 22/10/2014, C-139/14.

«Quando la corte è adita con un rinvio pregiudiziale in materia di classificazione doganale, la sua funzione consiste nel chiarire al giudice nazionale i criteri la cui applicazione permetterà a quest'ultimo di classificare correttamente nella nomenclatura combinata i prodotti di cui trattasi, piuttosto che nel procedere essa stessa a tale classificazione, tanto più che la corte non dispone necessariamente di tutti gli elementi indispensabili a tale riguardo; da questo punto di vista, il giudice nazionale si trova senz'altro nella posizione migliore per farlo; tuttavia, al fine di dare al giudice del rinvio una soluzione utile, e permettergli di procedere alla classificazione doganale per la quale è stato adito, la corte può, in uno spirito di cooperazione con i giudici nazionali e considerati i dati esposti nella decisione di rinvio, fornirgli tutte le indicazioni che essa reputi necessarie.»

La CGUE non può essere chiamata a rendere pareri su questioni di massima o ipotetiche

Corte giustizia UE, 24/10/2013, C-180/12:

«Qualora una decisione amministrativa di notificazione di una classificazione doganale di taluni prodotti sia stata annullata in toto da un giudice nazionale supremo e l'esistenza di quest'ultima decisione costituisca una condizione procedurale ai fini dell'adozione della decisione di recupero forzoso del credito pubblico oggetto della decisione di notificazione, non occorre per la corte statuire su questioni pregiudiziali vertenti su tale classificazione; infatti, in assenza di oggetto, una siffatta domanda di pronuncia pregiudiziale non consente di sviluppare gli elementi interpretativi di diritto dell'Unione che il giudice nazionale potrebbe utilmente utilizzare per poter risolvere, in base a tale diritto, la controversia dinanzi ad esso pendente; quanto alla possibilità di adottare nuove decisioni di notificazione e di recupero, la risposta in tali circostanze alle questioni poste si risolverebbe nel formulare un parere su questioni ipotetiche, in contrasto con il compito affidato alla corte nell'ambito della cooperazione giudiziaria istituita dall'art. 267 Tfeue.»

Corte giustizia UE, 15/9/2011, C-197/10:

«La procedura instaurata dall'art. 267 tfeue è uno strumento di cooperazione fra la corte e i giudici nazionali, per mezzo del quale la prima fornisce ai secondi gli elementi d'interpretazione del diritto dell'Unione necessari per risolvere le controversie dinanzi ad essi pendenti; nell'ambito di siffatta cooperazione le questioni relative al diritto dell'Unione godono di una presunzione di rilevanza; il rigetto, da parte della corte, di una domanda proposta da un giudice nazionale è quindi possibile soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcun rapporto con la realtà effettiva o l'oggetto della causa principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico o, ancora, qualora la corte non disponga degli elementi in fatto e in diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte; la funzione assegnata alla corte nell'ambito dei procedimenti di pronuncia pregiudiziale consiste, infatti, nel contribuire all'amministrazione della giustizia negli stati membri e non nell'esprimere pareri consultivi su questioni generali o ipotetiche...»

I giudici remittenti devono indicare nell'ordinanza tutti gli elementi utili, in fatto e in diritto, e le informazioni relative al caso *a quo*, sia per consentire alla Corte di decidere sia per permettere l'intervento ex art. 23 Statuto CG

Corte giustizia UE, 8/9/2016, C-322/15:

«Le informazioni contenute nelle domande di pronuncia pregiudiziale servono non solo a permettere alla corte di fornire risposte utili ai quesiti sollevati dal giudice del rinvio, ma **anche ad offrire ai governi degli stati membri e agli altri interessati la possibilità di presentare osservazioni**; dunque, dato che la domanda di pronuncia pregiudiziale serve quale fondamento per il procedimento dinanzi alla corte, è indispensabile che il giudice nazionale illustri, in tale domanda, il contesto di fatto e di diritto della controversia in esame nel giudizio a quo e fornisca chiarimenti in ordine alle ragioni della scelta delle disposizioni del diritto dell'unione di cui chiede l'interpretazione, nonché in ordine al collegamento che esso stabilisce tra tali disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla controversia portata alla sua cognizione...»

Corte giustizia UE, 31/3/2011, C-450/09:

«Tenuto conto della separazione delle funzioni tra i giudici nazionali e la corte, su cui è fondato il procedimento di cui all'art. 267 tfue, non può pretendersi che, prima di adire la corte, il giudice del rinvio proceda a tutti i rilievi in fatto e alle valutazioni in diritto ad esso incombenti nell'ambito della propria funzione giurisdizionale; è infatti sufficiente che l'oggetto della causa principale nonché le sue principali questioni riguardo all'ordinamento giuridico dell'Unione emergano dalla domanda di pronuncia pregiudiziale al fine di consentire agli stati membri di presentare le loro osservazioni conformemente all'art. 23 dello statuto della corte di giustizia e di partecipare efficacemente al procedimento dinanzi alla medesima.»

Corte giustizia UE, 8/6/2017, C-110/16

«La domanda di pronuncia pregiudiziale alla corte di giustizia deve contenere un'illustrazione degli elementi di fatto su cui sono basate le questioni nonché del legame esistente segnatamente fra tali elementi e dette questioni; fra tali elementi rientrano quelli la cui constatazione è necessaria per valutare la sussistenza di un interesse transfrontaliero certo nel procedimento principale, tale da terminare la soggezione della procedura di gara in questione alle norme fondamentali e ai principi generali del Tfue.»

Efficacia retroattiva delle pronunzie interpretative

- eccezioni : **Cass. 9/4/2010 n. 8481**

«Pur non dubitandosi dell'applicabilità retroattiva delle sentenze interpretative della Corte di Lussemburgo, vi è inoltre da rilevare che il principio affermato dalla Corte riguarda una formalità procedimentale la cui osservanza generalizzata non era richiesta dalla prassi della Commissione Europea, nè dalla giurisprudenza comunitaria, oltre che, come si è detto, da specifiche norme comunitarie. Considerato che l'applicazione del principio ai processi in corso comporterebbe una generale caducazione di qualunque decisione doganale sfavorevole all'importatore, con pesantissime ricadute su una fondamentale risorsa del bilancio comunitario, questa Corte ritiene che l'affidamento (non necessariamente determinato da comportamenti attivi degli organi comunitari) delle autorità doganali nazionali su una prassi comunitaria che non considerava necessario assicurare un **contraddittorio** nella fase amministrativa, non possa comportare, per le decisioni doganali assunte prima della sentenza Sopropè, l'invalidità di tali atti.»

... segue Cass. 8481/2010

«Nella specie si devono, infatti, applicare le regole del processo tributario, nel quale la cognizione del giudice non può estendersi a questioni non dedotte dalla parte e non rilevabili d'ufficio. Pur tenendo presente l'obbligo del giudice nazionale di applicare d'ufficio il diritto comunitario e, in particolare, le statuizioni contenute nelle sentenze della Corte di Giustizia, si deve, rilevare che, nel caso di specie, la società importatrice non ha dedotto, nè dimostrato, di avere avuto una concreta possibilità di contrastare la decisione sfavorevole prima che la stessa venisse assunta dalle autorità doganali, essendo a conoscenza della possibilità che l'intera operazione poteva essere soggetta ad ulteriori verifiche. In altre parole, la società avrebbe dovuto dedurre che la mancata, preventiva assegnazione di un termine per svolgere le proprie difese abbia avuto come conseguenza l'impossibilità di dedurre decisivi elementi a proprio favore.»

Efficacia *erga omnes* delle pronunzie della Corte di Giustizia

Cass. 3/3/2017, n. 5381: «L'interpretazione del diritto comunitario adottata dalla Corte di Giustizia ha efficacia *ultra partes*, sicché alle sentenze dalla stessa rese, sia pregiudiziali che emesse in sede di verifica della validità di una disposizione, va attribuito **il valore di ulteriore fonte del diritto comunitario**, non nel senso che esse creino *ex novo* norme comunitarie, bensì in quanto ne indicano il significato ed i limiti di applicazione, con efficacia *erga omnes* nell'ambito della Comunità»

Cons Stato, ad. plen., 9/6/2016, n. 11

«La sentenza interpretativa pregiudiziale della Corte di Giustizia è equiparabile ad una sopravvenienza normativa la quale, incidendo su un procedimento ancora in corso di svolgimento e su un tratto di interesse non coperto dal giudicato, determina non un conflitto, ma una successione cronologica di regole che disciplinano la medesima situazione giuridica»

Il principio dell'intangibilità del giudicato

È un principio generale immanente in tutti gli ordinamenti giuridici, a tutela della certezza del diritto, dell'autorità delle pronunzie giurisdizionali e dell'efficienza della p.a.

Recentemente, la Corte di Giustizia lo ha così ribadito: *“va ricordata l'importanza che riveste, sia nell'ordinamento giuridico dell'Unione che negli ordinamenti giuridici nazionali, il principio dell'intangibilità del giudicato... al fine di garantire tanto la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici quanto una buona amministrazione della giustizia”* (sentenza 10/7/2014, C-213/13)

Sorgono, peraltro, problemi allorché il giudicato nazionale si ponga in conflitto con i principi dell'Unione, quali affermati (o interpretati) dalla Corte di Giustizia:

- Se prima della pronunzia del giudice nazionale, l'esecuzione del giudicato comporta una violazione degli obblighi cui l'A.G. è tenuta e, quindi, un'infrazione suscettibile di procedura ad hoc a carico dello Stato inadempiente (oltre che di eventuale risarcimento danni nei confronti della parte beneficiaria del giudicato inesequibile);

L'esecuzione del giudicato non comporta in sé infrazione ma solo l'obbligo di ricercare una soluzione compatibile con i principi europei contrastanti, se e nella misura in cui il giudicato lo permetta: cosa possibile, nel nostro ordinamento, solo in riferimento alle pronunzie del giudice amministrativo e non a quelle del giudice ordinario, in quanto il c.p.a. consente in sede di ottemperanza di intervenire sul giudicato amministrativo con funzioni di integrazione e chiarimento del *dictum* (giudicato a formazione progressiva: Cons. St., Ad. Plen., n. 2/2013), mentre nulla del genere è previsto per il giudicato ordinario.

Per queste ragioni, onde evitare complicazioni in sede di esecuzione del giudicato e responsabilità per infrazioni ai precetti dell'Unione, è indispensabile sollevare le eventuali questioni di rilevanza eurounitaria sin dalle fasi di merito dinanzi alle Commissioni Tributarie, oltre che dinanzi ai collegi di ultima istanza, formulando istanza di rimessione alla Corte di Giustizia per l'interpretazione delle disposizioni degli organismi europei

CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO



**Vi possono accedere direttamente i cittadini (art. 34 CEDU)
non le istituzioni statali, quindi non le Agenzie Fiscali.**

Art. 34 CEDU – *Ricorsi individuali*

«La Corte può essere investita di un ricorso da parte di una persona fisica, un'organizzazione non governativa o un gruppo di privati che sostenga di essere vittima di una violazione da parte di una delle Alte Parti contraenti dei diritti riconosciuti nella Convenzione o nei suoi protocolli»



La Corte Europea si è, in effetti, occupata di questioni tributarie e doganali, in particolare quanto ai principi di proporzionalità, *ne bis in idem*, tutela del diritto di proprietà, giusto processo, spesso in parallelo con la Corte di Giustizia UE

Il principio di proporzionalità delle sanzioni è sancito sia dalla CEDU che dalla Corte di Giustizia UE

Corte Giustizia UE 26 novembre 2015, C-487/14

«...secondo una giurisprudenza costante, in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi tuttavia sono tenuti ad esercitare questa competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità.

... al fine di valutare se la sanzione in questione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa. Il principio di proporzionalità si impone quindi agli Stati membri anche riguardo alla valutazione degli elementi che possono essere presi in considerazione per la fissazione dell'ammenda»

lo stesso per il principio del *ne bis in idem*

CEDU, *Grande chambre*, 15/11/2016, *A. e B. c. Norway*

ha dettato una nuova linea interpretativa (dopo la famosa sentenza *Grande Stevens*, del 4/3/2014), ammettendo che i processi sanzionatori penale ed amministrativo sugli stessi fatti possono coesistere qualora tra loro sussista una “connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta”, fermo restando il limite generale della proporzionalità del peso complessivo delle sanzioni applicate (da valutare eventualmente in sede di secondo procedimento).

Corte di giustizia UE, 5/4/2017, C-217/15 e
C-350/15, Orsi e Baldetti

«L'art. 50 Carta deve essere interpretata nel senso che non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui ai procedimenti principali, che consente di avviare procedimenti penali per omesso versamento dell'iva dopo l'irrogazione di una sanzione tributaria definitiva per i medesimi fatti, qualora tale sanzione sia stata inflitta ad una società dotata di personalità giuridica, mentre detti procedimenti penali sono stati avviati nei confronti di una persona fisica (ancorché rappresentante legale della detta società)»

sul principio del giusto processo

CEDU (Ad. Plen.) 23/11/2006 - *Jussila c. Finlandia*

L'assenza di **pubblica udienza** o il divieto di **prova testimoniale** nel processo tributario sono compatibili con il principio del giusto processo solo se da siffatti divieti non deriva un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente sul piano probatorio non altrimenti rimediabile.

Cass. ord. 19/10/2015 n. 21153

«In tema di contenzioso tributario, anche al contribuente, oltre che all'amministrazione finanziaria, deve essere riconosciuta la possibilità, in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti di cui all'art. 111 Cost., di introdurre nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, le quali hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e come tali devono essere valutati dal giudice nel contesto probatorio emergente dagli atti»

Sui rapporti fra la Carta di Nizza e la Convenzione europea dei diritti dell'uomo

Corte giustizia Unione europea, 3/9/2015, n. 398/13

«Ai sensi dell'art. 6, par. 3, tue, i diritti fondamentali riconosciuti dalla Cedu, in quanto principi generali, fanno parte del diritto Ue; l'art. 52, par. 3, della carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea impone inoltre che alle sue disposizioni, che risultino corrispondenti a statuizioni Cedu, sia riconosciuto lo stesso valore, portata e significato; ciononostante, la convenzione europea dei diritti dell'uomo non costituisce un atto giuridico formalmente integrato nell'ordinamento giuridico dell'Unione stessa, fintantoché l'Unione non vi abbia aderito; il tribunale ha correttamente ritenuto che gli art. 17, 7, 10 e 11 della carta dei diritti Ue garantiscono nel diritto dell'Unione, la tutela conferita dagli analoghi articoli della Cedu, invocati dalla ricorrente e che occorreva perciò fondare l'esame della validità del regolamento contestato unicamente invocando i diritti fondamentali garantiti dall'Ue.»

In conclusione, anche i principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, coincidenti sostanzialmente con quelli della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (già Carta di Nizza), ispirano gli atti dell'Unione e le pronunzie della Corte di Giustizia, quindi incidono direttamente sulla attività giurisdizionale, amministrativa e legislativa nazionale, come ad esempio per il principio ad un ricorso effettivo (art. 13 CEDU-art. 47 Carta) e per il divieto di abuso del diritto (art. 17 CEDU-art. 54 Carta)

LA LEZIONE E' TERMINATA



GRAZIE DELL'ATTENZIONE !!!