

**La giurisdizione europea ed i raccordi con il
processo tributario: le sentenze della Corte di Giustizia e della CEDU
Venezia, 15 novembre 2014**

Come noto, il sistema delle fonti del diritto – anche tributario – si è evoluto in modo significativo negli anni.

Le modifiche apportate nel 2001 all'art. 117 Cost. (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, **doc. A1**) hanno comportato, quantomeno sulla carta, un forte incremento di ipotesi di concorrenza e sovrapposizione di fonti legislative, generando dei problemi la cui complessità abbiamo più immediatamente testato sul versante interno.

Per quanto riguarda il versante “interno”, conosciamo quelle che sono state (e sono tuttora) le difficoltà legate al definitivo approdo di un modello di fiscalità ispirata a sistemi federalistici, in cui le Regioni dispongono di una piena potestà legislativa, anche in materia tributaria, sia pure nell'ambito dei principi di una legge quadro nazionale.

Il versante “esterno”, caratterizzato in particolare dall'obbligo di rispettare i vincoli derivanti dalle fonti comunitarie, si presenta molto più articolato sotto quest'ultimo punto di vista, anche perché la potestà normativa spetta ad enti che non appartengono al medesimo “ordinamento” e che non sempre hanno obiettivi ed esigenze coincidenti o in sintonia tra loro.

Il quadro in cui si opera è il seguente:

- vi è rilevanza diretta del diritto comunitario per quanto riguarda i tributi armonizzati (dazi doganali, armonizzati con regolamento; imposta sul valore aggiunto, armonizzata con direttive);
- vi è rilevanza indiretta per quanto riguarda i tributi non armonizzati (imposte sui redditi, IRAP, imposta di registro, tributi locali, ecc.), la cui disciplina:
 - da un lato, deve essere compatibile con i principi generali di derivazione comunitaria (non discriminazione; divieto di aiuti di stato; ma anche proporzionalità ed affidamento, che stanno via via assumendo un importante ruolo anche nell'ordinamento interno);

- dall'altro lato, non può incidere sull'esercizio delle libertà fondamentali, cioè libertà di stabilimento, libertà di circolazione dei lavoratori, libertà della prestazione dei servizi e libertà di circolazione dei capitali.

Si pensi, a tal proposito, ai casi decisi con le sentenze in materia di *controlled foreign companies* (sentenza C-196/04, *Cadbury Schweppes*, **doc. B1**) e di *exit tax* (sentenza C-371/10, *National Grid Indus bv*, **doc. B2**).

Tali forme di rilevanza sono ulteriormente rinvigorite se si considera che nel nostro ordinamento è ormai consolidato il principio della "doppia fonte normativa": con sentenza n. 170 del 1984 la Corte Costituzionale ha, infatti, superato l'orientamento precedente ed affermato che «*L'assetto dei rapporti fra diritto comunitario e diritto interno ... è venuto evolvendosi, ed è ormai ordinato sul principio secondo cui il regolamento della CEE prevale rispetto alle confliggenti statuizioni del legislatore interno*». Conseguentemente, in caso di contrasto tra diritto comunitario e diritto interno, il Giudice nazionale ha il potere-dovere di applicare direttamente il diritto comunitario, anche in deroga a previsioni interne di senso contrario, senza necessità di far dichiarare queste ultime incostituzionali (**doc. B3**).

Ed anche la Corte di Giustizia ha confermato che, laddove vi siano disposizioni del diritto nazionale contrastanti con quello comunitario, il Giudice nazionale ha l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto comunitario, disapplicando, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale (sentenza C-106/77, **doc. B4**).

Resta fermo che anche i Giudici tributari, al pari di qualsiasi altro Giudice nazionale, laddove siano investiti di una controversia in cui l'applicazione del diritto comunitario sollevi dei quesiti, può rivolgersi alla Corte di Giustizia per ottenere una pronuncia in ordine sia all'interpretazione sia alla validità della normativa europea (art. 267 TFUE, **doc. A2** e art. 19 TUE, **doc. A3**).

A ciò si aggiunga che la materia è stata innovata dall'art. 6 del TUE (nel testo risultante a seguito degli interventi apportati dal trattato di Lisbona, **doc. A4**), che, come noto:

- ha riconosciuto alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea il medesimo valore giuridico dei trattati;

- ha previsto l'adesione da parte dell'Unione europea alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo (CEDU)
- ed ha sancito che i diritti fondamentali, come risultanti dalla CEDU e dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, costituiscono principi generali del diritto dell'UE.

D'altro canto, anche la Corte Costituzionale (sentt. nn. 348 e 349 del 2007, **doc. B5 e B6**) ha stabilito che le norme della CEDU integrano il parametro di costituzionalità rilevante ex art. 117 Cost. con conseguente sindacabilità in punto di legittimità costituzionale delle previsioni interne eventualmente confliggenti con la Convenzione. A ciò si aggiunga l'importante ruolo dei principi consacrati dalla CEDU quanto all'interpretazione delle norme interne, sulla base dei meccanismi tipici della c.d. "interpretazione conforme". Né, infine, può tralasciarsi il potenziale rilievo "politico" dei principi affermati dalla CEDU (Consiglio di Stato n. 3760 del 2010, **doc. B7** e n. 7200 del 2010, **doc. B8**).

Anzi, non può escludersi che – in considerazione della c.d. "comunitarizzazione" della CEDU – si estenda quella giurisprudenza (già consolidata per quanto riguarda le norme interne confliggenti con i regolamenti comunitari) sulla disapplicazione diretta ad opera dei giudici nazionali delle norme interne confliggenti con le norme comunitarie (in tal senso TAR Lazio, sez. II-bis, 18 maggio 2010, n. 11984, **doc. B9** e, anche se non è chiarissima, Consiglio di Stato, 2 marzo 2010, n. 1220, **doc. B10**; in senso opposto Corte Costituzionale n. 80 del 2011, **doc. B11**).

* * *

Ciò posto, venendo così all'argomento centrale dell'intervento, a mio modo di vedere il tema dei rapporti tra giurisdizione europea e processo tributario deve essere inquadrato nel più ampio tema del rapporto tra ordinamento tributario europeo ed ordinamento tributario nazionale.

Tale rapporto merita di essere affrontato sotto almeno tre distinti profili, profili che individuano idealmente tre diversi momenti di applicazione del tributo: quello procedimentale, quello sostanziale e, per l'appunto, quello processuale, che influenza pesantemente i primi due.

* * *

Per quanto riguarda il **profilo procedimentale**, va premesso che trattasi di un ambito in cui, tradizionalmente, si assiste ad un primato delle legislazioni interne.

Fermi restando alcuni importanti risultati ottenuti sul versante interno in tema di giusto procedimento (statuto del contribuente; accesso agli atti; obbligo di motivazione, ecc.) ed alcune “pagine nere” che meriterebbero di essere ripensate (accesso incontrollato ai conti correnti bancari; redditometro; accertamenti forfetari; oneri di provare la propria buona fede e massima diligenza nei casi di frode carosello, che si traducono nell’addossamento sul contribuente dell’obbligo di condurre vere e proprie “attività ispettive” nei confronti dei propri clienti o fornitori; ecc.), mi sembra opportuno segnalare che l’ordinamento comunitario è comunque riuscito a far sentire il proprio influsso, quantomeno nell’ambito dei tributi armonizzati. Nel senso che l’ordinamento comunitario ha dimostrato di poter imporre taluni principi in sede di applicazione dei tributi armonizzati.

Il riferimento è d’obbligo alla sentenza C-349/07, *Sopropé*, che in sostanza ha affermato l’obbligatorietà del contraddittorio anticipato in materia doganale (**doc. B12**).

Non mi soffermo sul contenuto di tale pronuncia, ma mi limito qui a segnalare un elemento assai significativo: la nostra Corte di Cassazione, allorché si è trovata ad applicare i principi dettati da tale sentenza, ne ha inizialmente escluso la portata retroattiva. Il tutto non per ragioni giuridiche (anzi, prendendo atto dell’immanenza al sistema di tale importante principio) bensì invocando esclusivamente l’interesse fiscale (sentenza n. 8481 del 2010, **doc. B13**).

L’interesse fiscale (diversamente dalle esigenze di tutela del contribuente) è stato dunque assunto a principio interpretativo, in grado di derogare anche al risultato dell’applicazione del diritto comunitario.

Fatto ancor più clamoroso, se si considera che, diversamente, il noto principio del divieto di abuso del diritto (anch’esso, inizialmente, considerato di derivazione comunitaria) è stato applicato retroattivamente, prescindendo da qualsiasi profilo di garanzia a favore dell’operatore economico. Applicazione retroattiva con tanto di sanzioni, in senso contrario a quanto affermato nella sentenza C-255/02, *Halifax* (**doc. B14**).

In definitiva, talvolta si assiste ad un filtro, da parte della giurisprudenza interna, che tende, quantomeno in un primo momento, ad applicare i principi comunitari in modo

affievolito, mediato con l'interesse fiscale, che pare essere posto – del tutto ingiustificatamente – su un piano superiore rispetto a qualsiasi altro principio e valore e, in particolare, alle esigenze di tutela del contribuente.

Ed è assai significativo che il tema del contraddittorio anticipato sia stato risolto, seppur dopo l'illustrato tormentato *iter*, dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, nella sentenza n. 19667 del 2014, in cui si è definitivamente affermato il «*principio fondamentale immanente nell'ordinamento tributario che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'amministrazione del "contraddittorio endoprocedimentale" ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo. Principio il cui rispetto è dovuto da parte dell'amministrazione indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva e la cui violazione determina la nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario*» (doc. B15).

* * *

Il **profilo sostanziale** è senz'altro un punto dolente.

Come noto, gli Stati nazionali hanno da sempre dimostrato una particolare ritrosia a cedere sovranità in un settore così fondamentale e delicato per la politica economica nazionale.

Sebbene in materia di fiscalità indiretta il ruolo del legislatore comunitario sia centrale (in quanto detta materia è strategica per raggiungere l'obiettivo della creazione di un'unione doganale e di un mercato unico europeo) in materia di fiscalità diretta si è assistito ad interventi minimali, volti a ravvicinare le legislazioni nazionali.

L'assetto comunitario, infatti, è ispirato a principi di ravvicinamento delle legislazioni che incidano sul funzionamento del mercato attraverso procedure complesse, basate su criteri di unanimità (art. 115 TFUE: «... *il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli*

Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno», doc. A5).

Ad oggi, le libertà fondamentali ed i principi generali di derivazione comunitaria stanno facendo fatica a tradursi in veri e propri precetti idonei ad influenzare fortemente l'ordinamento tributario.

Al di là delle sia pure importanti fattispecie in cui detti principi e libertà sono risultati decisivi sotto il profilo sostanziale, la questione è però molto delicata.

Fino ad oggi siamo stati portati a soffermare la nostra attenzione sui “regimi di favore” di taluni Paesi membri ed a contestare alcune forme di concorrenza fiscale, valutandone la compatibilità con il diritto comunitario. Ma sembra arrivato il momento di applicare tale logica anche in senso contrario ed iniziare a chiedersi se anche i “regimi di sfavore” prestino il fianco a censure sotto il profilo del diritto comunitario.

Il nostro ordinamento, infatti, sta vivendo una vera e propria deriva confiscatoria quanto ad entità della pressione fiscale (sia per quanto riguarda il funzionamento interno di taluni tributi, sia per quanto riguarda l'assetto complessivo del sistema tributario).

Circostanza che è particolarmente grave, in quanto l'ingente livello di prelievo non è accompagnato – come accade in altri Paesi che tradizionalmente adottano un sistema di aliquote e di tributi fortemente “aggressivo” – dalla necessità di finanziare un sistema di servizi pubblici particolarmente ampio ed efficiente, bensì di porre rimedio alla disinvoltura con cui si è fatto utilizzo del denaro pubblico.

Ora, sappiamo che, nonostante quello che è il pensiero della dottrina maggioritaria con riferimento al significato da attribuire all'art. 53 Cost., la nostra Corte Costituzionale ha ritenuto che il principio di capacità contributiva si limiterebbe a richiedere la non manifesta irragionevolezza dell'indice individuato per l'applicazione del tributo e l'esigenza che questo venga applicato secondo criteri di uguaglianza, lasciando alla discrezionalità del legislatore i delicati aspetti legati ai limiti del prelievo ed alla concreta possibilità di pagamento del tributo da parte del contribuente.

Viene però chiesto se nell'ordinamento comunitario sia rinvenibile qualche “contrappeso” a tale situazione.

Sul versante Europeo, l'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU tutela il diritto di proprietà: “ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni” (doc. A6).

Il secondo periodo del primo paragrafo e il secondo paragrafo del medesimo art. 1 contengono, di converso, norme che autorizzano la limitazione del diritto di proprietà. In base al secondo periodo del primo paragrafo la privazione della proprietà – esproprio o nazionalizzazione – è sottoposta al rispetto di determinate condizioni, ovvero che sussista una *“causa di pubblica utilità”* e che ciò avvenga *“nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale”*. Il secondo paragrafo, poi, consente agli Stati di comprimere il diritto di proprietà per *“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”*.

Ferma restando la natura centrale del primo paragrafo dell'art. 1, temo che la CEDU – a maggior ragione se letta sotto l'influenza della nostra Carta costituzionale, che sottolinea la funzione sociale della proprietà – non possa garantire in modo decisivo la tutela dell'operatore economico sotto il profilo della sostanza del rapporto tributario, cioè contro norme potenzialmente espropriative.

Vanno tuttavia segnalato qualche – sia pur timido – intervento, come quello operato con la sentenza 16 marzo 2010, *Di Belmonte*, con cui la CEDU ha ritenuto *«l'applicazione retroattiva di una legge in materia fiscale entrata in vigore sette mesi dopo la sentenza con cui si stabiliva l'indennità di espropriazione ed il risarcimento dovuto»* sia in contrasto con l'art. 1, Protocollo n. 1, CEDU, in quanto *«l'applicazione della nuova legge ha alterato il giusto equilibrio tra le esigenze di interesse generale e gli imperativi di salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo (... la Corte ha affermato che se l'Amministrazione avesse dato tempestiva esecuzione alla decisione che fissava l'importo dell'indennità di esproprio, questa non sarebbe stata assoggettata al nuovo regime fiscale nel frattempo intervenuto)»* (doc. B16).

Considerando il nostro sistema tributario nel complesso, tuttavia, ritengo che sia possibile “salire di livello” e considerare che l'art. 3 del TUE stabilisce che «L'Unione instaura un mercato interno. Si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa, basato su una crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena

occupazione e al progresso sociale, e su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente. Essa promuove il progresso scientifico e tecnologico» (**doc. A7**).

Si tratta di un principio che, in un certo senso, può essere invocato a tutela del contribuente, in quanto è quest'ultimo l'immane attore protagonista del mercato competitivo auspicato dal Trattato, mezzo per il raggiungimento dello sviluppo sostenibile e della crescita economica, sia pure in un'ottica *sociale* di mercato.

Ebbene, viene da chiedersi, può un sistema fiscale come quello italiano garantire una crescita economica equilibrata? Può garantire il funzionamento di un mercato fortemente competitivo? Può garantire piena occupazione e livello sociale? Può garantire il progresso scientifico e tecnologico?

Si tratta di quesiti retorici, che mettono in luce l'esigenza, non di minimi continui interventi correttivi "emergenziali" (volti esclusivamente ad acquisire le risorse necessarie per il fabbisogno dello Stato e, cioè, per tutelare l'interessi fiscale), bensì di un ripensamento serio, organico e stabile del sistema tributario, che ne garantisca la compatibilità, sotto il profilo sostanziale, con gli obiettivi del Trattato (indirettamente incentrati anche sulla tutela dell'interesse dell'operatore economico) e riconosca il ruolo "comunitario" dell'operatore economico.

Su tali argomenti la giurisprudenza della Corte di Giustizia – che difficilmente riesce ad essere coinvolta su temi così ampi – è ancora poco presente.

Ricordo però le sentenze:

- 14 maggio 1974, C-4/73: «*Benché l'ordinamento costituzionale di tutti gli stati membri tuteli il diritto di proprietà e di analoga tutela fruisca il libero esercizio del commercio, del lavoro e di altre attività economiche, i diritti così garantiti, lungi dal costituire prerogative assolute, vanno considerati alla luce della funzione sociale dei beni e delle attività oggetto della tutela. Per questa ragione, la garanzia concessa ai diritti di tal sorta fa generalmente salve le limitazioni poste in vista dell' interesse pubblico. Nell'ordinamento giuridico comunitario, appare legittimo sottoporre tali diritti a taluni limiti giustificati dagli obiettivi d'interesse generale perseguiti dalla comunità, purché non resti lesa la sostanza dei diritti stessi*» (**doc. B17**);
- 13 dicembre 1979, C-44/79: «*Anche se non si può contestare, in linea di principio, la facoltà della Comunità di stabilire limiti all'esercizio del diritto*

di proprietà nell'ambito di un'organizzazione comune di mercato e ai fini di una politica strutturale, occorre altresì esaminare se le limitazioni imposte dalla normativa ... siano realmente giustificate da obiettivi di interesse generale della Comunità e non costituiscano un intervento inaccettabile e sproporzionato rispetto ai fini perseguiti, nelle prerogative del proprietario, tale da ledere addirittura la sostanza del diritto di proprietà» (doc. B18).

* * *

Veniamo al **profilo processuale**, in cui l'influenza Europea si può apprezzare nell'ambito del tema del giusto processo.

Vero è che l'art. 111 Cost. impone il giusto processo e che tale principio si deve estendere anche in ambito tributario (**doc. A8**).

L'influsso dell'art. 111 Cost. in ambito tributario, tuttavia, è stato in qualche modo calmierato dalla circostanza che il processo tributario, ancora oggi, sembra essere considerato “figlio di un dio minore”, alla luce dell'interesse fiscale alla percezione dei tributi, che è coinvolto nel processo.

Sul fronte comunitario l'art. 6 comma 1 della CEDU prevede che «Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia» (**doc. A9**).

Anche in questo caso la materia tributaria è stata spesso esclusa dall'applicazione di tali regole: pensiamo alla “legge Pinto” sulla ragionevole durata dei processi, inapplicabile in ambito tributario, sebbene in taluni casi la durata dei processi tributari abbia creato degli enormi problemi agli operatori economici (si pensi a

quanto accaduto con riguardo ai giudizi approdati alla Commissione tributaria centrale).

Non mancano, tuttavia, alcune pronunce interessanti della giurisprudenza della CEDU.

Si pensi:

- alla sentenza 23 novembre 2006, *Jussila*, che ha ritenuto necessario garantire la prova testimoniale in casi in cui la prova documentale non sia idonea a soddisfare le esigenze difensionali del contribuente (**doc. B19**);
- alla sentenza 21 febbraio 2008, *Ravon*, che ha giudicato lesivo dei principi del giusto processo un regime (quello francese) che prevede che gli accessi effettuati nell'ambito delle indagini tributarie siano autorizzati (qualche che sia la natura dei locali interessati) da un tribunale, ma in assenza di contraddittorio, e che avverso il provvedimento del tribunale sia esperibile solo ricorso per cassazione (**doc. B20**).

Anche sotto il profilo processuale, non può tralasciarsi come la giurisprudenza della Corte di Cassazione abbia talvolta applicato in modo asimmetrico i principi comunitari.

Mi riferisco, più precisamente, all'avvenuta applicazione d'ufficio da parte del giudice del già citato principio, di derivazione comunitaria, dell'abuso del diritto. Principio che, diversamente da quanto accadeva con riferimento ai principi contenuti nella citata sentenza C-349/07, *Sopropé* in materia di contraddittorio anticipato obbligatorio, tutela l'interesse fiscale e non l'operatore economico. Ebbene, come già anticipato, la Corte di Cassazione ha applicato tale principio retroattivamente e, per di più, d'ufficio, tralasciando le regole contenute nell'art. 101 c.p.c. sulla necessità di garantire alle parti il contraddittorio sulle questioni rilevate d'ufficio e facendo così "perdere" al contribuente due gradi di giudizio, nei quali avrebbe potuto sviluppare le proprie difese e depositare prove.

Ebbene, ritengo che tale posizione sia incompatibile, non solo con l'ordinamento interno, ma anche con il citato principio dell'equo processo (affermato dall'art. 6 della CEDU) e che meriti pertanto di essere rivista.

L'auspicio è perciò che la giurisprudenza tributaria, non solo faccia applicazione diretta dei principi comunitari, ma li cali nel nostro ordinamento in modo coraggioso bilanciando non solo l'interesse fiscale, ma anche le esigenze di tutela – procedimentale e sostanziale – del contribuente.

Si allegano:

A) FONTI

1. Art. 117 Cost.
2. Art. 267 TFUE
3. Art. 19 TUE
4. Art. 6 del TUE
5. Art. 115 TFUE
6. Art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU
7. Art. 3 del TUE
8. Art. 111 Cost.
9. Art. 6 CEDU

B) GIURISPRUDENZA:

1. Corte di Giustizia, C-196/04, *Cadbury Schweppes*
2. Corte di Giustizia, C 371/10, *National Grid Indus bv*
3. Corte Costituzionale, n. 170 del 1984
4. Corte di Giustizia, C-106/77
5. Corte Costituzionale, n. 348 del 2007
6. Corte Costituzionale, n. 349 del 2007
7. Consiglio di Stato n. 3760 del 2010
8. Consiglio di Stato n. 7200 del 2010
9. TAR Lazio, sez. II-bis, n. 11984 del 2010
10. Consiglio di Stato, n. 1220 del 2010
11. Corte Costituzionale n. 80 del 2011
12. Corte di Giustizia, C-349/07, *Sopropé*
13. Corte di Cassazione n. 8481 del 2010
14. Corte di Giustizia, C-255/02, *Halifax*
15. Corte di Cassazione n. 19667 del 2014
16. CEDU, 16 marzo 2010, *Di Belmonte*
17. Corte di Giustizia, C-4/73
18. Corte di Giustizia, C-44/79
19. CEDU 23 novembre 2006, *Jussila*
20. CEDU 21 febbraio 2008, *Ravon*