

LORENZO DEL FEDERICO

(ordinario di diritto tributario, Univ. di Chieti Pescara)

Poteri ed obblighi del Giudice Tributario. Il diritto all'effettività delle norme armonizzatrici in materia tributaria.

Premessa. -1) L'effettività desumibile dai principi generali dei Trattati Europei. -2) L'effettività desumibile dai principi relativi alla protezione dei diritti fondamentali dell'uomo. -3) L'effettività in tema di atti impositivi viziati per violazione del diritto comunitario. -4) segue: le specificità degli atti impositivi. -5) segue: a disapplicazione - nullità degli atti: oscillazioni giurisprudenziali e principio di equivalenza. -6) segue: limiti alla disapplicazione in caso di procedure incompatibili con una direttiva: il problema dei condoni in materia di IVA. -7) Il riesame degli atti impositivi configgenti con il diritto comunitario. -8) Le recenti teorie sull'effettività come temperamento delle presunzioni fiscali irragionevoli; cenni. -9) La sovraesposizione dell'effettività nelle controversie relative al recupero degli aiuti di stato: cenni. -Conclusioni: gli eccessi della vis disapplicativa rispetto alle norme procedurali.

Premessa.

L'integrazione giuridica europea esercita una profonda influenza sulla tutela del contribuente¹.

Tale influenza si realizza attraverso variegati meccanismi.

In primo luogo esistono norme europee direttamente applicabili ai rapporti tributari, intendendosi per norme anche i principi generali; per l'elaborazione di tali principi risulta fondamentale il ruolo della giurisprudenza, per cui la giurisdizione europea assume rilievo sia in relazione alle azioni aventi ad oggetto gli atti delle istituzioni europee, sia in relazione alle azioni aventi ad oggetto la corretta applicazione del diritto europeo da parte degli Stati membri; inoltre sono ricorrenti e significativi gli specifici interventi della Corte di Giustizia in materia tributaria, soprattutto mediante le procedure di infrazione e di rinvio pregiudiziale.

Si rinviene poi l'esistenza di veri e propri canali legislativi per l'afflusso dei principi generali del diritto europeo nell'ordinamento tributario italiano, quali: lo Statuto dei diritti del contribuente, nel quale mancano espressi rinvii, ma si rinvengono molteplici segni delle spinte europee; l'art. 111 Cost., con il quale, a seguito di legge di revisione costituzionale del 1999, è stato espressamente introdotto nel nostro ordinamento il giusto processo, evocando palesemente le garanzie della CEDU; l'art. 117, 1 co., Cost., che in occasione della riforma del Titolo V è stato riformulato, prevedendo che lo Stato e le Regioni, nell'esercizio delle loro potestà legislative, sono tenuti al rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dal diritto internazionale; soprattutto la legge n. 241/1990 -così come novellata dalla legge n. 15/2005- che contiene ora un esplicito rinvio ai principi del diritto comunitario (art. 1, 1 co.).

Infine si rilevano altre diffuse modalità di circolazione dei principi e di indiretta ed informale influenza del diritto europeo sul diritto nazionale, per via giurisprudenziale, politica, economica, sociale ecc.

Certo è che il primato del diritto comunitario ha aperto nel sistema della giustizia tributaria un cratere vasto e frastagliato, dal quale eruttano costantemente sollecitazioni, principi e soluzioni applicative dirompenti.

In alcuni settori il Fisco -con l'avallo della giurisprudenza- resiste strenuamente all'impatto del diritto europeo, e la stessa Corte di Giustizia subisce condizionamenti derivanti dalla sopravvalutazione dell'interesse fiscale degli Stati membri; si pensi soprattutto al rimborso dei tributi incompatibili.

In altri settori la giurisprudenza risulta rigorosissima nel salvaguardare il pieno rispetto del diritto europeo: ad es. in materia di aiuti di Stato fiscali e di condoni.

I fondamentali principi di equivalenza ed effettività nella tutela delle situazioni soggettive di rilievo europeo vengono pretoriamente temperati in misura differenziata a seconda delle preoccupazioni finanziarie.

Risultano quindi sconcertanti quegli orientamenti giurisprudenziali che nelle controversie di rimborso si limitano ad assicurare lo standard di tutela minimale, ancorato al principio di equivalenza, mentre nelle controversie in tema di abuso del diritto, recupero degli aiuti di Stato ed effetti dei condoni, si spingono a promuovere creativamente il principio di effettività; nel dibattito su diritto europeo e fiscalità la sfera delle garanzie del contribuente risulta oggi recessiva.

Anche nella prospettiva più strettamente nazionale gli effetti dell'integrazione giuridica europea sono evidenti e significativi.

Basti pensare all'introduzione del principio del giusto processo nell'art. 111 Cost. ed al conseguenziale superamento della "specialità" del processo tributario invocata frequentemente per giustificare anomalie processuali, limitazioni ai poteri dei giudici, inadeguati livelli di tutela ecc. Il principio del giusto processo ha aperto interessanti prospettive per la piena maturazione della giurisdizione tributaria, per il ridimensionamento dell'interesse fiscale rispetto alle garanzie del contribuente, per il riesame in chiave critica di alcuni controversi istituti e meccanismi del processo tributario sbilanciati a favore del Fisco, per una rilettura dell'istruttoria alla luce del principio di parità delle armi ecc.

In tale contesto assume particolare pregnanza il principio di effettività, di derivazione europea, posto al centro delle garanzie salvaguardate dalla CEDU, ma ormai diffusosi nella cultura giuridica italiana.

Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia UE tale principio è inteso come volto ad assicurare il primato del diritto europeo².

¹ Come si è avuto modo di dimostrare in più ampi studi dai quali trae spunto il presente contributo: DEL FEDERICO, Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea, Milano 2010; ID., I principi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo in materia tributaria, in Riv. Dir. fin., 2010, 111; ID., Le controversie sul recupero degli aiuti di Stato nella giustizia tributaria italiana: profili critici, orientamenti giurisprudenziali e linee evolutive, in Riv. Trim. Dir. Trib. 2012, n. 3.

² Si parla in proposito di interpretazione teleologica e della complementare teoria dell'effetto utile, nel senso che la norma deve essere interpretata in modo tale da consentirle di raggiungere il suo scopo, escludendo quelle interpretazioni che ne precluderebbero ogni rilevanza pratica o ne restringerebbero la portata applicativa (Corte Giust., 15.7.1963, causa 34/62, Germania c. Commissione, in Racc., 269; Corte Giust., 6.10.1970, causa 9/70, Grad, *ibidem*, 225; Corte Giust. 10.4.1984, causa 14/83, von Colson, *ibidem*,

Nella giurisprudenza della Corte Europea il principio di effettività è concepito come salvaguardia dei diritti fondamentali dell'Uomo. Il valore fondante, ed irreversibile, dell'integrazione europea impone un percorso sinergico di valorizzazione del principio di effettività, sotto i vari profili, ma al tempo stesso richiede equilibrio tra effettività ed altri principi generali del diritto, così come la prioritaria salvaguardia dei patrimoni costituzionale dei vari Stati Membri.

La dimensione e la portata del principio di effettività vanno colte prima nei Trattati Europei e poi nella CEDU.

Sul piano applicativo –prescindendo dal tradizionale tema dell'effettività nel rimborso dei tributi incompatibili con l'ordinamento comunitario- ci si soffermerà su talune tematiche alquanto più innovative, quali l'effettività in tema di atti impositivi viziati per violazione del diritto comunitario, le recenti teorie sull'effettività come temperamento delle presunzioni fiscali irragionevoli, la sovraesposizione dell'effettività nelle controversie relative al recupero degli aiuti di stato.

Viceversa sembra sufficiente appena un cenno allo specifico problema dell'effettività delle norme armonizzatrici.

Come è noto in materia tributaria le violazioni dell'ordinamento europeo sono riferibili in primo luogo agli Stati Membri, per quanto riguarda il recepimento delle direttive, che tuttavia in gran parte risultano *self-executing*, ed in secondo luogo alle amministrazioni finanziarie nazionali, per quanto riguarda la concreta gestione dei rapporti tributari.

Stando alle direttive in genere si ritiene siano *self-executing*, e quindi immediatamente applicabili, scaduto il termine prestabilito per la loro attuazione da parte degli Stati, per quanto riguarda: le norme che confermano disposizioni contenute nei Trattati o nei relativi accordi integrativi; le norme che impongono agli Stati membri comportamenti di carattere negativo; le norme incondizionate e sufficientemente precise; e ciò indifferentemente sia in caso di inerzia, sia in caso di attuazione scorretta della direttiva³.

In tali casi l'effettività ed il primato del diritto europeo vengono salvaguardati mediante la diretta applicabilità delle direttive e la disapplicazione delle norme nazionali, e se del caso anche degli atti impositivi di esse attuativi (v. infra).

-1) L'effettività desumibile dai principi generali dei Trattati Europei.

Nel sistema dei Trattati Europei spicca la salvaguardia della concorrenza (artt. 81-86 Tratt. CE- ora artt. 101-106 TFUE) ed il divieto degli aiuti di Stato (artt. 87-89 Tratt. CE- ora artt. 107-109 TFUE)⁴, nel cui ambito, per quanto rileva ai nostri fini, assume grande rilevanza il tema del recupero degli aiuti di Stato fiscali e dei principi settoriali elaborati dalla giurisprudenza europea⁵, tra i quali spiccano i principi di equivalenza e di effettività⁶, la clausola di *standstill* (gli aiuti sono sospesi sino a quando non vengano autorizzati)⁷⁸, ed il principio *Deggendorf* (fermo cautelare degli aiuti compatibili)⁹.

1891; Corte Giust. 22.6.1989, causa 103/88, F.lli Costanzo, *ibidem*, 1839). Sull'interpretazione teleologica e sulla sua funzione centrale nello sviluppo dell'Unione Europea come "divenire" v. sui profili generali: EVERLING, On the Judge-Made Law of the European Community's Courts, AA.-VV., Judicial Review in European Union Law. Liber Amicorum in Honor of Lord Slynn of Hadley, The Hague-London- Boston, 2000, 37 e seg.; KOOPMANS, The Theory of Interpretation and the Court of Justice, *ibidem*, 53 e seg.; CHITI, Diritto amministrativo europeo, Milano 2004, 45 e seg., 82 e seg.; e sulla fiscalità: GEPPAART, Judicial Reasoning in the Area of Fiscal Law in the Framework of European Union, in Tilburg Foreign Law Review, 1997, I, 43 e seg.; FANTOZZI, Dalla non discriminazione all'eguaglianza in materia tributaria, in AA.VV., Per una Costituzione cit., 206, nella cui prospettiva dogmatica si colloca l'esemplare analisi di MICELI, Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività, Milano, 2009.

³ V. per tutti CAPELLI, Le direttive comunitarie, Milano 1993). Per la giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte Costituzionale italiana v. tra le tante v.: Corte Giust., SACE, 17.12.1970, causa 33/70, in Racc. 1970, 1213; Corte Giust., Commissione CEE c. Repubblica Italiana, causa 52/75, in Racc. 1976, 277; Corte Giust., Ratti, 5.4.1979, causa 148/78, in Racc. 1979, 1629; Corte Giust., von Colson e Kamann, 10.4.1984, causa 14/83, in Racc. 1984, 1891; Corte Giust. Marshall, 26.2.1986, causa 152/84, in Racc. 1986, 72; Corte Giust., Foster, 12.7.1990, causa C-188/89, in Racc. 1990, I, 3313; Corte Giust., Marleasing, 13.11.1990, causa C- 106/89, in Racc. 1990, I, 4135; Corte Cost. 23.4.1985, n. 113, in Giust. Civ., 1985, I, 1864; Corte Cost. 18.4.1991, n. 168, in Foro amm., 1992, 1837; con particolare riferimento alle direttive fiscali v. in dottrina: F. GALLO, La VI Direttiva comunitaria concernente le imposte indirette sulla raccolta dei capitali: contenuto precettivo e sua applicabilità immediata in materia di aliquota sui conferimenti di immobili, in Riv. dir. fin., 1988, II, 86 e seg.; SELICATO, Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana, in Riv. dir. fin., 1990, II, 66 e seg.; e da ultimo CARMINI, Il diritto tributario comunitario cit., 45 e seg.

⁴ Per i riferimenti essenziali al tema dei principi di rilievo europeo v.: PINOTTI, Gli aiuti di stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza, Padova, 2000, 181 e seg.; con particolare riferimento agli aiuti di Stato fiscali v.: FICHERA, Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario, in Riv. dir. fin., 1998, I, 84 e seg.; SCHON, Taxation and State aid law in the European Union, in Comm. Market Law Review, 1999, 911 e seg.; P. RUSSO, Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale, in Rass. trib., 2003, 330 e seg.; SOLER ROCH, Las medidas fiscales selectivas en la Jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado, in Quad. Fisc., 2006, 148; FRANSONI, Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato, Pisa, 2007; AA. VV., Aiuti di Stato in materia fiscale, a cura di L. Salvini, Padova, 2007; AA. VV., Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato, a cura di M. Ingresso e G. Tesaro, Napoli, 2009.

⁵ V. la fondamentale Comunicazione della Commissione UE 2007/C 272/05, Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli stati membri di recuperare gli aiuti di stato illegali e incompatibili, in Gazz. Uff. Unione eur., serie C, 15 novembre 2007, n. 272; lo stralcio delle parti fondamentali risulta edito in Giust. Trib., 2008, 189, con nota di DEL FEDERICO, Recupero degli aiuti di Stato fiscali, procedure applicabili e principi di equivalenza ed effettività; in argomento v. altresì CIAMPOLILLO, Incompatibilità e recupero degli aiuti, in AA. VV., Aiuti di Stato in materia fiscale cit., 351 e seg.; FALCON y R. TELLA, La recuperacion de las ayudas ilegales consistentes en deducciones u otras medidas tributarias, in Quad. Fisc., 2008, 566.

⁶ Tali principi sono ora esplicitati dall'art. 14 § 3, del Regolamento CE 22.3.1999, n. 99/659, recante modalità di attuazione dell'art. 88 del Trattato CE (ora art. 108 TFUE).

⁷ La giurisprudenza estrapola la clausola di *standstill* dal par. 3 art. 88 Tratt. CE- ora art. 108 TFUE (Corte Giust.: 15.7.1964, Costa/Enel causa C-6/64, in Racc. 1135; 11.12.1973, Lorenz causa C-120/73, *ibidem*, 1471; 22.3.1977, Steinike causa C-78/76, *ibidem*, 595; 21.11.1991, FNCE causa C-354/90, *ibidem*, I, 5505; 13.1.2005, Streekgewest Westeljik, causa C-174/02, in Riv. dir. fin., 2006, II, 3; 13.1.2005, Pape, causa C-175/02).

Sotto diversi profili vengono in luce poi il primato e l'effettività del diritto comunitario, a volte concepiti come immanenti al sistema dei Trattati, a volte desunti specificamente agli artt. 7 e 10 del Tratt. CE (ora artt. 13 e 4 TUE rif.), frequentemente collegati alle teorie dell'effetto utile e del c.d. "obbligo di risultato"¹⁰. Ne costituisce importante corollario la possibilità di disapplicare il giudicato nazionale laddove esso impedisca il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario, la cui incompatibilità sia stata precedentemente accertata con decisione definitiva della Commissione¹¹; sotto altro profilo, l'ulteriore proiezione dei principi del primato e dell'effettività da corpo alla disapplicazione del giudicato esterno fondato sulla interpretazione di norme in contrasto con il diritto comunitario¹².

-2) L'effettività desumibile dai principi relativi alla protezione dei diritti fondamentali dell'uomo.

L'art. 6 del Trattato UE, superando ogni remora, ha chiarito che «< l'Unione si fonda sui principi di libertà, democrazia, rispetto dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, e dello stato di diritto, principi che sono comuni agli Stati membri. L'Unione rispetta i

⁸ La clausola *standstill* esprime nella sostanza un principio di cristallizzazione del regime giuridico nazionale esistente sino a che la modifica dello stesso non sia approvata nei modi e termini previsti dall'ordinamento europeo. Intesa in questi termini la clausola viene talvolta ricondotta anche a settori molto specifici, v. ad es. –a proposito dell'art. 17, par. 6, della VI Direttiva IVA- Corte Giust.: 5.10.1999, Royscot, causa C-305/97, punto 20; 23.4.2009, Parat Automotive, causa C-74/2008, punto 22; 15.4.2010, Oracle Nederland BV, cause riun. C-538/08 e C-33/09, in Corr. trib., 2010, 1787, con nota adesiva di PEIROLO, Limiti applicativi della clausola "*standstill*" sull'indetraibilità dell'IVA.

⁹ Corte Giust. 15.5.1994, causa C-188/92, TWD Textilwerke Deggendorf GmbH c. Germania, in Racc. 1994, I, 833; la Commissione può richiedere agli Stati membri di sospendere il pagamento di un nuovo aiuto compatibile ad un'impresa fintantoché quest'ultima non abbia rimborsato il precedente aiuto incompatibile ed oggetto di una decisione di recupero.

¹⁰ Corte Giust.: 15.7.1963, causa 34/62, Germania c. Commissione cit.; 6.10.1970, causa 9/70, Grad cit.; 10.4.1984, causa 14/83, von Colson cit.; 22.6.1989, causa 103/88, F.lli Costanzo cit.

Sui rapporti tra art. 10 CE (ora art. 4 TUE rif.) e principio di effettività v. la compiuta indagine di MICELI, Indebito comunitario e sistema tributario cit., 12 e seg., la quale focalizza la fondamentale premessa su cui si basano le elaborazioni del principio di effettività da parte della giurisprudenza comunitaria: l'art. 10 non contempla un mero principio di collaborazione, ma pone un'obbligo di risultato; per l'evoluzione della giurisprudenza comunitaria v. WEBER, Some Remarks on the Application of Community Law, Its legal Effects and the Relationship between These Concepts, in AA.VV., Legal Remedies in European Tax Law cit., 45 e seg.

¹¹ La Grande Sezione della Corte di Giustizia ha affermato tale principio nella sentenza 18.7.2007, causa C-119/05, Lucchini, in Riv. dir. trib., 2008, 149, con nota di NUCERA, La tenuta del giudicato nazionale al banco di prova del contrasto con l'ordinamento comunitario, 161; v. altresì: CONSOLLO, La sentenza Lucchini della Corte di Giustizia: quale possibile adattamento degli ordinamenti processuali interni e in specie del nostro?, in Riv. dir. proc., 2007, 225; BIAVATI, La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario, in Rass. trib. 2007, 1591; PETRILLO, Il "caso Lucchini": il giudicato nazionale cede al diritto comunitario, in Dir. prat. trib., 2008, 425.

Il caso Lucchini ha suscitato grande clamore, ma prevale la tendenza ad attenuarne la rilevanza sul piano dei principi, così ad es.: BIAVATI valorizza l'assoluta peculiarità del caso anche sul piano del riparto delle competenze, evidenziando come la netta e decisa posizione assunta dalla Corte possa essere compresa in termini di «< sdegno comunitario per come la >> scabrosa «< vicenda degli aiuti Lucchini è stata trattata nel nostro Paese >> (op. cit., 1601); PETRILLO giustifica la decisione della Corte, sia pure con molte riserve, invocando la teoria delle norme comunitarie imperative-inderogabili ed il riparto delle competenze fra istituzioni comunitarie e nazionali (op. cit., 431-433); NUCERA ritiene fondamentale il profilo della grave violazione del riparto delle competenze (op. cit., 178).

¹² La Corte di Giustizia nella sentenza Olimpiclub, 3.9.2009, causa C-2/08 (in Rass. trib., 2009, 1839), ancora in relazione all'ordinamento italiano: ha ribadito l'importanza fondamentale del principio del giudicato sia nell'ordinamento comunitario, sia negli ordinamenti degli Stati membri (punto 22); ha chiarito che la sentenza Lucchini non comporta affatto il superamento del principio del giudicato, giacché «< tale sentenza riguardava una situazione del tutto particolare in cui erano in questione principi che disciplinano la ripartizione delle competenze tra gli Stati membri e la Comunità in materia di aiuti di Stato, posto che la Commissione delle Comunità europee dispone di una competenza esclusiva per esaminare la compatibilità di una misura nazionale di aiuti di Stato con il mercato comune... >> (punto 25); -ma poi è giunta ad affermare -sotto il profilo del primato del diritto comunitario e dell'effettività- l'incompatibilità del giudicato esterno che, a norma dell'art. 2909 C.C., venga invocato come circostanza preclusiva dell'accertamento «< laddove la decisione giurisdizionale divenuta definitiva sia fondata su un'interpretazione delle norme comunitarie relative a pratiche abusive in materia di IVA in contrasto con il diritto comunitario >>, in quanto «< la non corretta applicazione di tali regole si riprodurrebbe per ciascun nuovo esercizio fiscale, senza che sia possibile correggere tale erronea interpretazione >> (punto 30).

Orbene mentre le perplessità suscitate dalla sentenza Lucchini potrebbero essere superate recuperando le assonanze con il ben noto istituto della revocazione delle sentenze ex art. 395 C.P.C. (alla cui logica sembra nella sostanza riconducibile la radicale soluzione cui è giunta la Grande Sezione della Corte di Giustizia), preoccupa l'ulteriore colpo inferto al principio del giudicato dalla sentenza Olimpiclub (sulla questione v. MICELI, Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub, in Rass. trib., 2009, 1839; F. TESAURO, The EU Prohibition of Abuse of Law and the Limits of the Principle of "External" Res Judicata in Conflict with European Law, in AA.VV., Legal Remedies in European Tax Law cit., 507 e seg.; NUCERA, Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno, Padova, 2010, 207 e seg.).

Evidenziano comunque una forza recessiva del giudicato nazionale anche nel sistema della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e nella giurisprudenza della Corte Europea, seppure essenzialmente in materia penale: BIAVATI, L'efficacia diretta delle sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo, in Riv. trim. dir. e proc. civ., 2007, 651; LUPO, La vincolatività delle sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo per il giudice interno e la recente svolta della cassazione civile e penale, in Cass. pen., 2007, 2247; STILE, Il problema del giudicato di diritto interno in contrasto con l'ordinamento comunitario e la Cedu, in Dir. com. sc. int., 2007, 237.

diritti fondamentali quali sono garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali... in quanto principi generali del diritto comunitario>> (v. ora art. 6 TUE rif.).

Resta da <<valutare quali siano gli effetti del richiamo operato dal Trattato..., cioè se le norme della Convenzione Europea possano ancora essere interpretate e aggiustate in funzione delle finalità dell'Unione e dei principi specifici dell'ordinamento comunitario, o debbano trovare applicazione nel loro valore e nel loro significato originari (o come interpretati dagli organi di Strasburgo) e in tale veste prevalere anche nei confronti di principi fondamentali attinenti all'ordinamento comunitario>>¹³.

In tale ottica emerge subito la questione degli effetti della violazione dei principi della CEDU, in bilico tra la semplice responsabilità risarcitoria degli Stati e la disapplicazione delle norme interne in contrasto¹⁴.

Si propende per la disapplicazione nel caso in cui i principi della CEDU assumano rilievo negli ambiti di operatività del diritto comunitario (ad es. la libera circolazione delle persone, delle merci, dei capitali ecc.), mentre si propende per la responsabilità risarcitoria nel caso in cui tali principi assumano rilievo in ambiti estranei all'intervento comunitario, e quindi sul piano meramente convenzionale¹⁵.

Per quanto riguarda l'individuazione dei principi della CEDU rilevanti ai fini della giustizia tributaria si segnalano: -il diritto ad un processo equo (art. 6); -la riserva di legge ed il divieto di retroattività in materia di sanzioni (art. 7); -il diritto al rispetto della vita privata e familiare (art. 8); -il diritto ad un ricorso effettivo (art. 13); -il divieto di discriminazione (art. 14); -la protezione della proprietà privata (art. 1, I Prot. CEDU)¹⁶.

Ai nostri fini spicca il diritto ad un ricorso effettivo ex art. 13.

Tuttavia come è noto la CEDU contempla due diverse aree di tutela dei diritti fondamentali, quella della "materia civile" e quella della "materia penale", sintomatico di tale dicotomia è l'art. 6, sul diritto ad un processo equo¹⁷.

Da tale dicotomia viene marginalizzata la materia pubblicistica e soprattutto la fiscalità, come sembrerebbe desumibile anche dall'art. 1 del primo Protocollo addizionale, dedicato alla <<Protezione della proprietà>>, che dopo aver affermato la salvaguardia del diritto di proprietà, chiarisce che suddetta tutela non può portare <<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>>.

Tuttavia la Corte Europea è giunta a riconoscere applicabili le garanzie proprie della "materia civile" anche alle controversie originate da provvedimenti o comportamenti di autorità esercenti poteri pubblici, e ciò sia laddove le amministrazioni pubbliche si pongano nel rapporto secondo regole di diritto privato (si pensi alla locazione di beni pubblici), sia, e ciò era indubbiamente più difficoltoso, laddove le amministrazioni operino come vere e proprie pubbliche autorità¹⁸.

¹³ Così STROZZI, Il sistema normativo cit., 62.

Al riguardo si consideri che secondo l'art. 6 del Trattato UE riformato <<1. L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati. Le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati. I diritti, le libertà e i principi della Carta sono interpretati in conformità delle disposizioni generali del titolo VII della Carta che disciplinano la sua interpretazione e applicazione e tenendo in debito conto le spiegazioni cui si fa riferimento nella Carta, che indicano le fonti di tali disposizioni. 2. L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite nei trattati. 3. I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali>>.

Sulla Carta di Nizza v.: AA.VV., L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, a cura di R. Bifulco- M. Cartabia- A. Celotto, Bologna 2001; AA.VV., I diritti fondamentali dopo la Carta di Nizza. Il costituzionalismo dei diritti, a cura di G.F. Ferrari, Milano 2001; AA.VV., Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, a cura di L. Ferrari Bravo- F. M. di Maio- A. Rizzo, Milano 2001; AA.VV., Repertorio della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, diretto da M. Panebianco, Milano, 2001; sulla Carta di Nizza nel Trattato di Lisbona v. CARTABIA, I diritti fondamentali e la cittadinanza dell'Unione, in Le nuove istituzioni europee cit., 89.

¹⁴ Si ricorda che secondo l'art. 41 della CEDU <<se la Corte dichiara che vi è stata una violazione della Convenzione... e se il diritto... non permette se non in modo imperfetto di rimuovere le conseguenze di tale violazione la Corte accorda, se del caso, un'equa soddisfazione alla parte lesa>>. D'altro canto l'esperienza comunitaria, a partire dal caso Francovich (Corte Giust. 19.11.1991, cause C-6/90 e C-9/90 cit.) ha mostrato la configurabilità di ipotesi di responsabilità risarcitorie degli Stati membri, affianco al normale meccanismo della disapplicazione delle norme nazionali incompatibili con il diritto comunitario.

¹⁵ In conformità con l'orientamento assolutamente dominante, sul quale v. per tutti SUNDBERG, sub art. 41 (trad. G. Raimondi), in AA.VV. Commentario alla Convenzione Europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, a cura di S. Bartole, B. Conforti e G. Raimondi, Padova, 2001, 661 e seg.

¹⁶ Per un quadro completo dei diritti tutelati dalla CEDU, con ampi riferimenti alla dottrina ed alla giurisprudenza, v. per tutti AA.VV. Commentario alla Convenzione Europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali cit.

¹⁷ V. per tutti FOCARELLI, Equo processo e Convenzione europea dei diritti dell'uomo, Padova 2001.

¹⁸ V. le sentenze: 28.6.1978, König c. R.F.T.; 23.6.1981, Le Compte c. Belgio; 24.10.1989, H c. Francia; Jacobson c. Svezia, 25.10.1989, n. 163; merita particolare attenzione la sentenza 5.10.2000, Mennitto c. Italia, nella quale si riconoscono le garanzie della CEDU anche agli interessi legittimi (le pronunce della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo sono consultabili sul sito www.echr.coe.int). Su tale evoluzione v.: GRECO, La convenzione europea dei diritti dell'uomo e il diritto amministrativo in Italia, in Riv. it. dir. pubbl. comun., 2000, 25 e seg.; SPADEA, Il giusto processo amministrativo secondo l'art. 6 della CEDU e con cenni al caso italiano, *ibidem*, 2000, 367 e seg., il quale tuttavia si mostra alquanto critico e prudente; CHIAVARIO, sub art. 6, in Commentario alla Convenzione cit., 165 e seg.; MIRATE, L'applicabilità dell'art. 6 par. 1, CEDU al processo amministrativo secondo la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, in Riv. it. dir. pubbl. comun., 2004, 119 e seg., sul caso Mennitto 139-143; TARULLO, Il giusto processo amministrativo cit., 458 e seg.; per l'inquadramento sistematico della giurisprudenza v. infine C. RUSSO- P. QUAINI, La convenzione europea dei diritti dell'uomo e la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, Milano 2006.

Viceversa, nonostante le sempre più frequenti e coraggiose aperture¹⁹, la fiscalità tende ad essere ancora emarginata dall'area della "materia civile"²⁰; sotto altro profilo invece la tutela del contribuente ottiene significativa e costante attenzione nel settore delle violazioni e sanzioni amministrative, collocate dalla Corte nell'ambito della "materia penale"²¹.

¹⁹ Corte Eur. 23.10.1990, Darby, in Dir. prat. trib. 1992, II, 386, con nota di DE MARTINI, Tutela in materia fiscale innanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo; Corte Eur. 26.3.1992, Editions Périscope; Corte Eur. 25.2.1993, Miahilhe; Corte Eur. 22.9.1994, Hentrich; Corte Eur. 21.2.1997 Van Raalte c. Paesi Bassi; Corte Eur. 9.11.1999, Spacek c. Repubblica Ceca.

²⁰ V. ad es. Corte Eur.: 9.12.1994, Schouten c. Olanda; 9.12.1994, Meldrum c. Olanda; 8.2.2000, Charalambos c. Francia; Gran. Chambre, 12.7.2001, Ferrazzini c. Italia, in Dir. Prat. Trib., 2002, II, 227.

La dottrina tributaria italiana ha trascurato tali problematiche, soltanto di recente va emergendo una proficua attenzione, v. in particolare: ADONNINO, La tutela dei diritti dell'uomo in campo fiscale, in Riforma o rivoluzione del sistema fiscale?, Atti della seconda sessione del seminario permanente di Etica e Democrazia fiscale, in Fisco, 1999, 60; MASTROIACOVO, Una recente pronuncia della Corte europea dei Diritti dell'uomo in materia di imposte sulle successioni, in Riv. dir. trib. 2000, II, 275; LEONE, Tassazione dei prestiti obbligazionari, Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e diritto comunitario (nota a Comm. Trib. Reg., Milano, 19.9.2000, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2001, 166 e seg.); MARCHESELLI, Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?, in Dir. prat. trib. 2001, 793 e seg.; GREGGI, Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, in Riv. dir. fin., 2001, I, 412; ID., Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini), in Riv. dir. trib., 2002, I, 529; FERRARIO, La convenzione europea dei "diritti dell'uomo" ed il diritto tributario, *ibidem*, 2002, II, 227 e seg.; F. GALLO, Verso un "giusto processo tributario", in Rass. trib., 2003, I, 11 e seg.; DORIGO, Il diritto alla ragionevole durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell'Uomo, in Rass. trib., *ibidem*, 42 e seg.; F. TESAURO, Giusto processo e processo tributario, *ibidem*, 2006, 11; PERRONE, Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo, in Rass. trib. 2007, 675; LA SCALA, I principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale, in Riv. dir. trib., 2007, 54; BODRITO-MARCHESELLI, Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna ed internazionale, *ibidem*, 723; ATTARDI, Il ruolo della Corte Europea cit., 150 e seg. (per altri importanti contributi sul giusto processo tributario, ma in ottica prevalentemente nazionale, v. Cap. III, Sez. III, § 19).

Per la dottrina tributaria europea v.: VAN DEN BROEK, Taxation and the European convention on Human Rights, in European Taxation, 1985, 344; AA.VV., Protection des droits fondamentaux du contribuable, a cura di A. Andersen e J. Malherbe, Bruxelles, 1993; FROMMEL, The European Court of Human Rights and the right of the accused to remain silent: can it be invoked by the taxpayers?, in B.T.R., 1994, 598 (ed in Dir. Prat. Trib., 1993, I, 2149); LE GALL-GERARD, Les recours des contribuables sur le fondement de la convention Européenne de sauvegarde des Droits de l'homme et des libertés fondamentales, in Droit fiscal, 1994, 878; DE DROUAS-SIENKO, The Increasing Importance of the European Convention on Human Rights in the Tax Area, in Intertax, 1997, 332; KLEEMANS, The relationship between the national system of legal protection of the taxpayer and the European convention on human rights, in EC tax review, 2000, 45; BAKER, Taxation and the European Convention on Human Rights, in Eur. Taxation, 2001, 308; ID., Taxation and the European Convention on Human Rights in the domestic law of the Council of Europe countries- United Kingdom, *ibidem*, 2001, 592; MARTINEZ MUNOZ, La Aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en Materia Tributaria: un Análisis Jurisprudencial, Cizur Menor, 2002; MALHERBE, L'equo procedimento in materia fiscale: principio generale ovvero garanzia nell'ambito dell'armonizzazione, e FISCHER, La nozione di giusto processo nel processo tributario, in AA. VV., Per una Costituzione cit., 249 e 275; MARCHESSOU, La tutela del contribuente nel diritto europeo: l'esperienza francese, in AA. VV., La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario, a cura di A. Di Pietro, Padova, 2009, 7 e seg., 17 e seg.; MALHERBE- VERSTRAETEN, La tutela del contribuente nel diritto europeo: l'esperienza belga, *ibidem*, 29 e seg.; GUTMAN, The European Convention on Human Rights, a Tool to Ensure the Efficiency of EC Law, in AA.VV., Legal Remedies in European Tax Law cit., 487 e seg.

²¹ Corte Eur. 8.6.1976, Engel c. Olanda; Corte Eur. 21.2.1984, Ozturk c. Germania, in Riv. it. dir. proc. pen., 1985, 894; Corte Eur. 28.6.1984, Campbell e Fell c. Regno Unito; Corte Eur. 25.8.1987, Lutz c. Germania; Corte Eur. 24.2.1994, Bendemoun c. Francia; Corte Eur. 27.2.2001, X c. Italia, in Fisco, 2001, 4683; Corte Eur. 23.7.2002, Janovic c. Svezia; Corte Eur. 23.7.2002, Vastberg Taxi Aktiebolag c. Svezia; PALIERO, "Materia penale" e illecito amministrativo secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: una questione "classica" ad una svolta radicale, in Riv. it. dir. proc. pen., 1985, 894; DELMAS MARTY, I problemi giuridici e pratici della distinzione tra diritto penale e diritto amministrativo penale, *ibidem*, 1987, 744; per quanto riguarda le collaterali problematiche tributarie v.: DEL FEDERICO, Le sanzioni amministrative nel diritto tributario, Milano 1993, 54 e seg., per il primo inquadramento sistematico della giurisprudenza della Corte Europea con riferimento alle violazioni e sanzioni amministrative tributarie; CORDEIRO GUERRA, Illecito tributario e sanzioni amministrative, Milano 1996, 172 e seg.; DE SALVIA, Procedimenti fiscali e diritti processuali garantiti dalla convenzione europea dei diritti dell'uomo, in Riv. int. dir. uomo, 1994, 494 e seg.; DE DROUAS-SIENKO, The Increasing Importance cit., 332; MARTINEZ MUNOZ, La Aplicación del Convenio Europeo cit., 82 e seg.; l'espressione più recente di tale consolidato orientamento si rinviene in Corte Eur. 23.11.2006, Jussila c. Finlandia, in Riv. dir. trib. 2007, 34, con nota di LA SCALA, I principi del "giusto processo" cit., e MARCHESELLI, L'inapplicabilità dei principi del giusto processo al contenzioso tributario può essere derogata se si controverta sulle sanzioni, in Riv. giur. trib., 2007, 389.

In tale ottica assumono grande interesse alcune norme della Carta di Nizza, in piena sintonia con i principi della CEDU, si pensi: all'art. 48 "Presunzione di innocenza e diritti della difesa" <<1. Ogni imputato è considerato innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente provata. 2. Il rispetto dei diritti della difesa è garantito ad ogni imputato>>; all'art. 49 "Principi della legalità e della proporzionalità dei reati e delle pene" <<1. Nessuno può essere condannato per un'azione o un'omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno o il diritto internazionale. Parimenti, non può essere inflitta una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è stato commesso. Se, successivamente alla commissione del reato, la legge prevede l'applicazione di una pena più lieve, occorre applicare quest'ultima. 2. Il presente articolo non osta al giudizio e alla condanna di una persona colpevole di un'azione o di un'omissione che, al momento in cui è stata commessa, costituiva un crimine secondo i principi generali riconosciuti da tutte le nazioni. 3. Le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato>>.

E' opinione diffusa che l'art. 1 del primo Protocollo addizionale ponga una deroga al principio di protezione della proprietà al fine di consentire il più ampio e libero esercizio della potestà impositiva degli Stati, massima espressione della loro sovranità²².

Una prima via per superare la dicotomia, caratterizzante la CEDU, tra "materia penale" e "materia civile", è quella storico-comparatistica: sin dall'origine la Convenzione riguarda Stati con tradizioni ed esperienze giuridiche differenziate; pertanto la peculiarità degli ordinamenti connotati dal diritto amministrativo sfuma nella omogeneizzante bipartizione penale-civile, ma ciò non esclude affatto che i diritti e le obbligazioni attinenti a rapporti in cui una delle parte è lo Stato debbano (possano) essere sottratti alle garanzie convenzionali, ancorché si tratti di rapporti tributari²³.

Un'altra via è quella recentemente intrapresa da illustre dottrina italiana che tende ad acquisire le garanzie convenzionali mediante il superamento della matrice autoritativa della fiscalità; si critica e stigmatizza <<l'antistorica concezione autoritativa del rapporto Fisco-contribuente>>²⁴, nella prospettiva paritetico- consensualistica.

Va comunque emergendo una inarrestabile *vis* espansiva della giurisprudenza della Corte Europea nell'ambito della fiscalità²⁵.

Al riguardo si è osservato che <<lo studio dei diritti dell'Uomo in ambito fiscale può... dirsi il frutto di una lettura... "in negativo" del dato convenzionale, che viene quindi fondato non sulle dichiarazioni di principio, ma direttamente sull'analisi dell'ampiezza e dell'ammissibilità delle restrizioni>>²⁶, legittimate da quella "ragion di Stato", ovvero da quella esigenza di salvaguardia del così detto "interesse generale"²⁷, che nel nostro settore assume la ben nota fisionomia dell'interesse fiscale²⁸, oggetto di progressivo, ancorché prudente, ridimensionamento da parte della Corte Europea.

Trattasi peraltro di un interesse pubblico che nella giurisprudenza della Corte caratterizza significativamente il settore dell'accertamento, e quindi degli atti marcatamente impositivi, a forte valenza autoritativa -giacché <<nucleo duro delle prerogative della potestà pubblica>> (così la sentenza Ferrazzini)- mentre si attenua per quanto riguarda le porzioni del rapporto tributario incentrate sul modulo obbligatorio (tendenzialmente paritetico).

Infatti se da un lato la Corte Europea si ritiene limitata dal dato letterale, dall'altro sembra ispirata da una lettura evolutiva, di cui è sintomatica proprio la sentenza Ferrazzini. In tale pronuncia la Corte pur riconoscendo che <<un procedimento tributario ha indubbiamente un oggetto patrimoniale>>, ribadisce che possono esistere delle obbligazioni "patrimoniali" nei confronti dello Stato e dei suoi organi che, ai fini dell'art. 6, paragrafo 1, devono essere considerate come rientranti esclusivamente nell'ambito del diritto pubblico e di conseguenza non sono comprese nella nozione "diritti ed obbligazioni di carattere civile">> (punto 25); la Corte è giunta a chiedersi se <<considerati i cambiamenti intervenuti nella società riguardo alla tutela giuridica concessa agli individui nei loro rapporti con lo Stato... il campo di applicazione dell'art. 6, paragrafo 1, deve o meno essere esteso alle controversie tra cittadini e pubbliche autorità>> (punto 26); ma ha infine concluso ritenendo che <<la materia fiscale rientra ancora nell'ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività>> (punto 29)²⁹.

²² V. ad es.: Corte Eur. 9.12.1994, Schouten c. Olanda cit.; Corte Eur. 9.12.1994, Meldrum c. Olanda cit. in cui si precisa che l'obbligazione tributaria deve essere <<considered as belonging exclusively to the realm of public law and accordingly not covered by the notion of civil rights and obligations>>; Corte Eur. 16.9.1996, Gaygusuz c. Austria, par. 59; Corte Eur. 23.10.1997, National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Society c. Regno Unito, par. 77; Corte Eur., 12.7.2001, Ferrazzini c. Italia cit. Sui profili generali v. PADELLETTI, sub art. 1, primo Protocollo addizionale, in Commentario alla Convenzione Europea cit., 819, 822-823; per la dottrina del così detto "margine di apprezzamento" applicata al diritto di proprietà v. F. BILANCIA, I diritti fondamentali cit., 113 e seg.

²³ Infatti BAKER, Taxation and the European Convention cit., 308; ID., Taxation and the European Convention on human rights in the domestic law cit., 592, ritiene che negli ordinamenti di *common law* le obbligazioni tributarie rientrano certamente tra i <<diritti e doveri di carattere civile>> ex art. 6, 1 co., CEDU, per cui alle controversie tributarie britanniche è certamente applicabile il sistema delle garanzie del giusto processo.

²⁴ PERRONE, Diritto tributario e Convenzione europea cit., 680, sulla scia di F. GALLO, Verso un "giusto processo tributario" cit., 12 e seg..

²⁵ Su cui concordano F. TESAURO, Giusto processo e processo tributario cit., 316 e PERRONE, Diritto tributario e Convenzione europea cit., 681.

²⁶ Così GREGGI, Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione cit. 460.

²⁷ In generale sulla *ratio* giustificatrice delle deroghe esistenti nel sistema della CEDU si rinvia a DELMAS MARTY- SOULIER, Circoscrivere o legittimare la ragion di stato?, 11 e seg., in AA. VV., Verso un'Europa dei diritti dell'uomo, a cura di Delmas Marty, Padova 1994.

²⁸ In tal senso v. diffusamente GREGGI, Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione cit. 459 e seg.; ID., Giusto processo cit., 556.

Come è noto anche la nostra Corte Costituzionale giustifica gli eccezionali *privilegia fisci* in ragione dell'interesse fiscale, inteso come interesse pubblico alla regolare percezione dei tributi, condizione di vita per la comunità perché rende possibile il funzionamento dei servizi pubblici; è quindi la fondamentale importanza dell'interesse fiscale che legittima le incisive deroghe tributarie non solo al diritto privato comune, ma anche al diritto amministrativo generale. Su tali problematiche v.: PERRONE, Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria, Milano 1969, 16, 25, 46, nota 67; DE MITA, Razionalità e certezza della tassazione, in AA. VV., La Costituzione economica a quarant'anni dall'approvazione della carta costituzionale, Atti del convegno di Milano 6/7.5.1988, Milano 1990, 403 e seg.; ID., Interesse fiscale e tutela del contribuente, Milano 1995, 54 e seg., 123 e seg.; ANTONINI, Dovere tributario, interesse fiscale e diritto costituzionale, Milano 1996, 251 e seg.; BORIA, L'interesse fiscale, Torino 2002.

²⁹ Va tuttavia ricordata la *dissenting opinion* del giudice Lorenzen, in cui si evidenzia che <<l'obbligo di pagare le tasse colpisce direttamente ed in modo sostanziale gli interessi patrimoniali dei cittadini e che in una società democratica l'imposizione di tasse si fonda sull'applicazione di regole di diritto e non sulla discrezionalità delle autorità. L'art. 6, quindi, deve applicarsi anche a tali controversie, a meno che non siano ravvisabili speciali circostanze che possano giustificare la conclusione che il dovere di pagare le tasse non deve essere considerato "civile" ai sensi dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione >> (opinione fatta propria dai giudici Rozakis, Bonello, Straznicka, Birsan e Fischbach).

Comunque sia l'evoluzione è in atto, giacché negli ultimi quindici anni la Corte Europea si è spinta ben oltre il settore delle sanzioni amministrative tributarie (ormai da tempo ritenuto coperto dalle garanzie convenzionali), giungendo a riconoscere l'applicabilità della CEDU prima alle controversie in tema di agevolazioni tributarie³⁰, poi alle controversie in tema di diritti di prelazione del fisco³¹, ancora ai rimborsi tributari³², ed infine –sorprendentemente- anche alle verifiche fiscali³³.

Risolutive le recenti aperture garantiste sui profili procedurali –leading case Ravon- tanto da meritare particolare considerazione, in quanto la Corte di Strasburgo, pur avendo ben presente la sentenza Ferrazzini (ed anzi intendendo conformarsi di massima a tale precedente), in tema di regolarità delle ispezioni domiciliari e dei sequestri fiscali previsti dalla legislazione fiscale francese afferma drasticamente che <<il carattere “civile” di questo diritto è manifesto>>³⁴.

La questione di particolare interesse attiene al fatto che la Corte Europea ha ritenuto la legislazione fiscale francese in contrasto con l'art. 6 par. 1 della CEDU, nonostante che al contribuente fosse riconosciuto il diritto a ricorrere alla Corte di Cassazione per i profili di pura legittimità (punto 29), così come gli fosse riconosciuta la facoltà di contestare a posteriori l'operato degli uffici fiscali nel corso del successivo contenzioso (punto 31), e di agire in giudizio per ottenere (sempre a posteriori) il risarcimento dei danni subiti (punto 33); né ha assunto rilievo esimente la previsione di un'autorizzazione giurisdizionale preventiva in quanto in tale fase il contribuente non ha conoscenza del procedimento avviato a suo carico e non ha diritto alcuno ad interloquire, mancando qualsiasi forma di contraddittorio (punto 30).

In sostanza, secondo la Corte è necessario che <<...in termini di ispezioni domiciliari... le persone interessate possano ottenere un controllo giurisdizionale effettivo, in fatto come in diritto, sulla regolarità della decisione che prescrive l'ispezione e, se del caso, sulle azioni intraprese sul suo fondamento>>; inoltre <<il (o i) ricorso (i) a disposizione deve (devono) consentire, in caso di constatazione di irregolarità, sia di prevenire la continuazione delle operazioni, sia, nei casi in cui l'operazione considerata irregolare abbia già avuto luogo, di fornire all'interessato un opportuno rimedio>> (punto 28).

La Corte è quindi giunta a vagliare la sussistenza del sistema delle garanzie convenzionali nel settore più autoritativo e delicato dell'azione impositiva, quale è appunto quello dell'istruttoria amministrativa, nell'ambito di un processo evolutivo ormai inarrestabile.

I sette anni trascorsi tra la sentenza Ferrazzini ed il leading case Ravon sono stati caratterizzati da una maturazione culturale tale da indurre a rimeditare il tradizionale approccio alle problematiche in questione; a fronte di un dato normativo stabile la straordinaria evoluzione giurisprudenziale risulta sintomatica di quella integrazione giuridica europea qui concepita in ottica dinamica e sostanzialistica, che appunto opera non solo sul piano formale e legislativo, ma anche per via politica, economica, sociale, culturale ecc.

-3) L'effettività in tema di atti impositivi viziati per violazione del diritto comunitario.

E' ora il caso di affrontare talune importanti questioni di rilievo applicativo.

Prendiamo spunto dal tema degli atti amministrativi in violazione del diritto comunitario: la giurisprudenza e la dottrina si mostrano divise tra un orientamento più ortodosso, che utilizza la normale categoria dell'annullabilità³⁵, ed un orientamento più aperto, tendente ad evitare che le violazioni del diritto comunitario possano risultare sterilizzate dalla legislazione domestica, che quindi utilizza le categorie della nullità, dell'inesistenza giuridica, o ritiene disapplicabile l'atto viziato³⁶.

³⁰ Corte Eur. 26.3.1992, Editions Périscope c. Francia, in cui si è ritenuto che la controversia vertente sul mancato riconoscimento di un regime fiscale incentivante rientra nel campo di applicazione dell'art. 6, in quanto il diritto all'agevolazione si configura come diritto economicamente valutabile.

³¹ Corte Eur. 22.9.1994, Hentrich c. Francia.

³² Corte Eur. 3.10.2003, Buffalo c. Italia; Corte Eur. 22.10.2003, Cabinet Diot c. Francia; Corte Eur. 22.10.2003, Gras Sayoye c. Francia. Sul danno da ritardato rimborso nel sistema della CEDU v. per tutti GIOE', Profili di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria, Padova 2007, 178 e seg., ove viene esaminato attentamente il caso italiano Buffalo.

³³ Corte Eur. 21.2.2008, Ravon c. Francia, in Riv. dir. trib., 2008, 181, con nota adesiva di MULEO, L'applicazione dell'art. 6 della Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente, 198, e di MARCHESELLI, Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, in Riv. giur. trib., 2008, 746; Corte Eur., 16.10.2008, Maschino c. Francia; Corte Eur., 20.11.2008, IFB c. Francia; Corte Eur., 24.7.2008, André c. Francia; Corte Eur., 18.11.2008, Kandler c. Francia (su tali sentenze v. MULEO, Ispezioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo, in Corr. trib., 2009, 762).

³⁴ Corte Eur. 21.2.2008, Ravon c. Francia cit., punto 26 (la normativa nazionale di riferimento era l'art. L. 16 B del libro delle procedure fiscali).

³⁵ TAR Lazio, sez. I, 25.8.1988, n. 1185, in Foro amm. 1989, I, 1859; TAR Lombardia, sez. I, 25.11.1989, n. 389, in TAR, 1990, I, 116; TAR Toscana, sez. II, 20.3.1996, n. 156, in TAR, 1996, I, 1973; Cons. Stato, sez. V, 10.1.2003, n. 35, in Il Cons. Stato, 2003, I, 25; Cons. Stato, sez. IV, 21.2.2005, n. 579, ibidem, 2005, I, 252; Cons. Stato, sez. IV, 22.11.2006, n. 6831; GRECO, Fonti comunitarie e atti amministrativi italiani, in Riv. it. dir. pubbl. com., 1991, 33 e seg.; ID., L'incidenza del diritto comunitario sugli atti amministrativi nazionali, in AA.VV., Trattato di diritto amministrativo europeo. Parte generale cit., II, 933 e seg.; E. FERRARI, Cittadinanza italiana e cittadinanza europea tra disapplicazione a causa di invalidità e non applicazione per il principio di specialità, in Riv. dir. pubbl. comun. 1991, 1080 e seg.; VIPIANA, Gli atti amministrativi: vizi di legittimità e di merito, cause di nullità ed irregolarità, Padova, 2003, 448-449.

³⁶ TAR Veneto, 14.12.1978, n. 1075, in TAR, 1979, I, 489; TAR Veneto, sez. I, 10.6.1991, n. 432, in Giur. it., 1992, III, 2, 431; TAR Piemonte, sez. II, 8.2.1989, n. 34, in Giur. it., 1989, III, 1, 148, con note di CARANTA, Inesistenza (o nullità) del provvedimento amministrativo adottato in forza di norma nazionale contrastante con il diritto comunitario?; MURRA, Contrasto tra norma nazionale e norma comunitaria: nullità assoluta degli atti amministrativi di applicazione della norma nazionale?, in Dir. proc. amm., 1990, 281; TORCHIA, Il giudice disapplica ed il legislatore reitera: variazioni in tema di rapporti fra diritto comunitario e diritto interno, in Foro it., 1990, III, 203; v. inoltre CHITI, I signori del diritto comunitario: la Corte di Giustizia e lo sviluppo del diritto amministrativo europeo, in Riv. it. dir. pubbl. com., 1991, 826 e seg.; ID., Diritto amministrativo europeo, Milano 2004, 469 e seg.

Prima facie la tesi dell'annullabilità trova conforto non solo nella tendenza a ricondurre tutte le ipotesi di invalidità degli atti amministrativi alla annullabilità-illegittimità, ma anche nell'analoga vicenda dell'atto amministrativo emesso sulla base di una norma incostituzionale, rispetto al quale, nonostante talune riserve dogmatiche, in genere si ritiene configurabile, per l'appunto, la normale annullabilità³⁷.

Tuttavia il parallelismo Costituzione- confliggente legge ordinaria, da un lato, diritto comunitario – configgente legge ordinaria nazionale, dall'altro, è sembrato sino ad oggi un limite inadeguato ad assicurare il primato del diritto comunitario.

Il magmatico problema dei rapporti tra diritto comunitario e legislazione nazionale è stato spesso affrontato dalla Corte costituzionale, ripetutamente costretta a mutare opinione, anche in ragione dei latenti contrasti con la Corte di Giustizia.

La questione risulta di estrema complessità, coinvolgendo delicate problematiche di diritto costituzionale, di diritto comunitario e di diritto internazionale.

Si tratta di capire come, e fino a che punto, il primato del diritto comunitario incide negli ordinamenti nazionali. Soprattutto si tratta di capire quali sono i rapporti tra l'ordinamento comunitario e l'ordinamento nazionale, prevalendo per lo più la tesi dualistica della separazione degli ordinamenti³⁸, rispetto alla tesi monistica dell'integrazione³⁹ (riconducibili la prima alla esclusione della subordinazione dell'ordinamento interno a quello comunitario, e la seconda ad una vaga aspirazione federalista).

Negli ultimi anni, sulla scia della spinta sostanzialmente monistica della Corte di Giustizia, si rinvengono notevoli aperture, sia nella giurisprudenza della Corte Costituzionale, sia in alcune norme, ed in primo luogo nel nuovo art. 117, 1 co., Cost., a favore della tesi dell'integrazione, che certamente, prima o poi, finirà con l'affermarsi.

Tuttavia, al di là delle tendenze evolutive e delle percezioni personali, in questa sede non si può che prendere atto del persistente prevalere della tesi dualistica della separazione, risultando inopportune ulteriori digressioni, anche in ragione del fatto che per la materia tributaria non emergono peculiarità di sorta⁴⁰; per cui gli studi tributari debbono basarsi sui risultati raggiunti dalla dottrina e dalla giurisprudenza di naturale e specifica competenza⁴¹.

Invero la giurisprudenza costituzionale è ancora orientata ad individuare <<un punto fermo nella costruzione giurisprudenziale dei rapporti fra diritto comunitario e diritto interno; i due sistemi sono configurati come autonomi e distinti, ancorché coordinati, secondo la ripartizione di competenza stabilita e garantita dal Trattato>>; in tale contesto le norme comunitarie ricevono diretta applicazione nell'ordinamento nazionale, ma ciò <<non comporta la caducazione della norma interna incompatibile, bensì la mancata applicazione di quest'ultima da parte del giudice nazionale al caso di specie>>; in sostanza, pur essendo prevalente, la norma comunitaria non produce effetti estintivi e <<non dà luogo ad ipotesi di abrogazione o di deroga, né a forme di caducazione o di annullamento per invalidità della norma interna incompatibile, ma produce un effetto di mera disapplicazione>>⁴².

Per quanto riguarda la materia tributaria, su posizioni analoghe alle suindicate sentenze dei giudici amministrativi, v. Comm. Trib. II gr. Milano, 30.3.1995, in Foro It., III, 243, con nota di FORTUNATO.

³⁷ Per la valorizzazione del parallelismo v. GRECO, Fonti comunitarie e atti amministrativi italiani, in Riv. it. dir. pubbl. com., 1991, 36 e seg. Sul controverso tema degli effetti della pronuncia di incostituzionalità rispetto all'atto amministrativo v.: CERVATI, Gli effetti della pronuncia di incostituzionalità delle leggi sull'atto amministrativo, in Giur. cost., 1963, 1212; LA VALLE, La rilevanza nel giudizio amministrativo della incostituzionalità delle leggi, in Giur. it., 1964, III, 1, 66 e seg.; ANGELETTI, Osservazioni in tema di mancanza di potere della pubblica amministrazione, conseguente a pronuncia della Corte costituzionale, ed inesistenza di provvedimento amministrativo, in Foro it., 1967, II, 136 e seg.

³⁸ MORI, La recente giurisprudenza della Corte costituzionale sui rapporti tra diritto comunitario e diritto interno, in Riv. dir. internaz. priv. e proc., 1985, 782 e seg.; ID., In tema di efficacia interna dei Trattati comunitari: le leggi contrastanti vanno espressamente abrogate?, in Riv. dir. internaz., 1987, 661 e seg.; PIZZORUSSO, Sull'applicazione del diritto comunitario da parte del giudice italiano, in Quad. reg. 1989, 48 e seg.; ID., L'attuazione degli obblighi comunitari. Percorsi contenuti ed aspetti problematici di una riforma del quadro normativo, in Foro it., 1999, V, 226 e seg.

³⁹ Per i riferimenti alla giurisprudenza comunitaria favorevole alla tesi monista v. BARAV, Court constitutionnelle italienne et droit communautaire: le fantome de Simmenthal, in Rev. trim. dr. europ., 1985, 331 e seg.; per la dottrina italiana v. LA LOGGIA, Insufficienza della disapplicazione da parte di un giudice ordinario di una norma italiana configgente con una norma comunitaria, in Riv. dir. europ., 1987, 196 e seg.; CARETTI, Il principio di sussidiarietà e i suoi riflessi sul piano dell'ordinamento comunitario e dell'ordinamento nazionale, in Quad. cost., 1993, 29 e seg.; SORRENTINO, La Costituzione italiana di fronte al processo di integrazione europea, ibidem, 1993, 81 e seg.

⁴⁰ E' stato comunque evidenziato che la tesi dualistica della disapplicazione ha contribuito al lassismo delle Commissioni Tributarie, troppo spesso disattente ai profili comunitari della fiscalità (SACCHETTO – FREDIANI, La immediata applicabilità delle direttive comunitarie: prime "disapplicazioni della sentenza" n. 170 della Corte costituzionale da parte delle corti di merito, in Rass. Trib., 1988, II, 111 e seg.; ID. L'applicabilità delle direttive fiscali CEE nell'ordinamento italiano, in Riv. it. dir. pubbl. com., 1991, 1098 e seg.).

⁴¹ Fra i tributaristi il tema è stato ampiamente studiato da: SACCHETTO, Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano, in Dir. prat. trib. internaz., 2001, 13 e seg.; CALIFANO, Ordinamento tributario e ordinamento comunitario. Profili costituzionali, pubbl. Corso di perf. in diritto tributario "A. Berliri", Bologna, 2000, 6 e seg.; A. AMATUCCI, La normativa comunitaria quale fonte per l'ordinamento tributario interno, in AA.VV., Diritto tributario internazionale, a cura di V. Uckmar, Padova, 2005, 1193 e seg.; FERLAZZO NATOLI, Rapporto tra ordinamento comunitario ed interno nel diritto tributario: dalla teoria dualistica alla teoria monistica?, in AA. VV., Diritto tributario e Corte costituzionale, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 323 e seg.; BIZIOLI, Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale, Padova 2008; INGRAO, Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce del Trattato di Lisbona, in Riv. dir. trib., 2010, 230 e seg.; per lo più tali Autori si mostrano particolarmente sensibili alla tesi dell'integrazione, ma non in virtù di peculiarità della materia tributaria, quanto piuttosto per opzioni dogmatiche di carattere generale.

⁴² Così Corte Cost. 5.6.1984, n. 170, in Riv. dir. int. priv., 1984, 297; in senso analogo: Corte Cost. 19.4.1985, n. 113, in Riv. dir. int. priv., 1985, 817; Corte Cost. 11.7.1989, n. 389, in Corr. giur., 1989, 1058; Corte Cost., 26.3.1990, n. 144, in Riv. dir. pubbl. comun., 1991, 515; Corte Cost. ord. 14.6.2002, n. 238, in Giur. cost., 2002, 1792; Cass., Sez. Un., 21.6.1996, n. 5731, in Foro it., 1997, I, 540.

In tale ottica è stato acutamente evidenziato che l'atto amministrativo adottato in esecuzione di una norma di legge confliggente con il diritto comunitario non può essere meramente annullabile, in quanto la norma su cui esso si fonda deve essere disapplicata, ed è quindi improduttiva di effetti; l'atto deve quindi ritenersi nullo, o comunque improduttivo di effetti, così come la norma su cui si è basata⁴³.

Al riguardo si è criticamente evidenziato che questa <<conclusione è da escludere, almeno tutte le volte in cui –e si tratta dei casi di gran lunga più frequenti- la legge italiana nella parte incompatibile si limiti a prevedere segmenti della fattispecie normativa di disciplina del potere amministrativo, ma non l'intera fattispecie che radica il potere. In tali casi, infatti, trattandosi di norme sul modo di esercizio di detto potere, la loro disapplicazione non può ripercuotersi in termini di carenza di potere- nullità sull'atto amministrativo che ne aveva dato esecuzione, sebbene solo in termini di illegittimità –annullabilità, con tutte le conseguenze che ne derivano>>⁴⁴.

Orbene mentre la casistica dei rapporti tra atti amministrativi, diritto nazionale e diritto comunitario risulta quantomai variegata, e quindi la tesi della disapplicazione -nullità dell'atto amministrativo confliggente con il diritto comunitario può risultare eccessivamente omogeneizzante, e può quindi giustificare critiche di tal fatta⁴⁵, la situazione risulta alquanto più lineare per quanto attiene gli atti impositivi⁴⁶.

-4) segue: le specificità degli atti impositivi.

Nel diritto tributario *strictu sensu* il conflitto tra provvedimento impositivo e diritto comunitario può emergere in ipotesi tutto sommato schematiche⁴⁷:

-a) il tributo è istituito in violazione del diritto comunitario primario o derivato; il provvedimento impositivo è quindi attuativo di una legge tributaria nazionale che deve essere disapplicata; l'imposizione tributaria non è consentita dall'ordinamento comunitario; il potere impositivo non esiste; il provvedimento è quindi adottato in assoluta carenza di potere;

-b) il tributo è legittimamente istituito, in conformità del diritto comunitario, ma il provvedimento impositivo risulta viziato per violazione di norme procedurali e/o di principi del diritto comunitario (quali il principio di proporzionalità, il principio del contraddittorio ecc.); qui l'imposizione è consentita dall'ordinamento comunitario; il potere impositivo esiste, ma è stato male esercitato; il provvedimento è affetto da vizi attinenti al mero uso del potere;

-c) il tributo è legittimamente istituito, ma in taluni casi si pone in contrasto con il diritto comunitario, ad esempio incidendo in misura maggiore e discriminatoria su un non residente, o su beni provenienti da altri paesi della Comunità ecc.; il potere impositivo di tassare in modo discriminatorio non esiste (non esiste tale porzione del potere impositivo); la norma nazionale confliggente con l'ordinamento comunitario deve essere disapplicata; il provvedimento attuativo della norma nazionale è un provvedimento che fa indebitamente uso di un potere inesistente;

-d) il tributo è legittimamente istituito, ma la direttiva non risulta adeguatamente attuata dalla legge nazionale per quanto attiene ai profili applicativi del tributo, si tratti di adempimenti procedurali, di obblighi strumentali, dei controlli amministrativi ecc.; l'incompatibilità riguarda quindi profili della direttiva diversi da quelli che delimitano la fattispecie imponibile; l'imposizione è perciò consentita dall'ordinamento comunitario; il legislatore nazionale ha il potere di istituire il tributo, anche se la norma in contrasto con la direttiva deve essere disapplicata; il provvedimento attuativo della norma nazionale è affetto da vizi attinenti al mero uso del potere;

-e) infine va segnalata un'ipotesi di rilievo procedimentale, analoga a quella sub b), ma tale da richiedere particolari precisazioni in ragione dell'art. 1, 1 co., legge n. 241/1990, che ha comportato l'ingresso dei principi comunitari nel nostro ordinamento. Ormai la

⁴³ Si aderisce evidentemente alla nota tesi di: CHITI, I signori del diritto comunitario: la Corte di Giustizia cit., 824 e seg.; ID., Diritto amministrativo europeo cit., 463 e seg.; CARANTA, Inesistenza (o nullità) del provvedimento amministrativo cit.; ID., Giustizia amministrativa e diritto comunitario, Napoli 1992, 368 e seg.; CARINGELLA, Il riparto in base al criterio della causa petendi, in Caringella- De Nictolis- Garofoli- Poli, Il riparto di giurisdizione, Milano 2008, 82-83. CARANTA evidenzia poi pragmaticamente, che comunque <<la tesi dell'annullabilità del provvedimento adottato in violazione del diritto comunitario, se temperata dalla rilevanza d'ufficio, parrebbe idonea a conciliare le opposte esigenze di assicurare un più incisivo controllo sul rispetto del diritto comunitario, senza peraltro aprire la strada ad impugnazioni che mettano in discussione, dopo molti anni un provvedimento dell'amministrazione, compromettendo intuibili ragioni di certezza giuridica>> (Giustizia amministrativa cit., 369); tale tesi si è affermata nell'ordinamento francese (HAGELSTEEN, Le juge doit-il soulever d'office l'incompatibilité d'un texte avec une directive communautaire, in Rev. fr. dr. adm., 1991, 652).

⁴⁴ Così GRECO, L'incidenza del diritto comunitario sugli atti amministrativi cit., 559 (analogamente op. cit., II ed., 940), il quale tende poi a ricondurre tutti i casi alla normale annullabilità.

⁴⁵ Oltre agli studi già indicati nelle note precedenti v.: COCCO, Una convivenza voluta ma sofferta: il rapporto tra diritto comunitario e diritto interno, in Riv. it. dir. pubbl. com., 1991, 641 e seg.; ID., Le "Liaisons dangereuses" tra norme comunitarie, norme interne e atti amministrativi, ibidem, 1995, 673 e seg.; ROSSOLINI, Conflitto tra diritto comunitario e provvedimento amministrativo, in Dir. com. e sc. int., 1991, 19 e seg.; CAFAGNO, L'invalidità degli atti amministrativi emessi in forza di legge contraria a direttiva CEE immediatamente applicabile, in Riv. it. dir. pubbl. com., 1992, 539 e seg.; GIACCHETTI, Profili problematici della così detta illegittimità comunitaria, in Rass. giur. en. elettr., 1993, 549 e seg.; BARBIERI, Diritto comunitario ed istituti generali del diritto amministrativo nazionale, in Riv. it. dir. pubbl. com., 1994, 3 e seg.; ID., Norme comunitarie *self executing* e decorrenza dei termini di prescrizione e decadenza, ibidem, 1995, 73 e seg.

⁴⁶ Tuttavia per analoghe critiche (conf. alle opinioni indicate nelle note precedenti) anche in materia tributaria v. ATTARDI, Il ruolo della Corte Europea cit., 93-95; Avviso d'accertamento contrario al diritto comunitario, in Boll. Trib., 2007, 941, il quale opta per la mera illegittimità-annullabilità.

⁴⁷ Al di là degli schemi di base esemplificati nel testo, per l'inquadramento teorico dei rapporti tra ordinamento comunitario e sistema tributario italiano v.: SACCHETTO, Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano cit.; F. GALLO, Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari, Napoli, 2006; FERLAZZO NATOLI, Rapporto tra ordinamento comunitario ed interno nel diritto tributario cit.; BIZIOLI, Il processo di integrazione dei principi tributari cit.; INGRAO, Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori cit.

violazione di questi principi (per tale via affluiti nel diritto interno) si configura come violazione del diritto nazionale; più precisamente come violazione del diritto nazionale nell'ambito di quei settori dell'azione amministrativa e dell'azione impositiva non costituenti esecuzione di disciplina comunitaria; mentre si configura come violazione del diritto comunitario per i settori di amministrazione indiretta comunitaria svolta dagli apparati italiani.

Si può quindi ritenere che nei casi sub a) e c) il provvedimento impositivo sia insuscettibile di diventare definitivo (*rectius* inoppugnabile), nonostante il rituale decorso del termine di decadenza per l'impugnazione; il vizio sarebbe rilevabile anche d'ufficio⁴⁸; il provvedimento resterebbe sempre disapplicabile, da parte del giudice o dell'amministrazione, salva la consolidazione della fattispecie⁴⁹.

-5) segue: a disapplicazione - nullità degli atti: oscillazioni giurisprudenziali e principio di equivalenza.

Nonostante le comprensibili perplessità manifestate dalla dottrina più sensibile alla stabilità delle classiche categorie giuridiche, alla certezza del diritto ed alla salvaguardia del pubblico interesse, la tesi della disapplicazione - nullità degli atti amministrativi adottati in violazione del diritto comunitario trova decisivo conforto nella giurisprudenza comunitaria.

Secondo la Corte di Giustizia il diritto comunitario osta all'applicazione di una norma processuale nazionale che vieti al giudice nazionale di valutare d'ufficio la legittimità di un provvedimento amministrativo, ovvero la compatibilità di una norma nazionale, con una norma comunitaria, nel caso in cui quest'ultima non sia stata invocata entro un breve termine di decadenza⁵⁰.

Al riguardo è stato criticamente evidenziato che tali notevoli aperture erano in realtà spiegabili solo in ragione della specificità del caso, e che comunque <<con una più recente sentenza la Corte di Giustizia ha precisato e circoscritto il proprio orientamento, imponendo la disapplicabilità anche d'ufficio dell'atto amministrativo comunitariamente illegittimo, solo se analogo potere sussiste con riferimento alla violazione di norme nazionali>>⁵¹; in altri termini, la Corte di Giustizia si sarebbe limitata a riaffermare il principio dell'equivalenza (v. *infra*).

Tuttavia il rilievo non è affatto risolutivo, giacché la giurisprudenza comunitaria continua ad oscillare e sembra lontana dal trovare un assetto condiviso con le magistrature superiori degli Stati membri⁵²; inoltre, sotto diversi profili, emerge la più assoluta insoddisfazione sotto il profilo del principio di equivalenza (v. *infra*).

Comunque sia non può che prendersi atto del fatto che la giurisprudenza della nostra Corte di Cassazione si è ormai consolidata nel ritenere che il giudice nazionale, in ossequio ai principi del primato e dell'effettività del diritto comunitario, deve verificare la compatibilità del diritto interno con le norme comunitarie, dando a queste ultime applicazione anche d'ufficio; con la conseguenza che nel giudizio di legittimità, il predetto controllo di compatibilità non è condizionato dalla deduzione di uno specifico motivo e le relative questioni possono essere conosciute anche d'ufficio, purché l'applicazione del diritto interno sia ancora controversa, costituendo oggetto del dibattito introdotto con i motivi di ricorso⁵³.

⁴⁸ La giurisprudenza amministrativa sembra sostanzialmente orientata in senso analogo laddove è giunta a chiarire che <<la violazione di una disposizione comunitaria implica un vizio di legittimità-annullabilità dell'atto amministrativo interno con essa contrastante, mentre la diversa forma patologica della nullità (o della inesistenza) risulta configurabile nella sola ipotesi in cui il provvedimento nazionale sia stato adottato sulla base di una norma interna (attributiva di potere) incompatibile (e, quindi, disapplicabile) con il diritto comunitario. Pertanto, al di fuori del caso da ultimo descritto, la inosservanza di una disposizione comunitaria direttamente applicabile comporta l'annullabilità del provvedimento viziato, nonché sul piano processuale, l'onere della sua impugnazione davanti al giudice amministrativo entro il termine di decadenza, pena la sua inoppugnabilità >> (Cons. Stato n. 579/2005, ma nel pregresso regime dei vizi; v. pure Cons. Stato n. 35/2003 e Cons. Stato n. 6831/2006; sembrerebbero quindi superate le più ampie aperture di Cons. Stato sez. V, 22.7.2002, n. 4012, con nota di GATTO, I poteri del giudice amministrativo rispetto a provvedimenti individuali e concreti contrastanti con il diritto comunitario, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2002, 1429).

⁴⁹ Sino ad oggi la dottrina e la giurisprudenza hanno affrontato il tema dei tributi incompatibili con l'ordinamento comunitario quasi esclusivamente dal punto di vista delle azioni di rimborso, trascurando la problematica degli atti impositivi "comunitariamente" illegittimi; v. però: SACCHETTO- CASERTANO, Tributi, in AA.VV., Trattato di diritto amministrativo europeo cit., Parte speciale II, 1302; SELICATO, I nuovi strumenti di tutela fiscale nell'Unione europea, in Boll. Trib., 2000, 1528, il quale tuttavia qualifica tali atti come meramente illegittimi, pur evidenziando la doverosità dell'annullamento d'ufficio da parte dell'Amministrazione finanziaria; F. TESAURO, Giurisdizione tributaria e diritto comunitario, in Corr. Trib., 2007, 465; MICELI, Indebito comunitario e sistema interno cit., 88 e seg., 194 e seg., dedica notevole attenzione anche al tema degli atti impositivi "anticomunitari", optando per la tesi della disapplicazione-inefficacia.

⁵⁰ Seduta Plenaria, Peterbroeck, 14.12.1995, causa C-312/93 cit., e Seduta Plenaria, van Schijndel, 14.12.1995, cause C-430 e C-431/93 cit., con nota adesiva di CARANTA, Impulso di parte e iniziativa del giudice nell'applicazione del diritto comunitario (in Giur. it., 1996, I, 1, 1289); la prevalente dottrina è tuttavia fortemente avversa a tali aperture, v. ad es. le note critiche di BARBIERI, Poteri del giudice amministrativo e diritto comunitario, in Riv. it. dir. pubbl. com., 1996, 692 e seg.; ID., Poteri dei giudici nazionali e situazioni soggettive di diritto comunitario, *ibidem*, 1997, 144 e seg.

⁵¹ Così GRECO, L'incidenza del diritto comunitario sugli atti amministrativi cit., 946, in relazione a Corte Giust., Seduta Plenaria, Kraaijeveld, 24.10.1996, causa C- 72/95, in Racc., 5403, ed in Riv. it. dir. pubbl. comun., 1997, 130; su tale sentenza v. *amplius* BARBIERI, Poteri dei giudici nazionali e situazioni soggettive di diritto comunitario cit.

⁵² Si pensi alla prudente sentenza Santex resa dalla Corte di Giustizia nel 2003, in tema di vizi e regime dell'atto amministrativo in contrasto con il diritto comunitario (27.2.2003, causa C-327/00, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2003, 838), poi seguita da alcune radicali sentenze della stessa Corte in tema di riesame di decisione amministrativa definitiva ma in contrasto con una sopravvenuta sentenza comunitaria (7.1.2004, causa C-201/02 Wells, in Racc. I, 725; 13.1.2004, causa C-453/00, Kuhne & Heitz, *ibidem*, 837; 19.9.2006, cause riun. C-392/04 e C-422/04, Arcor, *ibidem*, 8559); sulle più recenti evoluzioni v. MASSERA, I principi generali cit., 393 e seg.; M.A. SANDULLI, Diritto europeo e processo amministrativo, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2008, 37 e MONTEDORO, Il giudizio amministrativo fra annullamento e disapplicazione (ovvero dell' "insostenibile leggerezza" del processo impugnatorio), *ibidem*, 2008, 519.

⁵³ In tal senso ex multis: Cass., sez. trib., 9.6.2000, n. 7909, in Giur. imp. 2000, 1348; Cass. 10.12.2002, n. 17564, in Rass. trib., 2003, 1043; Cass., sez. trib., 28.3.2003, n. 4702; Cass., sez. trib., 28.3.2003, n. 4703, in Fisco, 2003, 2987; In dottrina v. per tutti: F.

Si tratta di argomento che conforta indubbiamente la tesi della disapplicazione - nullità dell'atto amministrativo, ancorché di per se non risolutivo.

Invero suscita profonde perplessità la tendenza della giurisprudenza, comunitaria e nazionale, ad assicurare sempre e comunque il radicale primato del diritto comunitario, giungendo a disapplicare non solo le singole norme nazionali specificamente in contrasto con il diritto comunitario (norme confliggenti), e se del caso i provvedimenti amministrativi emessi in attuazione di tali norme, ma anche tutte le norme procedurali la cui normale operatività risulti in concreto tale da precludere la riaffermazione del diritto comunitario violato (norme strumentali)⁵⁴.

Tale diffusa tendenza è priva di base normativa, risulta distonica rispetto all'equilibrio tra salvaguardia dei valori costituzionali e salvaguardia dei valori comunitari, ma soprattutto si pone in contrasto con il principio di autonomia procedurale degli Stati membri nell'attuazione del diritto comunitario e nella tutela delle situazioni soggettive, affermato dagli artt. 5, 7 e 10 Tratt. CE.

E' vero che per assicurare l'effettiva attuazione del diritto comunitario la Corte di Giustizia ha elaborato quali limiti dell'autonomia dei singoli Stati⁵⁵ il principio di equivalenza (la tutela delle situazioni soggettive comunitarie non può essere disciplinata in modo sfavorevole rispetto alle equivalenti tutele di diritto interno)⁵⁶, ed il principio di effettività *in senso stretto* (la disciplina interna non può rendere praticamente impossibile la tutela)⁵⁷. Ma per l'appunto tali principi possono giustificare la disapplicazione delle norme procedurali (norme strumentali) soltanto laddove esse rendano praticamente impossibile la tutela o siano proprio finalizzate a precludere, differenziare e penalizzare le situazioni soggettive di rilievo comunitario.

GALLO, L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di Cassazione, in *Rass. trib.*, 2003, 311 e seg., il quale invoca al riguardo il principio *iura novit curia*, di cui all'art. 113 C.P.C., chiarendo che l'applicabilità d'ufficio opera sia nel processo tributario di merito, sia nel giudizio di legittimità dinanzi alla Corte di Cassazione (op. cit., 315-316).

⁵⁴ L'esempio più clamoroso riguarda la disapplicazione delle norme nazionali sul giudicato, salvo il caso ben diverso, giustificabile in base al principio di equivalenza, del riesame dell'atto impositivo nonostante il giudicato (v. infra § 5). Per la radicale disapplicazione del giudicato si fa riferimento alla sentenza Lucchini resa dalla Grande Sezione della Corte di Giustizia, 18.7.2007, causa C-119/05, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 149, con nota di NUCERA, La tenuta del giudicato nazionale al banco di prova del contrasto con l'ordinamento comunitario, 161; v. altresì: CONSOLO, La sentenza Lucchini della Corte di Giustizia: quale possibile adattamento degli ordinamenti processuali interni e in specie del nostro?, in *Riv. dir. proc.*, 2007, 225; BIAVATI, La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario, in *Rass. trib.*, 2007, 1591; PETRILLO, Il "caso Lucchini": il giudicato nazionale cede al diritto comunitario, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 425. Successivamente la Corte di Giustizia nella sentenza Olimpiclub, 3.9.2009, causa C-2/08 (in *Rass. Trib.*, 2009, 1839), ancora in relazione all'ordinamento italiano: ha ribadito l'importanza fondamentale del principio del giudicato sia nell'ordinamento comunitario, sia negli ordinamenti degli Stati membri (punto 22); ha chiarito che la sentenza Lucchini non comporta affatto il superamento del principio del giudicato, giacché «tale sentenza riguardava una situazione del tutto particolare in cui erano in questione principi che disciplinano la ripartizione delle competenze tra gli Stati membri e la Comunità in materia di aiuti di Stato, posto che la Commissione delle Comunità europee dispone di una competenza esclusiva per esaminare la compatibilità di una misura nazionale di aiuti di Stato con il mercato comune...» (punto 25); -ma poi è giunta ad affermare -sotto il profilo del primato del diritto comunitario e dell'effettività- l'incompatibilità del giudicato esterno che, a norma dell'art. 2909 C.C., venga invocato come circostanza preclusiva dell'accertamento «laddove la decisione giurisdizionale divenuta definitiva sia fondata su un'interpretazione delle norme comunitarie relative a pratiche abusive in materia di IVA in contrasto con il diritto comunitario», in quanto «la non corretta applicazione di tali regole si riprodurrebbe per ciascun nuovo esercizio fiscale, senza che sia possibile correggere tale erronea interpretazione» (punto 30). Orbene mentre le perplessità suscitate dalla sentenza Lucchini potrebbero essere superate recuperando le assonanze con il ben noto istituto della revocazione delle sentenze ex art. 395 C.P.C. (alla cui logica sembra nella sostanza riconducibile la radicale soluzione cui è giunta la Grande Sezione della Corte di Giustizia), preoccupa l'ulteriore colpo inferto al principio del giudicato dalla sentenza Olimpiclub (sulla questione v. MICELI, Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub, in *Rass. Trib.*, 2009, 1839).

⁵⁵ Corte Giust.: Rewe, 16.12.1976, causa 33/76, in *Foro It.*, 1977, IV, 192; Denkavit italiana, 27.3.1980, causa 69/79, punti 25-28, e Meridionale industria salumi, 27.3.1980, case riunite 66/79, 127/79 e 128/79, punti 18-21, entrambe in *Rass. Avv. Stato*, 1980, I, 534; Deutsche Milchkontor GmbH, 21.9.1983, cause C-205/82 e C-2015/82, in *Foro it.*, 1984, IV, 298; San Giorgio, 9.11.1983, causa 199/82, *ibidem*, 1984, IV, 298; Edis, 15.9.1998, causa C-231/96, punti 19, 34-39, in *Rass. trib.*, 1998, II, 1063; Marks & Spencer, 11.7.2002, causa C-62/00, punto 34, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2003, 308. In argomento v.: TIZZANO, La tutela dei privati nei confronti degli Stati membri dell'Unione europea, in *Foro It.*, 1995, IV, 24 e seg.; VAN GERVEN, Bridging the Gap between Community and National Laws: Towards a Principle of Homogeneity in the Field of Legal Remedies?, in *Comm. Market rev.*, 1995, 679 e seg.; CANOR, Harmonizing the European Community's Standard of Judicial Review?, *Eur. publ. Law*, 2001, 135 e seg.; RODRIGUEZ IGLESIAS, Sui limiti dell'autonomia procedimentale e processuale degli Stati membri nell'applicazione del diritto comunitario, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2001, 5 e seg.; GIRERD, Les principes d'équivalence et d'effectivité: encadrement ou désencadrement de l'autonomie procédurale des Etats membres?, in *Riv. trim. dr. europ.*, 2002, 75 e seg.; MICELI, Indebito comunitario e sistema tributario cit., 34-36, 42 e seg., 139 e seg.

⁵⁶ Corte Giust.: Barra, 2.2.1988, causa 309/87, in *Foro it.*, 1988, IV, 422; Deville, 29.6.1988, causa 240/87, in *Dir. prat. trib.* 1990, II, 987; Ansaldo, 15.9.1998, cause C-279/96, C-280/96 e C-281/96 punto 29, in *Guida dir.*, 1998, n. 38, 15 e seg.; Edis 15.9.1998, causa C-231/96 cit., punto 36; Dilexport, 9.2.1999, causa C-343/96, punto 27, in *Racc.*, I, 579.

Si ritiene che il principio di equivalenza sia riconducibile al più generale principio di non discriminazione: ADINOLFI La tutela giurisdizionale nazionale delle situazioni soggettive nazionali conferite dal diritto comunitario, in *Il Dir. dell'UE*, 2001, 45; DANIELE, Forme e conseguenze dell'impatto del diritto comunitario sul diritto processuale interno, *ibidem*, 77.

⁵⁷ Corte Giust.: 17.11.1998, causa C-228/96, Aprile II, in *Racc. I*, 7141, punto 18; Dilexport, 9.2.1999, causa C-343/96 cit., punti 25 e 41-42; 8.3.2001, cause riun. C-397/98 e C-410/98, Metallgesellschaft, in *Racc. I*, 1727, punto 85; Marks & Spencer, 11.7.2002, causa C-62/00 cit., punti 34-38; 24.9.2002, causa C-255/00, G.I., in *Fisco*, 2002, 7563, punti 35-37. Si parla frequentemente di principio di effettività *in senso stretto*, a fronte del più generale principio di effettività ex art. 10 Tratt. CE, v. ad es.: PICOZZA, Giustizia amministrativa e diritto comunitario, in *Enc. giur.*, 6; MICELI, Indebito comunitario e sistema tributario cit., 47 e seg.

Pertanto in base al principio dell'autonomia procedurale degli Stati membri tutti gli interventi ripristinatori della legalità comunitaria, aventi ad oggetto rapporti patrimoniali, fiscali o extrafiscali, fra Stati e cittadini, amministrati, contribuenti ecc., debbono essere attuati nei modi e termini previsti da ciascun ordinamento nazionale per le normali azioni equivalenti. E ciò indifferentemente, sia per le azioni di rimborso dei tributi, o degli altri prelievi pubblici, riscossi in violazione del diritto comunitario, sia per il recupero degli aiuti di Stato indebitamente fruiti, sia per l'impugnativa ed il sindacato degli atti e provvedimenti amministrativi o impositivi.

Laddove la tutela delle situazioni soggettive interne lese da leggi e provvedimenti attuativi in contrasto con le norme costituzionali si risolve sul piano della illegittimità, collocare la tutela delle situazioni soggettive di rilievo comunitario sul piano della disapplicazione configura una disparità di trattamento intollerabile rispetto all'equilibrio tra valori costituzionali e valori comunitari, e ciò soprattutto nel caso in cui la disapplicazione sia spinta sino ad inibire le ordinarie e comuni norme procedurali.

-6) segue: limiti alla disapplicazione in caso di procedure incompatibili con una direttiva: il problema dei condoni in materia di IVA. E' noto il clamore suscitato dalla Corte di Giustizia nel 2008 -con sentenza ex art. 226 Tratt. CE, a seguito di procedura di infrazione-inadempimento⁵⁸- allorché è stato dichiarato incompatibile con l'ordinamento comunitario il condono in materia di IVA ex legge 27.12.2002, n. 289, per contrasto con la VI direttiva CEE del 17.5.1977, n. 388⁵⁹.

A fonte di taluni orientamenti svalutativi inizialmente espressi da parte della dottrina e dalla prassi amministrativa, la giurisprudenza ha assunto posizioni rigorose⁶⁰.

In una prima fase la Corte di Cassazione ha valorizzato al massimo gli obblighi conformativi e gli effetti normativi della sentenza della Corte di Giustizia, tendendo alla radicale disapplicazione di tutte le norme nazionali (e di tutti i relativi procedimenti e provvedimenti attuativi) ritenute tali da impedire la piena applicazione del diritto comunitario⁶¹; successivamente le Sezioni Unite hanno optato per una linea interpretativa più prudente⁶², chiarendo che la sentenza della Corte di Giustizia non comporta l'obbligo del giudice nazionale di disapplicare tutte le disposizioni della legge 27.12. 2002, n. 289, relative ai variegati condoni IVA, né tantomeno l'obbligo di disapplicare le norme procedurali e processuali, ed i relativi provvedimenti attuativi, in quanto tale sentenza deve essere interpretata restrittivamente, giacché resa nell'ambito di una procedura di infrazione-inadempimento che prelude l'applicazione di una sanzione⁶³.

Si condivide la prudenza rispetto agli eccessi della *vis* disapplicativa delle norme interne procedurali, ma in ragione della natura di direttiva della normativa comunitaria violata (v. *infra*) e sulla base di altre varie argomentazioni (sulle quali v. *retro* § 4); viceversa suscita perplessità la vaga tesi dell'interpretazione restrittiva delle sentenze ex art. 226 Tratt. CE.

Invero anche prima della fase di condanna ex art. 228 Tratt. CE la sentenza di accertamento produce effetti conformativi ed effetti normativi; lo Stato è tenuto a porre in essere tutti i provvedimenti che l'esecuzione della sentenza di inadempimento comporta⁶⁴, ma è libero nella scelta dei mezzi da utilizzare per conformarsi alla sentenza, fermo l'obbligo di risultato⁶⁵.

Talvolta la Corte formula espliciti "suggerimenti" circa le misure da adottare per ovviare all'inadempimento⁶⁶, ma prevale nettamente l'orientamento restrittivo, secondo cui non essa non può ingiungere allo Stato di adottare determinati e specifici provvedimenti⁶⁷.

Quanto agli effetti normativi una delle funzioni della procedura per inadempimento è quella di determinare la portata esatta degli obblighi comunitari degli Stati in caso di interpretazioni divergenti. L'interpretazione resa in giudizio è quindi opponibile *erga omnes* ed ha l'effetto di consentire al giudice nazionale di ultima istanza, in deroga all'art. 234, 3 co., Tratt. CE di non procedere ad un rinvio pregiudiziale dinanzi alla Corte di giustizia⁶⁸. Pertanto la sentenza ex art. 226 Tratt. CE. ha generalmente efficacia

⁵⁸ Sono emerse incertezze sugli effetti delle sentenze ex art. 226 Tratt. CE, in quanto nella prima fase la Corte si limita ad accertare l'inadempimento, risultando opinabili gli effetti normativi di una pronuncia del genere rispetto agli effetti normativi classici delle pronunce rese in via pregiudiziale interpretativa, e soprattutto scarsamente definiti i meccanismi di raccordo tra obbligo di conformazione, impossibilità di attuazione coattiva, responsabilità sanzionatoria e permanenza dell'obbligo conformativo. Sul tema v.: FUMAGALLI, Procedimento di infrazione, in esecuzione di sentenza e coercizione: prima applicazione dell'art. 228, par. 2, del Trattato CE, in Dir. UE, 2000, 787; BIAVATI, Diritto processuale dell'Unione Europea, Milano, III, 2005, 58-60; COLCELLI, Il sistema di conformazione delle istituzioni europee alle sentenze del tribunale di primo grado e della Corte di giustizia. Una ricognizione, in Riv. it. dir. pubbl. comun., 2008, 149; CONDINANZI- MASTROIANNI, Il contenzioso nell'Unione Europea, Torino, 2009, 75-77.

⁵⁹ Corte Giust., Grande Sezione, 17.7.2008, Commissione c. Rep. Italiana, causa C-132/06, in Riv. dir. trib. 2008, II, 334, con nota di FALSITTA, I condoni fiscali IVA come provvedimenti di natura agevolativa violatori di neutralità del tributo; v. altresì MICELI, I condoni fiscali "impuri" in materia di IVA e il principio comunitario di effettività: l'evidente contrasto e le incerte conseguenze, in Dir. prat. trib. int., 2008, 1293; MARELLO, La Corte di Giustizia censura il condono Iva: le ricadute di un'importante decisione, in Giur. It., 2009, I, 241.

⁶⁰ Per un quadro generale v. FALSITTA, I condoni fiscali IVA come provvedimenti di natura agevolativa cit., MICELI, I condoni fiscali "impuri" in materia di IVA cit., e MARELLO, La Corte di Giustizia censura il condono Iva cit., i quali anticipano talune delle implicazioni rigoristiche poi sviluppate dalla giurisprudenza.

⁶¹ Cass. sez. trib., 18.9.2009, n. 20068 e n. 20069; va evidenziato che tali sentenze hanno fatto riferimento alle norme sul condono IVA di cui alla legge 31.12.1991, n. 413, e non a quelle di cui alla legge 27.12. 2002, n. 289, sulle quali si è pronunciata la Corte di Giustizia.

⁶² Sulle questioni poste dalle ordinanze di rimessione alle Sezioni Unite, v. -in ottica prudente e problematica- BASILAVECCHIA, Condono e processo: la parola alle Sezioni unite, in Corr. trib., 2010, 423.

⁶³ Cass. Sez. Un., 17.2.2010, n. 3673 e n. 3676, le quali hanno fatto salvo il condono sulle liti pendenti in materia di IVA (art. 16, L. n. 289/2002), la stabilità delle norme procedurali e processuali e dei relativi provvedimenti attuativi.

⁶⁴ Corte Giust. 18.11.2004, causa C-126/03, Commissione c. Germania, in Racc., 2004, I, 1169.

⁶⁵ V. per tutte Corte Giust., 16.12.1960, causa 6/60, Humblet c. Belgio, in Racc., 1125.

⁶⁶ V. ad es. Corte Giust., 6.5.1980, causa 102/79, Commissione c. Belgio, in Racc., p. 1473.

⁶⁷ Corte Giust., 14.4.2005, causa C-104/02, Commissione c. Germania, in Racc., I, 2689, punti 49 e 50.

⁶⁸ Corte Giust., 6.12.1982, causa 283/81, CILFIT c. Italia, in Racc., p. 3415.

retroattiva. La Corte ammette la possibilità di limitare nel tempo gli effetti della pronuncia esclusivamente in casi eccezionali, così come avviene talvolta per le sentenze di annullamento o per quelle su questioni pregiudiziali interpretative.

Pertanto non sussistono margini per una interpretazione restrittiva delle sentenze rese ex art. 226 Tratt. CE, rispetto a quelle rese ex art. 234 Tratt. CE: in entrambi i casi i giudici nazionali sono tenuti a salvaguardare la corretta attuazione del diritto comunitario; a seguito della sentenza ex art. 226 Tratt. CE i giudici nazionali sono tenuti a disapplicare le disposizioni dichiarate in contrasto con il diritto comunitario⁶⁹. E' stato altresì chiarito che la sentenza di accertamento dell'infrazione può valere come fondamento della responsabilità ascrivibile allo Stato membro nei confronti dei privati, allorché si tratti di violazione di norme comunitarie, anche non direttamente applicabili, volte ad attribuire diritti⁷⁰.

Ma sotto altro profilo si condivide la prudenza rispetto agli eccessi della *vis* disapplicativa, e segnatamente in ragione della natura di direttiva della normativa comunitaria violata.

Invero in molteplici occasioni la Corte di Giustizia ha ritenuto che nel caso di omessa, tardiva o inadeguata attuazione di una direttiva comunitaria da parte dello Stato, gli effetti della direttiva possono prodursi soltanto in senso favorevole ai soggetti lesi dal comportamento dello Stato, c.d. effetti in *bonam partem*⁷¹.

La Corte giustifica la limitazione ai soli effetti in *bonam partem* in chiave di responsabilizzazione dello Stato alla tempestiva e corretta applicazione del diritto comunitario, e di non imputabilità della violazione ai cittadini che hanno agito in modo conforme al diritto interno; per l'inquadramento generale di tale orientamento⁷².

Questa concezione limitativa risulta assolutamente condivisibile⁷³, e rafforza –anche in ottica comunitaria– la reazione avverso gli eccessi della *vis* disapplicativa.

-7) Il riesame degli atti impositivi configgenti con il diritto comunitario.

Infine merita particolare attenzione la tesi che riconosce il diritto del singolo al riesame di una decisione amministrativa definitiva ma in contrasto con una sopravvenuta sentenza della Corte di Giustizia, ancorché in merito si sia formato un giudicato⁷⁴.

In particolare con la sentenza Kuhne & Heitz del 2004, la Corte di Giustizia ha evidenziato che:

-l'interpretazione di una norma di diritto comunitario resa ex art. 234 Tratt. CE chiarisce e precisa il significato e la portata della norma, quale deve, o avrebbe dovuto essere, intesa e applicata dalla sua entrata in vigore;

-ne consegue che una norma di diritto comunitario così interpretata deve essere applicata dall'Amministrazione nazionale anche a rapporti giuridici sorti e costituiti prima del momento in cui è sopravvenuta la sentenza in cui la Corte si pronuncia sull'interpretazione;

- <<la certezza del diritto è inclusa tra i principi generali riconosciuti nel diritto comunitario. Il carattere definitivo di una decisione amministrativa, acquisito alla scadenza di termini ragionevoli di ricorso o in seguito all'esaurimento dei mezzi di tutela giurisdizionale, contribuisce a tale certezza e da ciò deriva che il diritto comunitario non esige che un organo amministrativo sia, in linea di principio, obbligato a riesaminare una decisione amministrativa che ha acquisito tale carattere definitivo>> (punto 25);

- <<tuttavia il giudice del rinvio ha precisato che, in diritto olandese, un organo amministrativo ha sempre il potere di ritornare su una decisione amministrativa definitiva, purché non siano lesi gli interessi di terzi, e che, secondo le circostanze, l'esistenza di siffatto potere può implicare l'obbligo di revocare una simile decisione, anche se tale diritto non esige che l'organo competente ritorni sistematicamente su decisioni amministrative definitive per conformarsi ad una giurisprudenza successiva... La questione di tale giudice è diretta a stabilire se, in circostanze analoghe a quelle della causa principale, un obbligo di ritornare su una decisione amministrativa definitiva derivi dal diritto comunitario>> (punto 25);

- <<...tali circostanze sono le seguenti. In primo luogo, il diritto nazionale riconosce all'organo amministrativo la possibilità di ritornare sulla decisione in discussione nella causa principale, divenuta definitiva. In secondo luogo, tale decisione ha acquisito il suo carattere definitivo solo in seguito alla sentenza di un giudice nazionale le cui decisioni non sono suscettibili di un ricorso giurisdizionale. In terzo luogo, tale sentenza era fondata su un'interpretazione del diritto comunitario che, alla luce di una sentenza successiva della Corte, si rivelava errata ed era stata adottata senza che la Corte stessa fosse adita in via pregiudiziale... In quarto luogo, l'interessata si è rivolta all'organo amministrativo immediatamente dopo essere stata informata di tale sentenza della Corte>> (punto 26).

Su tali basi la Corte di Giustizia ha ritenuto che il principio di cooperazione derivante dall'art. 10 Tratt. CE impone all'Amministrazione nazionale di riesaminare una decisione amministrativa definitiva per tener conto dell'interpretazione successivamente sancita dalla Corte qualora: - disponga secondo il diritto nazionale, del potere di ritornare su tale decisione; - la decisione sia divenuta definitiva in seguito ad una sentenza di un giudice nazionale che statuisce in ultima istanza; - tale sentenza, alla luce di una giurisprudenza della Corte successiva alla medesima, risulti fondata su un'interpretazione errata del diritto comunitario, adottata senza che la Corte fosse adita in via pregiudiziale; - l'interessato si sia rivolto all'Amministrazione immediatamente dopo essere stato informato della detta giurisprudenza.

⁶⁹ Corte Giust., 19.1.1993, causa C-101/91, Commissione c. Italia, in Racc., p. 191.

⁷⁰ Per la giurisprudenza della Corte di Giustizia v.: 7.2.1973, causa 39/72, Commissione c. Italia, in Racc., 101; 20.2.1986, causa 309/84, Commissione c. Italia, *ibidem*, 599; 17.6.1987, causa 154/85, Commissione c. Italia, *ibidem*, 2717; 24.3.1988, causa 240/86, Commissione c. Grecia, *ibidem*, 1835; 18.1.1990, causa C-287/87, Commissione c. Grecia, *ibidem*, I, 125; 19.3.1991, causa C-249/88, Commissione c. Grecia, *ibidem*, I, 1275).

⁷¹ Corte Giust.: 5.4.1979, causa 148/78, Ratti, in Racc. 1979, 1629; 26.2.1986, causa 152/84, Marshall, *ibidem*, 1986, 72; 14.7.1994, causa C-91/92, Faccini Dori, *ibidem*, I, 3325; 5.10.2004, cause riun. C-397/01-C-403/01, causa Pfeiffer, *ibidem*, 2004, I, 8835.

⁷² G. G. TESAURO, Diritto comunitario, Padova, 2008, 171-173; DANIELE, Diritto dell'Unione europea, Milano 2007, 185 e seg; per analoghi spunti in materia tributaria v: GIORGI, Disapplicazione, in *malam partem*, del diritto interno a favore di quello comunitario e tutela dell'affidamento del contribuente, in Dialoghi dir. trib., 2004, 797; PERRONE, L'armonizzazione dell'IVA: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente, in Rass. trib., 2006, 423.

⁷³ V. per tutti le acute e condivisibili considerazioni di MICELI, nel saggio in corso di pubblicazione sulla Rivista di diritto tributario.

⁷⁴ Corte Giust.: 7.1.2004, causa C-201/02 Wells, in Racc. I, 725; 13.1.2004, causa C-453/00, Kuhne & Heitz, *ibidem*, 837; 19.9.2006, cause riun. C-392/04 e C-422/04, Arcor, *ibidem*, 8559; 12.2.2008, C- 2/06, causa Kempter, in Racc., I, 411.

Si ritiene che tale orientamento, e specificamente la doverosità del riesame nel caso di atti amministrativi definitivi ma in contrasto con il diritto comunitario, debba trovare applicazione anche nell'ordinamento italiano, sia nel diritto amministrativo generale⁷⁵, sia, ed a maggior ragione, nel diritto tributario⁷⁶. Infatti nel diritto amministrativo il potere di riesame non è positivizzato (salvo qualche cenno nella novellata legge n. 241/1990), mentre nel diritto tributario è proprio la disciplina specifica ad offrire variegati spunti favorevoli alla doverosità dell'esercizio del potere.

In materia tributaria il quadro normativo del potere di riesame si rinviene nell'art 68, D.P.R. 27.3.1992, n 287, nell'art 2 *quater*, della legge 30.11.1994, n. 656, e nel D. M. 11.2.1997, n. 37.

Il tema denota notevole interesse e risulta ampiamente dibattuto, sia per l'apposito assetto normativo, sia per le peculiarità della funzione impositiva, essenzialmente vincolata ed ancorata al principio sostanziale della capacità contributiva ex art. 53 Cost.⁷⁷, ma in questa sede è sufficiente evidenziare i profili di rilievo ai fini della problematica comunitaria in esame.

Vi è una certa concordia di opinioni nel ritenere che la presentazione dell'istanza da parte del contribuente faccia sorgere in capo all'Amministrazione finanziaria l'obbligo di valutarne la fondatezza e di procedere al controllo del proprio operato mediante l'attivazione del procedimento, nonché l'obbligo di rispondere espressamente e motivatamente (doverosità del riesame), mentre nel merito, per quanto riguarda l'annullamento d'ufficio, non sono configurabili profili di doverosità (ma quest'ultimo aspetto è controverso)⁷⁸.

Tuttavia sussistono anche ipotesi eccezionali di doverosità dell'annullamento d'ufficio, si pensi: all'esigenza, talvolta positivizzata, di conformare l'operato dell'Amministrazione finanziaria ad accertamenti di fatto perfezionatisi in sedi giurisdizionali extratributarie (oltre al vecchio art. 12, 2 co., L. 7.8.1982, n. 516, ormai abrogato, v. il vecchissimo, ma tutt'ora vigente, art. 4, 2 co., all. E, L. 22.3.1865, n. 2248)⁷⁹; alla valorizzazione del giudicato tributario, da cui consegue che anche in presenza di atti di accertamento definitivi sia doveroso il recepimento del giudicato di accoglimento in tema di tributi periodici (qualora vi sia identità del fatto e non emergano variazioni quantitative o qualitative); alla presenza di talune ipotesi di vera e propria nullità degli atti impositivi, da cui scaturisce la doverosità dell'annullamento d'ufficio –o comunque della rimozione- dell'atto impositivo conseguenziale e quindi viziato.

Per quanto riguarda il profilo comunitario qui in esame, in ragione del principio di equivalenza assumono particolare rilievo l'art. 68, D.P.R. n. 287/1992 ed il D.M. n. 37/1997, i quali escludono che l'annullamento d'ufficio possa avere luogo in presenza di un giudicato pregresso.

L'art. 2, D.M. n. 37/1997, precisa che l'atto non è annullabile per i motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.

Tuttavia il riferimento al giudicato non può essere indiscriminato occorrendo distinguere fra giudicato formale e giudicato sostanziale e riferendosi soltanto a quest'ultimo l'effetto preclusivo; del resto poiché il potere di riesame esprime una funzione di amministrazione attiva il suo esercizio potrà essere limitato solo da un giudicato che attenga al profilo sostanziale e di merito della controversia⁸⁰.

Ritanto, entro tali limiti -ed in stretto ossequio al principio di equivalenza⁸¹- anche nell'ordinamento italiano deve essere riconosciuto il diritto del contribuente al riesame di una decisione amministrativa definitiva ma in contrasto con una sopravvenuta sentenza della Corte di Giustizia, ancorché in merito si sia formato un giudicato.

-8) Le recenti teorie sull'effettività come temperamento delle presunzioni fiscali irragionevoli; cenni.

-9) La sovraesposizione dell'effettività nelle controversie relative al recupero degli aiuti di stato: cenni.

-Conclusioni: gli eccessi della vis disapplicativa rispetto alle norme procedurali.

⁷⁵ D.U. GALETTA, Autotutela decisoria e diritto comunitario, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2005, 35 e seg.; CARINGELLA, Affidamento e autotutela: la strana coppia, *ibidem*, 2008, 425 e seg.; tuttavia esprimono profonde perplessità: MARI, La forza del giudicato delle decisioni dei giudici di ultima istanza nella giurisprudenza comunitaria, *ibidem*, 2004, 1107 e seg.; GRUNER, L'annullamento d'ufficio in bilico tra i principi di preminenza e di effettività del diritto comunitario, da un lato, ed i principi di certezza del diritto e dell'autonomia procedurale degli Stati membri, dall'altro, in Dir. proc. amm., 2007, 240 e seg.

⁷⁶ D'AYALA VALVA, L'attivazione delle "procedure" di autotutela tributaria, in Riv. dir. trib., 2004, 147; ATTARDI, Il ruolo della Corte Europea cit., 99 e seg.; ROSSI, Il riesame degli atti di accertamento, Milano, 2008, 232-235; F. TESAURO, Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente, in Giust. Trib., 2008, 23-24; TASSANI, Il riesame degli atti impositivi incompatibili con il diritto comunitario, in AA.VV., Attuazione del tributo cit., 21 e seg.; MICELI, Indebito comunitario e sistema tributario cit., 206; INGRAO, Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori cit., 230-231.

⁷⁷ Limitatamente agli studi monografici v.: MUSCARA', Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario, Milano 1992; STEVANATO, L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente, Padova, 1996; FICARI, Autotutela e riesame nell'accertamento tributario, Milano 1999; P. ROSSI, Il riesame degli atti cit.

⁷⁸ La dottrina che più ha studiato il tema dell'annullamento d'ufficio propende per la connotazione doverosa, mentre la giurisprudenza è pressoché consolidata per la connotazione discrezionale (per la completa ricostruzione delle posizioni di dottrina e giurisprudenza v. da ultimo P. ROSSI, Il riesame degli atti cit., 207 e seg. che in sintonia con il prevalente orientamento dogmatico valorizza il parallelismo tra vincolatezza della funzione impositiva e vincolatezza del potere di annullamento d'ufficio).

⁷⁹ Che l'Amministrazione finanziaria debba ottemperare al giudicato penale è affermato con nettezza dalla Corte Costituzionale nella sentenza 23.11.1992, n. 120 (in Foro It., 1993, I, 1060) e nella sentenza 23.7.1997, n. 264, in Riv. dir. trib., 1998, 101, con nota di FICARI, Art. 12, comma 1, l. n. 516/1982 e potere di autotutela negativa dell'amministrazione finanziaria; sul punto v. F. TESAURO, Riesame degli atti impositivi cit., 22-23; ROSSI, Il riesame degli atti cit., 160-162.

⁸⁰ Su questi profili v. anche FRANSONI, Giudicato tributario e attività dell'Amministrazione finanziaria, Milano 2001, 214 e seg., 269 e seg.

⁸¹ Si dissente quindi dall'opinione di TASSANI, Il riesame degli atti impositivi incompatibili cit., 35, secondo cui <<le affermazioni della Corte di Giustizia realizzano una soluzione esclusivamente comunitaria, in grado di essere percorsa quasi indipendentemente dalle scelte nazionali...>>.

L'orientamento della Corte di Cassazione che enfatizza l'effettività e tende ad assicurare ad ogni costo il primato del diritto europeo mediante la disapplicazione delle norme e degli atti nazionali, ancorché si tratti di norme e di atti di natura procedurale, è diffuso e sembra inarrestabile⁸², così come la tendenza ad attenuare in via di fatto il sistema delle garanzie⁸³.

Si tratta di orientamento che trova avallò nell'indirizzo dualista della Corte Costituzionale, nonché in alcune importanti pronunce della Corte di Giustizia, secondo cui il diritto europeo osta all'applicazione di una norma processuale nazionale che vieti al giudice nazionale di valutare d'ufficio la legittimità di un provvedimento amministrativo, ovvero la compatibilità di una norma nazionale, con una norma europea, nel caso in cui quest'ultima non sia stata invocata entro un breve termine di decadenza⁸⁴.

Al riguardo è stato criticamente evidenziato che tali notevoli aperture erano in realtà spiegabili solo in ragione della specificità del caso, e che comunque «con una più recente sentenza la Corte di Giustizia ha precisato e circoscritto il proprio orientamento, imponendo la disapplicabilità anche d'ufficio dell'atto amministrativo comunitariamente illegittimo, solo se analogo potere sussiste con riferimento alla violazione di norme nazionali»⁸⁵; in altri termini, la Corte di Giustizia si sarebbe limitata a riaffermare il principio dell'equivalenza.

Tuttavia il rilievo non è affatto risolutivo, giacché la giurisprudenza europea continua ad oscillare e sembra lontana dal trovare un assetto condiviso con le magistrature superiori degli Stati membri⁸⁶; inoltre, sotto diversi profili, emerge la più assoluta insoddisfazione sotto il profilo del principio di equivalenza.

Comunque sia non può che prendersi atto del fatto che la giurisprudenza della nostra Corte di Cassazione si è fermamente orientata nel ritenere che il giudice nazionale, in ossequio ai principi del primato e dell'effettività del diritto europeo, deve verificare la compatibilità del diritto interno con le norme comunitarie, dando a queste ultime applicazione anche d'ufficio; con la conseguenza che nel giudizio di legittimità, il predetto controllo di compatibilità non è condizionato dalla deduzione di uno specifico motivo e le relative questioni possono essere conosciute anche d'ufficio, purché l'applicazione del diritto interno sia ancora controversa, costituendo oggetto del dibattito introdotto con i motivi di ricorso⁸⁷.

Ciononostante suscita profonde perplessità la tendenza della giurisprudenza, europea e nazionale, ad assicurare sempre e comunque il radicale primato del diritto europeo, giungendo a disapplicare non solo le singole norme nazionali specificamente in contrasto con il

⁸² Cass., sez. trib., n. 26285/2010 cit., proprio in tema di recupero degli aiuti di Stato ha affermato il seguente principio di diritto: «il potere-dovere del giudice nazionale di conformarsi al diritto comunitario comporta la necessaria disapplicazione delle regole processuali di diritto interno che, precludendo in sede di legittimità l'esame di questioni non specificamente dedotte dal ricorrente, impediscono la piena applicazione delle norme comunitarie»; in senso analogo Cass., sez. trib. 10.11.2006, n. 24065, e Cass., Sez. Un., 18.12.2006, n. 26948.

Tuttavia, talvolta, anche laddove la Corte di Cassazione opta per la disapplicazione di norme processuali nazionali, sotto altro e collaterale profilo si spinge a superare in via interpretativa l'efficacia preclusiva delle norme in questione, ricercando, nell'incertezza, un doppio supporto motivazionale; così ad es. Cass. sez. trib., n. 26285/2010, in tema di termini dimidiati ex art. 47 bis D. Lgs. n. 546/1992, che disapplica la norma, ma al tempo stesso ritiene che la dimidiazione operi soltanto in caso di tutela cautelare concessa dalla Commissione Tributaria Provinciale

⁸³ E' questo il caso del pretorio ridimensionamento dell'obbligo di motivazione e degli oneri probatori gravanti sull'Agenzia delle Entrate, v. da es. Cass., sez. trib., 19.11.2010, n. 23414, in Giur. trib., 2011, con nota critica di TUNDO, Il recupero degli aiuti di Stato alle ex municipalizzate e la necessaria motivazione degli atti impositivi; per ulteriori argomentazioni volte ad attenuare termini, regole e garanzie, in tema di recupero degli aiuti di Stato v. altresì Cass., sez. trib., n. 26285/2010 cit., e soprattutto Cass., sez. trib., nn. 11125, 11126 ed 11127/2011 cit., nonché Cass. sez. trib., n. 23418/2010, Cass. sez. trib., n. 26286/2010 e Cass. sez. trib., 20.5.2011, n. 11228, che giungono a disapplicare le norme sulla prescrizione (la terza disapplica anche l'art. 2909 per evitare gli effetti preclusivi di un giudicato interno).

⁸⁴ Si tratta delle sentenze Seduta Plenaria, Peterbroeck, 14.12.1995, causa C-312/93 (in Racc. 1995, I, 4599, e Riv. it. dir. pubbl. com., 1996, 688), e Seduta Plenaria, van Schijndel, 14.12.1995, cause C-430 e C-431/93, in Giur. it., 1996, I, 1, 1289, con nota adesiva di con nota adesiva di CARANTA, Impulso di parte e iniziativa del giudice nell'applicazione del diritto comunitario. In chiave critica v. tuttavia BARBIERI, Poteri del giudice amministrativo e diritto comunitario, in Riv. it. dir. pubbl. com., 1996, 692 e seg.; ID., Poteri dei giudici nazionali e situazioni soggettive di diritto comunitario, *ibidem*, 1997, 144 e seg.; per un tentativo di equilibrare i diversi valori v. CONTALDI, Atti amministrativi contrastanti con il diritto comunitario cit., 750 e seg.

⁸⁵ Così GRECO, L'incidenza del diritto comunitario sugli atti amministrativi nazionali, in Trattato di diritto amministrativo europeo, diretto da M. Chiti e G. Greco, I ed. Milano 1997 -II ed., coord. da G.F. Cartei e D.U. Galetta, Milano 2007- Parte generale, 946, in relazione a Corte Giust., Seduta Plenaria, Kraaijeveld, 24.10.1996, causa C- 72/95, in Racc., 5403, ed in Riv. it. dir. pubbl. comun., 1997, 130; su tale sentenza v. *amplius* BARBIERI, Poteri dei giudici nazionali e situazioni soggettive di diritto comunitario cit.

⁸⁶ Si pensi alla prudente sentenza Santex resa dalla Corte di Giustizia nel 2003, in tema di vizi e regime dell'atto amministrativo in contrasto con il diritto europeo (27.2.2003, causa C-327/00, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2003, 838), poi seguita da alcune radicali sentenze della stessa Corte in tema di riesame di decisione amministrativa definitiva ma in contrasto con una sopravvenuta sentenza europea (7.1.2004, causa C-201/02 Wells, in Racc. I, 725; 13.1.2004, causa C-453/00, Kuhne & Heitz, *ibidem*, 837; 19.9.2006, cause riun. C-392/04 e C-422/04, Arcor, *ibidem*, 8559); per la dottrina v.: CONTALDI, Atti amministrativi contrastanti con il diritto comunitario cit.; M.A. SANDULLI, Diritto europeo e processo amministrativo, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2008, 37 e MONTEDORO, Il giudizio amministrativo fra annullamento e disapplicazione (ovvero dell' "insostenibile leggerezza" del processo impugnatorio, *ibidem*, 2008, 519. Ovviamente l'orientamento sulla doverosità del riesame di una decisione amministrativa definitiva, ma in contrasto con il diritto europeo, è stato criticato dalla dottrina più attenta all'uso equilibrato e rigoroso delle tradizionali categorie giuridiche in tema di provvedimento amministrativo (GRECO, L'incidenza del diritto comunitario sugli atti amministrativi cit., 984).

⁸⁷ In tal senso *ex multis*: Cass., sez. trib., 9.6.2000, n. 7909, in Giur. imp. 2000, 1348; Cass., sez. trib. n. 17564/2002 cit.; Cass., sez. trib., 28.3.2003, n. 4702; Cass., sez. trib., 28.3.2003, n. 4703, in Fisco, 2003, 2987; per la dottrina v. favorevolmente GALLO, L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di Cassazione, in Rass. trib., 2003, 311 e seg., il quale invoca al riguardo il principio *iura novit curia*, di cui all'art. 113 C.P.C., chiarendo che l'applicabilità d'ufficio opera sia nel processo tributario di merito, sia nel giudizio di legittimità dinanzi alla Corte di Cassazione (op. cit., 315-316).

diritto europeo (norme confliggenti), e se del caso i provvedimenti amministrativi emessi in attuazione di tali norme, ma anche tutte le norme procedurali la cui normale operatività risulti in concreto tale da precludere la riaffermazione del diritto europeo violato (norme strumentali)⁸⁸.

Si consideri infatti che il principio del primato del diritto europeo limita la capacità degli Stati membri di esercitare le loro competenze in un settore determinato, nella misura in cui ciò crea (o può creare) un conflitto con le disposizioni adottate dall'Unione Europea nell'esercizio delle proprie competenze nello stesso settore⁸⁹. Ma tale principio non può essere esteso oltre i limiti di ripartizione delle competenze che ne giustificano la significativa incisività⁹⁰.

Del resto dopo la vivace e sofferta stagione del rimborso della c.d. "tassa sulle società", sopitisi gli entusiasmi suscitati dalla Corte di Giustizia con la sentenza Ponente Carni del 1993, la prospettiva di una tutela rafforzata del contribuente europeo si è involuta⁹¹, il tema della restituzione dei tributi incompatibili con l'ordinamento europeo è stato metabolizzato e ridimensionato⁹²; nel dibattito su diritto europeo e fiscalità la sfera delle garanzie del contribuente risulta oggi recessiva.

Oltre che ai rigori in tema di recupero degli aiuti di Stato, si può pensare all'incompatibilità europea dei condoni in materia di IVA, alla matrice europea del divieto di abuso nella pianificazione fiscale ecc., nonché, conseguentemente, alla disapplicazione del giudicato⁹³, alla disapplicazione delle norme e degli atti in tema di aiuti di Stato fiscali illegittimi⁹⁴, alla disapplicazione delle norme e degli atti sui condoni IVA⁹⁵ ecc.

Ma questa *vis* disapplicativa è priva di base normativa, risulta distonica rispetto all'equilibrio tra salvaguardia dei valori costituzionali e salvaguardia dei valori europei, e soprattutto si pone in contrasto con il principio di autonomia procedurale degli Stati membri nell'attuazione del diritto europeo e nella tutela delle situazioni soggettive, affermato dagli artt. 5, 7 e 10 Tratt. CE (ora artt. 5, 13 e 4 TUE riformato).

E' vero che per assicurare l'effettiva attuazione del diritto europeo la Corte di Giustizia ha elaborato quali limiti dell'autonomia dei singoli Stati il principio di equivalenza (la tutela delle situazioni soggettive comunitarie non può essere disciplinata in modo sfavorevole rispetto alle equivalenti tutele di diritto interno), ed il principio di effettività (la disciplina interna non può rendere

⁸⁸ L'esempio più clamoroso, proprio in materia di aiuti di Stato, riguarda la disapplicazione delle norme nazionali sul giudicato: Grande Sezione della Corte di Giustizia, 18.7.2007, causa C-119/05, Lucchini, in Rass. Trib., 2007, 1581, con nota di BIAVATI, La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario; v. altresì: CONSOLO, La sentenza Lucchini della Corte di Giustizia: quale possibile adattamento degli ordinamenti processuali interni e in specie del nostro?, in Riv. dir. proc., 2007, 225; PETRILLO, Il "caso Lucchini": il giudicato nazionale cede al diritto comunitario, in Dir. prat. trib., 2008, 425. Ma merita di essere ricordata anche la successiva, per certi versi analoga, Corte Giust., 3.9.2009, causa C-2/08, Olimpiclub, in Rass. trib., 2009, 1839, con nota di MICELI, Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub; v. altresì F. TESAURO, The EU Prohibition of Abuse of Law and the Limits of the Principle of "External" Res Judicata in Conflict with European Law, in AA.VV., Legal Remedies in European Tax Law cit., 507 e seg.

⁸⁹ V. ad es. Corte Giust. 19 marzo 1993, parere 2/91, Convenzione n. 170 dell'Organizzazione Internazionale del Lavoro in materia di sicurezza durante l'impiego delle sostanze chimiche sul lavoro, in Racc. 1993, I, 1061. Del resto anche la dottrina più sensibile alle esigenze dell'Unione Europea fonda la disapplicazione sul primato del diritto europeo nei settori di propria competenza (v. per tutti G. TESAURO, Diritto dell'Unione Europea cit., 220).

⁹⁰ In tale contesto merita particolare considerazione il nuovo corso della Corte Costituzionale tedesca: con la sentenza 30.6.2009 sul Trattato di Lisbona (www.bundesverfassungsgerichts.de) la Corte tedesca ha affermato che gli Stati conservano una sfera di prerogative sovrane in corrispondenza di un gruppo di <<materie specialmente sensibili>> (tra le quali figura anche quella fiscale), nel cui ambito il diritto europeo non può ingerirsi senza una specifica approvazione da parte degli Stati (v. per tutti POIARES MADURO- GRASSO, Quale Europa dopo la sentenza della Corte costituzionale tedesca sul Trattato di Lisbona?, in Dir. Un. Eur., 2009, 503 e seg.). Si assiste quindi ad una inversione di tendenza da parte di una delle corti costituzionali più sensibili all'integrazione europea. Secondo alcuni studiosi tale orientamento <<rischia di porre un freno a quel fenomeno, per molti aspetti positivo, specie per quel che riguarda la tutela dei diritti del contribuente, di "armonizzazione giudiziaria" che l'attenta ed equilibrata giurisprudenza della Corte di Giustizia ha... consentito di realizzare in ambito tributario>> (DORIGO, La Corte di Giustizia tra primato del diritto comunitario in ambito fiscale e tentazioni regressive da parte delle Corti costituzionali nazionali, in Dir. prat. trib. int., 2010, 491-492); viceversa si ritiene che si tratti di una risposta agli eccessi creativi del "primato", e, stando al nostro tema, all'insoddisfacente contemperamento tra autonomia procedimentale degli Stati, equivalenza ed effettività, nel tentativo di ricondurre l'integrazione a sistema, in coerenza con gli stessi principi cardine del diritto europeo e con i valori costituzionali.

⁹¹ DEL FEDERICO, Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea cit., 151 e seg., 212 e seg. V. comunque per ulteriori riferimenti e variegate posizioni: MARCHESSOU, La tutela del contribuente nel diritto europeo: l'esperienza francese, in AA. VV., La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario, a cura di A. Di Pietro, Padova, 2009, 7 e seg., 17 e seg.; MALHERBE- VERSTRAETEN, La tutela del contribuente nel diritto europeo: l'esperienza belga, *ibidem*, 29 e seg.

⁹² MICELI, Indebito comunitario e sistema tributario interno cit., 191 e seg.; DEL FEDERICO, Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea cit., 175 e seg.

⁹³ Corte Giust. sentenze Lucchini del 18.7.2007 cit., ed Olimpiclub del 3.9.2009 cit.

⁹⁴ Cass., sez. trib., n. 17564/2002 cit.; Cass., sez. trib., n. 24065/2006 cit.; Cass., Sez. Un., n. 26948/2006 cit.; in particolare Cass. sez. trib., n. 23418/2010, Cass. sez. trib., n. 26286/2010 e Cass. sez. trib., n. 11228/2011, hanno disapplicato le norme sulla prescrizione (la terza ha disapplicato anche l'art. 2909 per evitare gli effetti preclusivi di un giudicato interno).

⁹⁵ Cass. sez. trib., 18.9.2009, n. 20068 e n. 20069, Va evidenziato che tali sentenze hanno fatto riferimento alle norme sul condono IVA di cui alla legge 31.12.1991, n. 413, e non a quelle di cui alla legge 27.12. 2002, n. 289, sulle quali si è pronunciata la giurisdizione europea (Corte Giust., Grande Sezione, 17.7.2008, Commissione c Italia, causa C-132/06, in Riv. dir. trib. 2008, II, 334, con nota di FALSITTA, I condoni fiscali IVA come provvedimenti di natura agevolativa violatori di neutralità del tributo); viceversa sulla disapplicazione del condono IVA ex art. 9 bis L. n. 289/2002 v. Cass. sez. trib., 20.11.2011, n. 19546, e Cass. sez. trib., 23.5.2012, n. 8110.

praticamente impossibile la tutela). Ma per l'appunto tali principi possono giustificare la disapplicazione delle norme procedurali (norme strumentali) soltanto laddove esse rendano praticamente impossibile la tutela o siano proprio finalizzate a precludere, differenziare e penalizzare le situazioni soggettive di rilievo europeo.

Pertanto in base al principio dell'autonomia procedurale degli Stati membri tutti gli interventi ripristinatori della legalità europea, aventi ad oggetto rapporti patrimoniali, fiscali o extrafiscali, fra Stati e cittadini, amministrati, contribuenti ecc., debbono essere attuati nei modi e termini previsti da ciascun ordinamento nazionale per le normali azioni equivalenti.

Laddove la tutela delle situazioni soggettive interne lese da leggi e provvedimenti attuativi in contrasto con le norme costituzionali si risolva sul piano della illegittimità, collocare la tutela delle situazioni soggettive di rilievo europeo sul piano della disapplicazione configura una disparità di trattamento intollerabile rispetto all'equilibrio tra valori costituzionali e valori europei, e ciò soprattutto nel caso in cui la disapplicazione sia spinta sino ad inibire le ordinarie e comuni norme procedurali.

Pertanto la diffusa *vis* disapplicativa in ossequio al "primato", devia dalle logiche della graduale e capillare integrazione funzionale europea, è priva di base normativa, risulta distonica rispetto all'equilibrio tra salvaguardia dei valori europei e salvaguardia dei valori costituzionali, ma soprattutto si pone in contrasto con il principio di autonomia procedurale degli Stati membri nell'attuazione del diritto europeo e nella tutela delle situazioni soggettive. Ed è chiaro a tutti che gli eccessi del "primato" e la mortificazione delle specificità nazionali contribuiscono ad alimentare il crescente riflusso antieuropeo.