

Fabrizio Amatucci

CESSIONE DI SOVRANITÀ FISCALE NAZIONALE
E POTERE DEL GIUDICE TRIBUTARIO

TRANSFER OF NATIONAL TAX SOVEREIGNTY
AND JUDICIAL POWER

Abstract

Le limitazioni di sovranità fiscale nazionale sempre più frequenti da parte di organismi sovranazionali, incidono sul potere dei giudici nazionali, condizionando l'intero sistema di garanzie processuali in materia tributaria. È, pertanto, opportuna in ambito europeo l'individuazione precisa e la rideterminazione dei ruoli e delle competenze attribuite alle Corti nazionali ed alle Corti sovranazionali fondata sul principio di sussidiarietà ed un ridimensionamento del potere di disapplicazione delle norme incompatibili con i principi UE e Cedu, oltre ad un'attività di coordinamento con le regole processuali tributarie nazionali. L'interpretazione giurisprudenziale di principi europei e l'effettività degli stessi, richiesta talvolta in alcuni settori dell'ordinamento al giudice nazionale, non deve considerarsi funzionale unicamente al perseguimento di obiettivi sovranazionali. I controlimiti integrati da diritti fondamentali assumono un ruolo centrale, consentendo di superare la conflittualità ed il contrasto di interessi e di accettare le inevitabili limitazioni e cessioni di poteri sovrani nazionali imposte a livello sovranazionale.

Parole chiave: potere giurisdizionale, sovranità, disapplicazione, diritti fondamentali, coordinamento

The increasingly frequent limits that supranational bodies impose to States' tax sovereignty affect the power of national tax judges and, therefore, influence the whole internal system of guarantees applicable to tax matters. Consequently, this clear determination of roles and competences of both domestic and European courts, based on the principle of subsidiarity, has become urgent, as well as a reconsideration of the duty to disapply rules incompatible with EU principles or ECHR rights and a stronger coordination with national procedural rules. The need to interpret some European principles with the aim to guarantee their effectiveness within the tax system, should not be considered function-

al only to pursuit supranational objectives. The counterlimits linked to fundamental rights play a central role, allowing to overcome controversies and the conflict of interests, and to accept the inevitable limitations and transfers of national sovereign powers imposed at supranational level.

Keywords: judicial power, sovereignty, disapplication, fundamental rights, coordination

SOMMARIO:

1. La limitazione da parte del diritto europeo della sovranità giurisdizionale tributaria nazionale. – 2. Individuazione e delimitazione del potere del giudice di disapplicazione delle norme tributarie incompatibili. – 3. La strumentalità delle limitazioni giurisdizionali nazionali in materia di tributi armonizzati e Aiuti di Stato. – 4. La rilevanza del rispetto dei controllimiti integrati da principi e diritti fondamentali da parte del giudice nazionale.

1. La limitazione da parte del diritto europeo della sovranità giurisdizionale tributaria nazionale

L'internazionalizzazione economica ed il rafforzamento delle fonti sovranazionali, generano da parte degli Stati rinunce che non riguardano solo il potere legislativo tributario nazionale che è parte fondamentale della sovranità fiscale. Infatti, il fenomeno dell'erosione dei poteri sovrani nazionali, concerne un'altra delle sue principali manifestazioni rappresentata dal potere giurisdizionale e, più in generale, dalla sfera processuale tributaria che per tanto tempo è restata immune ad esso¹. I sempre più frequenti interventi economici da parte degli organismi internazionali volti al coordinamento delle politiche fiscali e l'integrazione delle normative in ambito europeo, che si è realizzata anche e soprattutto attraverso la giurisprudenza della Corte di Giustizia in

¹ CORDEIRO GUERRA, *Crisi della fattispecie, fonti multilivello e ruolo del giudice tributario*, in *Rass. trib.*, 2019, p. 268, ritiene che lo spostamento di una fetta di sovranità verso istituzioni sovranazionali, porta con sé la parallela allocazione fuori i confini domestici, di una porzione del potere giurisdizionale devoluto alle corti sovranazionali con le quali si instaura un dialogo collaborativo a volte conflittuale. Sulla metamorfosi della sovranità tributaria nazionale nell'era della globalizzazione, cfr. SACCHETTO, *Principi di diritto europeo e internazionale*, Torino, 2011, 5; RING, *Democracy, sovereignty and tax competition*, Boston College Law School, 2009; GARCIA ANTON, *The limits on Tax sovereignty imposed by the interpretation of supranational law*, in PISTONE (a cura di), *European Tax integration: Law, policies and politics*, in *IBFD*, 2018, n. 483.

materia fiscale, hanno condizionato in misura più o meno incisiva la sovranità nazionale, ma anche i principi e le modalità interpretative degli organi giurisdizionali interni in quanto, tale attività, incide immediatamente sulla realizzazione di interessi e obiettivi sovranazionali e va necessariamente coordinata con quella delle corti sovranazionali². L'attività interpretativa giudiziaria di norme e fonti primarie e secondarie operanti in materia tributaria a livello UE, in una prima fase volta essenzialmente all'eliminazione di ogni forma di distorsione alla concorrenza e di ostacoli al funzionamento del mercato interno³, ha subito lentamente il condizionamento crescente dei principi elaborati dalla Corte EDU in materia di diritti fondamentali come il giusto processo⁴,

²F. AMATUCCI, *Il coordinamento sovranazionale delle norme procedurali e sanzionatorie tributarie*, in *Dir. e prat. int.*, 2018, IV, p. 967. La consapevolezza che alcuni interessi possono essere efficacemente tutelati e perseguiti ad un livello superiore, determina l'affermazione sempre maggiore di organismi sovraordinati agli Stati come l'UE. Ciò ha provocato, secondo alcuni, il *crepuscolo della sovranità dello Stato* in un sistema di governo sovranazionale in cui evapora la concezione tradizionale del potere limitato al territorio soggetto alla sovranità dei governi nazionali. Cfr. BOLAFFI, *Il crepuscolo della sovranità*, Roma, 2002; MONTANI, *Lo Stato sovranazionale: ordine operativo e ordine coercitivo nell'esperienza europea*, in *Il Politico*, 2010.

³La c.d. integrazione fiscale di tipo negativo, attraverso l'applicazione di divieti a portata generale sanciti dal TFUE come quelli di discriminazione e di restrizioni fiscali, ad opera della giurisprudenziale della Corte di Giustizia CE, ha determinato un impatto significativo e di più ampia portata sugli ordinamenti tributari nazionali, minacciando la sovranità nazionale. La giurisprudenza UE ha chiarito infatti, in relazione alle limitazioni nei confronti degli Stati membri UE, che questi ultimi devono esercitare la propria sovranità in materia di imposte dirette nel rispetto del diritto comunitario che vieta qualsiasi discriminazione compresa quella indiretta basata sulla residenza. Con la sent. Corte Giust. *Van Gen en Loos* C-26/62 del 15.2.1963, la Corte di giustizia considerava la CEE un nuovo ordine giuridico di diritto internazionale in favore della quale alcuni di Stati hanno limitato la propria sovranità e che è in grado di comprendere non solo gli stati membri, ma anche i cittadini.

⁴GALLO, *Verso un «giusto processo» tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, pp. 11-41; LA SCALA, *Principi del giusto processo tra diritto interno comunitario e convenzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 34; MARCHESELLI, *Giusto processo e oralità del diritto di difesa nel contenzioso tributario: note a margine di un recente pronunciamento della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2007, p. 333. La Corte EDU nella sentenza del 16 giugno 2010, *Di Belmonte c. Italia*, sottolinea che la materia fiscale non sfugge al controllo della Corte e fornisce tre parametri per verificare la corretta applicazione dell'art. 6 CEDU: tali ingerenze devono avere una base legale, perseguire uno scopo legittimo ed essere proporzionate agli scopi perseguiti. Nella sent. *CSA Cabinet Diot et Gras Savoye c. France* del 22 luglio 2003, la Corte è stata chiamata a pronunciarsi in merito all'applicabilità dell'art. 6, primo paragrafo, CEDU, ad un giudizio, svoltosi di fronte al giudice tributario, avente ad oggetto la richiesta di rimborso di imposte che le società ricorrenti assumevano essere state indebitamente versate. La Corte EDU, dopo aver ricordato che «il contenzioso fiscale fuoriesce dall'ambito dei diritti e degli obblighi di

la parità delle parti ed il diritto ad un ricorso effettivo (art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE o Carta di Nizza e artt. 6 e 13 Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo) che permettono di far valere e rendere efficaci i diritti e le libertà CEDU nei Paesi membri. Tali principi, di contenuto sostanzialmente analogo a quelli costituzionali sanciti in materia processuale (come i nostri artt. 24 e 111, 117 Cost.), hanno assunto un ruolo centrale ai fini della limitazione significativa di sovranità fiscale giurisdizionale nazionale, attraverso la loro efficacia immediata e la diversa metodologia applicativa (o disapplicativa) ispirata all'effettività del diritto di difesa ed alla proporzionalità.

Ciò ha riguardato anche principi procedurali e sanzionatori come il diritto ad essere ascoltato o al contraddittorio in fase endo-procedimentale (art. 41, par. 2, Carta dei diritti fondamentali della UE) e il divieto del *ne bis in idem* (artt. 7 CEDU e 50 della Carta di Nizza)⁵, strettamente legati al sistema processual-tributario ed in grado di modificare il suo assetto attuale, rendendo allo stesso tempo urgente un intervento legislativo di riforma. Si pensi all'impatto che tali principi europei stanno avendo sul delicato rapporto tra processo tributario e penale o sulla autonomia della fase procedimentale e quella processuale ed alle conseguenze in termini di limitazioni o preclusioni probatorie.

L'intero sistema di garanzie processuali nazionali in materia tributaria, risulta pertanto condizionato dall'interpretazione dei principi europei in particolare dalla loro interpretazione da parte della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo. Tali principi sono recepiti sempre più di frequente dalle Corti e dai giudici nazionali in controversie aventi ad oggetto la materia tributaria. Ciò è accaduto sin dal noto caso

carattere civile» e dopo aver rilevato l'assenza di qualsiasi "elemento penale" nei procedimenti in questione, ha tuttavia riconosciuto che «un ricorso in restituzione può costituire un'azione di diritto privato, nonostante il fatto che esso trovi la sua origine nella legislazione fiscale e che i ricorrenti siano stati assoggettati al prelievo per il tramite di quest'ultima».

⁵ Gli artt. 7 e 50 sanciscono il diritto a non essere giudicato e punito due volte per lo stesso reato. Cfr. PISTOLESI, *Il principio del ne bis in idem nella dialettica fra le Corti costituzionale, i giudici italiani e le corti europee*, in *Rass. trib.*, 2018, p. 523, GALLO, *Il ne bis in idem in campo tributario*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 924; F. AMATUCCI, *Doppio binario e "connessione sufficiente" tra procedimento tributario e penale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2017, p. 275. Il confronto tra le corti è ancora intenso sul punto e la Corte cost., con sent. n. 43/2018, ha dato attuazione all'indirizzo della Corte di Strasburgo anche se viene rivolto nuovamente l'invito al legislatore a «stabilire quali soluzioni debbano adottarsi per porre rimedio alle frizioni che il sistema del cosiddetto doppio binario genera tra l'ordinamento nazionale e la CEDU». Restano infatti le difficoltà evidenti dell'autonomia dei procedimenti tributario e penale e del loro coordinamento che richiederebbero un intervento legislativo.

Jussila della Corte di Strasburgo del 2.11.2006, n. 73053/01⁶, ove è stato fissato un limite in materia probatoria in fase processuale⁷ e nel caso *Ravon*, n. 18497 del 10.6.2003, in attuazione degli artt. 41, 47 e 48 CEDU, in cui è stata posta l'attenzione sulla tutela immediata del contribuente in casi di irregolarità nella fase procedimentale tributaria delle ispezioni e dei sequestri. Allo stesso modo non sono mancati interventi della Corte di Giustizia UE sulle preclusioni probatorie in generale e sulle garanzie in materia di inversione dell'onere della prova e più in generale sul diritto di difesa riguardanti situazioni intracomunitarie⁸.

Sono proprio tali ultime aperture delle corti sovranazionali che, pur rischiando di snaturare il processo tributario, rendendo tale giurisdizione sempre meno speciale, hanno offerto la possibilità ai contribuenti di soddisfare la richiesta sempre più impellente di una tutela giurisdizionale piena, ed effettiva e ben individuata in materia tributaria. Il superamento del confine delle questioni puramente interne che, a livello UE erano considerate, in materia di libera circolazione, appartenenti inizialmente all'esclusiva giurisdizione (ed alla sovranità) del giudice nazionale⁹ ed il recepimento in materia sanzionatoria

⁶Nel caso *Jussila* della Corte di Strasburgo del 2.11.2006, n. 73053/01 si valutava il riconoscimento del diritto di un contribuente ad essere ascoltato in udienza ed a far valere la prova testimoniale, nel processo amministrativo tributario finlandese. La Corte EDU considera l'esclusione della prova testimoniale non in contrasto con il giusto processo e con la proporzionalità, solo se da tale divieto non derivi un grave pregiudizio del ricorrente sul piano probatorio non altrimenti rimediabile, ma ritiene che nel caso si specie al ricorrente non veniva negata la possibilità di chiedere udienza, anche se appartiene al giudice il potere di pronunciarsi sulla questione se tale misura fosse necessaria, ed il giudice amministrativo ha giustificato il suo rifiuto di considerarla tale. La Corte EDU condivide, attraverso l'applicazione del principio di proporzionalità, l'esclusione della prova testimoniale compatibile con il giusto processo solo se da tale divieto non derivi un grave pregiudizio del ricorrente sul piano probatorio non altrimenti rimediabile.

⁷F. AMATUCCI, *Il superamento delle preclusioni probatorie e l'ampliamento del diritto di difesa del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2-2014, p. 275. In ambito probatorio la proporzionalità ha assunto un ruolo rilevante. Oltre al caso *Jussila*, è stata inoltre prevista analogamente dalla Corte di Giustizia UE con la sentenza della Corte di Giustizia *WML* del 17.12.2015, causa C-419/14, la possibilità del giudice di riconoscere nel processo tributario le prove provenienti dal procedimento penale come intercettazioni e sequestro di posta elettronica, solo se il contribuente è preventivamente ascoltato dalle autorità amministrative ed ha avuto accesso a tali prove.

⁸Sentenze della Corte Giust. *Hein Persche*, C 318/07 del 27.1.2009, p. 72, *Schweppes* del 12.9.2006, causa 196/904, p. 70, *WML* del 7 dicembre 2015, C-419/14, *Kamino* 3.7.2014 C-129/13.

⁹Le situazioni puramente interne sono state considerate una linea di demarcazione in cui

di principi europei operanti in diversi contesti come quello penale, oltre al potere di disapplicazione e da parte del giudice nazionale di eventuali incompatibilità con la normativa europea, hanno definitivamente mutato i confini della sovranità giurisdizionale tributaria nazionale¹⁰, determinando la possibilità degli organi giurisdizionali interni di verificare (d'ufficio) la compatibilità di norme interne con principi UE indipendentemente dalla domanda di parte o dalla deduzione di uno specifico motivo di impugnazione e di garantire direttamente, sia gli interessi e gli obiettivi finanziari sovranazionali comuni agli Stati membri, che i diritti fondamentali del contribuente.

Ovviamente ciò ha fatto sorgere l'esigenza della precisa identificazione e rideterminazione dei ruoli attribuiti al giudice nazionale ed alle Corti europee al fine di evitare duplicazioni, conflitti e sovrapposizioni di competenze tra le corti, garantendo quel delicato punto di equilibrio tra interessi e diritti spesso

non opera il diritto UE in quanto le fattispecie che generano la vicenda giudiziaria non sono intracomunitarie, ma circoscritte all'interno del medesimo Stato membro e, per tale ragione, estranee all'ambito applicativo delle norme di diritto dell'Unione. Pertanto si ritenevano non potessero essere sottoposte all'esame della Corte di Giustizia. Secondo una giurisprudenza costante, la Corte è tuttavia competente a statuire sulle domande di pronuncia pregiudiziale vertenti su disposizioni di diritto dell'Unione in situazioni in cui i fatti del procedimento principale si collocano sì al di fuori dell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione, ma in cui il diritto nazionale rinvii al contenuto di tali disposizioni del diritto dell'Unione per determinare le norme da applicare ad una situazione *puramente interna* allo Stato membro interessato (v., in particolare, sentenze del 16 marzo 2006, *Poseidon Chartering*, C-3/04, punto 15; dell'11 dicembre 2007, *ETI e a.*, C-280/06, punti 22 e 26; del 2 marzo 2010, *Salahadin Abdulla e a.*, C-175/08, C-176/08, C-178/08 e C-179/08, punto 48; nonché del 18 ottobre 2012, *Nolan*, C-583/10, punto 45; sent. *Romeo* C-313/12 del 7.11.2013). Cfr. ARENA, *La situazioni puramente interne nel diritto dell'UE*, Napoli, 2019. La difficile identificazione della mancanza di elementi di transnazionalità in una economia globalizzata, ha determinato la crisi del metodo di ripartizione fondato sulla presenza di situazioni puramente interne.

In materia tributaria con l'estensione dei divieti di restrizione alle c.c. *home state restriction*, la limitazione della sovranità fiscale nazionale, ha riguardato inizialmente anche il diverso trattamento fiscale tra gli stessi soggetti residenti che operano all'interno di Paesi membri UE e che svolgono la propria attività economica o che abbiano dei collegamenti con società non residenti. Più di recente, con il recepimento dei principi CEDU a tutela dei diritti fondamentali, non è stato più possibile delimitare la loro sfera alle sole situazioni che non fossero puramente interne.

¹⁰ È evidente che, anche qualora la Corte di giustizia ritenga una situazione puramente interna ad uno Stato membro con riguardo alle libertà fondamentali del Trattato, quella stessa situazione potrebbe presentare un sufficiente collegamento con altre disposizioni del diritto dell'Unione in altre materie.

Non sembra che la Corte abbia identificato le situazioni estranee all'ambito di applicazione del diritto UE in altri settori di competenza dell'Unione, al di fuori della materia delle libertà fondamentali. Cfr., Corte Giust., 8 marzo 2011, causa C-34/09, *Ruiz Zambrano*.

contrapposti. I principi UE della *sussidiarietà* e della *leale collaborazione per attuare gli obblighi comunitari e gli scopi del Trattato*, consentono sicuramente in ambito UE, un valido supporto a tal proposito. Presupposto per l'operatività del principio della *sussidiarietà*, è che la giurisdizione *tributaria euro unitaria*, sia da considerare spettante, non solo alle Corti europee (Corte Giust. UE e Corte Edu), ma anche alle Corti ed ai giudici tributari nazionali i quali interpretano i principi sovranazionali, seguendo e recependo le linee guida della giurisprudenza e possono, come esaminato, rilevare ed eccepire in ogni stato e grado direttamente la questione di incompatibilità con norme e principi europei¹¹, oltre ad esercitare il potere di disapplicazione delle norme incompatibili¹². Non va dimenticato che il giudice nazionale di ultima istanza, proprio nel rispetto della *sussidiarietà*, è soggetto infatti all'obbligo di rimessione della causa alla Corte di giustizia attraverso rinvio pregiudiziale, sospendendo il giudizio, soltanto se la questione di interpretazione di una norma comunitaria risulta rilevante ai fini della decisione sollevata da una delle parti in casi ben individuati¹³. La teoria *dell'acte claire* limita inoltre rinvii pregiudiziali in pre-

¹¹ La rilevabilità d'ufficio di questioni UE in ogni stato e grado del giudizio inizialmente sancita dalla Corte di Giustizia (caso Dussendorf del 16.1.1974 causa 166/73), è stata riconosciuta più volte dalla nostra Cass. in diverse sentenze (Cass. nn. 25374/2008, 1465/2009, 1372/2011). Successivamente, con sent. n. 17949 del 19.10.2012, si è ritenuto che deve essere garantito il diritto di difesa del contribuente concedendogli termini per depositare memorie di replica.

¹² LUCIANI, *Integrazione europea, sovranità statale e sovranità popolare*, in *Enc. Treccani*, Roma, 2009. La dottrina del costituzionalismo multilivello svaluta i testi normativi ed esalta eccessivamente l'opera delle Corti, chiamate all'arduo compito di 'distillare' una sostanza comune ai vari ordinamenti di riferimento e a identificare, al di là delle scelte compiute dalle autorità normative competenti in ciascuno dei livelli coinvolti, un astratto punto di equilibrio fra diritti confliggenti o fra diritti e contrapposti interessi sociali. Sembra evidente che ridurre i diritti all'oggetto di un accertamento giudiziale delle correnti profonde della società, equivale a mortificare le istanze decisionali democratiche, sottraendo ancora una volta spazio alla sovranità popolare.

¹³ Nella sent. n. 75/2012 della Corte cost. è stato precisato che: «Alla stregua della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea e della Corte Cost., sono ormai stati definiti con chiarezza i ruoli che, rispetto al rinvio pregiudiziale d'interpretazione, prefigurato dall'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), sono attribuiti ai giudici nazionali comuni, alla Corte costituzionale ed alla Corte di giustizia. I giudici nazionali le cui decisioni sono impugnabili, hanno il compito di interpretare il diritto comunitario e se hanno un dubbio sulla corretta interpretazione hanno la facoltà e non l'obbligo di operare il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia per ottenerla e farne applicazione, se necessario a preferenza delle contrastanti norme nazionali. Il giudice di ultima istanza, viceversa, ha l'obbligo di operare il rinvio, a meno che non si tratti di una interpretazione consolidata o di una norma comunitaria che non lascia adito a dubbi interpretativi (Corte di giustizia,

senza di questioni interpretative prive, per il giudice nazionale, di ragionevoli dubbi¹⁴. Il motivo per il quale i giudici nazionali rinviano alla Corte di Giustizia in tali casi la questione di compatibilità con il diritto UE, non deriva dalla mancanza di una loro competenza in materia, ma consiste nell'ottenere, ai sensi dell'art. 267 TFUE che disciplina il rinvio pregiudiziale, l'uniforme applicazione del diritto sovranazionale nei diversi Paesi membri.

Tuttavia, qualche incertezza sui presupposti per la necessarietà del rinvio pregiudiziale in proposito, è sorta a seguito della più di recente giurisprudenza anche del nostro Consiglio di Stato (sent. n. 168 del 18.1.2017), in quanto si è ritenuto che la sezione semplice di un'autorità giudiziaria di ultima istanza, è legittimata a sollevare la questione pregiudiziale comunitaria ai sensi dell'art. 267 TFUE, anche quando il dubbio contrasta con la decisione già resa dall'organo plenario della stessa autorità giudiziaria¹⁵. In caso di giudicato interno

CILFIT S.r.l. ed altri contro il Ministero della sanità, causa C-283/81, sentenza 6 ottobre 1982). Quanto alla Corte costituzionale, essa, con l'ord. n. 103/2008, ha chiarito il suo ruolo alla stregua dell'art. 267 TFUE in un giudizio principale, conservando la propria competenza ad interpretare il diritto comunitario quando non sia necessario il rinvio alla Corte di giustizia. Cfr. Cass. n. 22103/2007.

Secondo G. TESAURO, in *Sessant'anni dei Trattati di Roma*, in *www.Questionegiustizia.it*, 25 marzo 2017 il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, destinato ad agire in via preventiva rispetto all'autorità giudiziaria, rappresenta l'autentica testa di ponte tra ordinamenti interni e diritto UE in quanto volto a non sanzionare la giurisdizione ma a chiarire e ad offrire chiavi di lettura poi affidate all'attuazione del giudice comune, ed anche per giustificare la non applicazione del diritto interno capace di incidere dalle fondamenta sul sistema di protezione dei diritti.

¹⁴ Il giudice di ultima istanza infatti secondo tale teoria, non è tenuto a operare rinvio pregiudiziale della causa al giudice europeo *quando la corretta applicazione della stessa norma si impone con evidenza tale da non lasciar spazio a ragionevoli dubbi*, e dunque nel caso in cui ritenga di essere in presenza di un *acte claire*, che, in ragione dell'esistenza di precedenti pronunce della Corte, ovvero della "evidenza" dell'interpretazione, lo rende inutile (o non obbligato). L'eccezionalità della prerogativa assegnata ai giudici interni, ha indotto la Corte di Giustizia, nella sentenza del 28 luglio 2016, causa C-379/15, *Association France Nature Environnement* ad una maggiore prudenza. Da un lato, essa non ha ritenuto sufficiente un solo precedente; dall'altro lato, ha messo in guardia i giudici nazionali da un'eccessiva disinvoltura nell'utilizzo autonomo del suddetto potere di interpretare in base alla teoria dell'*acte claire*, senza il coinvolgimento della Corte di Giustizia medesima, esigendo una "circostanziata dimostrazione" circa la sussistenza delle condizioni richieste dalla sua stessa giurisprudenza per l'attivazione del potere di modulazione degli effetti caducatori. Cfr. PANI, *L'obbligo flessibile di rinvio pregiudiziale e i possibili fattori di un suo irrigidimento*, in *European papers*, 29.3.2017.

¹⁵ VIRGA, *La ridefinizione dei poteri e dei compiti dell'adunanza plenaria del Consiglio di Stato alla luce di alcune pronunce*, in *www.lexitalia.it*, 10.4.2016. Si osserva che se al giudice na-

formatosi su questione di diritto decisa dall'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato, il possibile contrasto della decisione con il diritto unionale, dovrebbe secondo tale orientamento, imporre alla Sezione Semplice cui la causa è stata rinviata, di rimettere la questione alla Corte di Giustizia Europea ai sensi dell'art. 267 TFUE. Allo stesso modo la giurisprudenza UE ha ritenuto che il giudice nazionale di ultima istanza, che non condivide l'orientamento definitivo di una sezione plenaria del medesimo tribunale su questione di diritto UE, può direttamente investire del problema interpretativo la CGUE ai sensi della normativa comunitaria¹⁶.

L'europeizzazione della giurisdizione in particolare di quella tributaria e la tendenza a considerare irrinunciabile e per certi versi prevalente, la pronuncia del giudice sovranazionale anche in presenza di un giudicato, rende l'idea del ridimensionamento dell'attività giurisdizionale svolta dalle Corti nazionali ed appare discutibile anche alla luce del doppio vincolo costituzionale ed europeo che investe ormai anche la normativa processuale¹⁷. La necessità di una corretta e coordinata interpretazione della normativa tributaria alla luce dei principi europei, andrebbe assicurata attraverso un costante dialogo ed interazione tra le Corti nazionale ed Europee (Corte di Giustizia e Corte EDU¹⁸) oltre che da un'adeguata ponderazione degli interessi eventualmente contrapposti (UE e Cost.). Ciò può essere garantito, come spesso accade, attraverso i rinvii operati dalla Corte di giustizia al giudice nazionale, volti a consentire di adattare i prin-

zionale fosse impedito di sollevare d'ufficio la questione pregiudiziale, sarebbe attenuato l'effetto dell'art. 267 TFUE la cui vigenza sarebbe impedita da un organo giurisdizionale interno creando una barriera procedurale all'applicazione del diritto UE.

¹⁶ Così CGUE, Grande Camera, 5 aprile 2016, causa C-689/13 – *Puligienica c. Airgest S.p.a.*, in *Giorn. di amm.*, 5/2016; VIRGA, *La ridefinizione dei poteri e dei compiti dell'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato, alla luce di alcune recenti pronunce*, cit., 14. Un Giudice, che costituisce una sezione semplice di un organo di ultima istanza, non ha l'onere di rimettere la questione all'Adunanza Plenaria del medesimo organo, ma può direttamente investire del problema interpretativo la CGUE ai sensi della normativa comunitaria. Cfr. inoltre sent. *Krizan* del 15.1.2013 C-416/10 ove si è affermato il giudice nazionale di rinvio, ove ritenga che la valutazione di diritto compiuta dall'organo di grado superiore sia in contrasto con il diritto UE, deve essere libero di sottoporre alla Corte UE le questioni che hanno costituito motivo di perplessità.

¹⁷ Un importante limite è stato individuato in proposito chiaramente dalla nostra Corte Costituzionale nella sent. n. 184/2015, con riguardo ai principi CEDU. L'attività di interpretazione del diritto UE deve svolgersi nel rispetto dell'art. 117 Cost. (cfr. par. successivo).

¹⁸ CONTI, *Il dialogo della Cass. Tributaria con le giurisdizioni sovranazionali*, in *Dir. e proc. trib.*, 2015, p. 197. PISTOLESI, *L'impatto della giurisprudenza europea sul processo tributario italiano*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 621. Il "dialogo" fra le Corti europee ed i Giudici italiani si prospetta più vivace e fecondo di interessanti sviluppi sui temi del contraddittorio pre-processuale e dell'attuazione del principio del "ne bis in idem".

cipi sovranazionali alla realtà **giuridica interna**, pur sempre nel rispetto degli interessi costituzionali e ad assicurare quella sfera di autonomia decisionale. La possibilità di ottenere in ogni caso (e non eccezionalmente) una interpretazione alla luce dei principi UE della Corte di Giustizia, se non si condivide l'orientamento delle corti superiori, rischia di trasformare il dialogo in un monologo da parte del Giudice sovranazionale con un conseguente forte condizionamento degli assetti dei sistemi fiscali nazionali. Non va dimenticato che il fine dell'interazione costante tra le corti, è quello infatti di eliminare possibili conflitti, incertezze o sovrapposizioni di competenze, lungaggini e divergenze tra doversi organi giurisdizionali e conseguenti incertezze interpretative.

Meritevole di attenzione risulta in proposito il diverso orientamento della stessa Corte cost., reso nella sent. n. 269 del 14.12.2017, in base al quale, in un quadro di leale cooperazione tra le corti e nel rispetto della sussidiarietà, vi sarebbe in presenza di questioni aventi doppia rilevanza (Cost. e UE), una priorità del giudizio di costituzionalità¹⁹, con la riserva di poter sollevare sempre la questione pregiudiziale innanzi alla Corte di Giustizia²⁰. Tuttavia, nonostante tale possibilità sia rimessa al giudice di legittimità, garantendo grande autonomia e pieno rispetto delle garanzie costituzionali, va considerato che in materia tributaria, ciò implicherebbe un pieno recepimento dei diversi principi

¹⁹ROSSI, *La sentenza 269/2017 della Corte costituzionale italiana: obiter "creativi" (o distruttivi?) sul ruolo dei giudici italiani di fronte al diritto dell'Unione europea*, in *Federalismi.it* 31.1.2018. L'A osserva che se la Consulta intendesse con queste affermazioni rivendicare una sorta di sindacato accentrato di conformità ai diritti fondamentali, non solo per quel che riguarda la Costituzione italiana, ma anche per la Carta dei diritti fondamentali dell'UE, si porrebbe in contrasto con i principi dell'Unione Europea. La Carta è una fonte del diritto dell'Unione europea di rango equivalente a quello dei Trattati istitutivi e, al pari di quanto accade per questi ultimi, la sua interpretazione ed applicazione riposano su un sistema giurisdizionale complesso, incentrato sul rinvio pregiudiziale, che, come precisato dalla sentenza *Simmenthal*, è formato dai giudici nazionali di ogni grado e fa capo alla Corte di Giustizia.

²⁰La nostra Corte cost., con sent. n. 269/2017, più precisamente ha riconosciuto che, in presenza di doppia pregiudizialità, vale a dire di controversie che possono dare luogo simultaneamente a questioni di compatibilità con il diritto UE e di illegittimità costituzionale, la corte di Giustizia ha affermato che il diritto UE non osta al carattere prioritario del giudizio di costituzionalità, purché i giudici siano liberi di sottoporre alla corte UE la questione pregiudiziale a loro giudizio necessaria e di disapplicare al termine del giudizio la disposizione legislativa che abbia superato il vaglio cost. ove la ritengono contraria al diritto UE. Tale rinvio che si ricorda, è stato effettuato già nel nostro ordinamento con sent. Corte cost. n. 103/2008, determina l'instaurazione di un dialogo tra Corti cost., Corti supreme e quelle Europee. Inoltre vengono richiamati precedenti giurisprudenziali UE dalla Corte cost. in materia (EU Corte Giust., sett. 2014, causa C-112/13 A contro B e altri; Corte di Giustizia sentenza 22 giugno 2010, nelle cause C-188/10, Melki e C-189/10, Abdeli).

europei e UE (si pensi alle libertà economiche e di circolazione) ed un coordinamento tra i diversi interessi nazionali e sovranazionali che, come si esaminerà, non sembra ancora essersi realizzato.

La problematica assume una certa delicatezza a causa del riconoscimento della responsabilità del giudice tributario nazionale che viola il diritto UE e non opera il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, impedendo l'intervento dell'organo giurisdizionale sovranazionale. È ormai comunque infatti accertata in tali casi la responsabilità del giudice per violazione dell'obbligo di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, qualora tale inadempimento non consente l'applicazione chiara e diretta del diritto UE²¹. Il caso di priorità in presenza di doppia rilevanza Costituzionale e UE, andrebbe pertanto considerato alla luce della eventuale responsabilità del giudice che incombe per mancato rinvio pregiudiziale²².

La mancata osservanza da parte dell'organo giurisdizionale dell'obbligo di sollevare la questione pregiudiziale ai sensi dell'art. 267, comma 3, TFUE (ex art. 234 trattato UE), porta a considerare presunta la violazione, conclusivamente manifesta del diritto UE, quando la decisione del giudice nazionale intervenga, ignorando manifestamente la giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di primato del diritto dell'UE ed impone a tutti gli organi dello Stato membro, ivi comprese le giurisdizioni superiori (sentenze *Kobler*, cit., e *Traghetti del Mediterraneo*, causa C-173/03 del 2006²³), di dare pieno

²¹ Così CGUE, Grande Camera, 5 aprile 2016, causa C-689/13 – *Puligienica c. Airgest* S.p.a cit.

²² Nella sentenza "*Kobler*" C-224/01 del 2003, la Corte UE ha statuito il principio in base al quale uno Stato membro (qualunque sia l'organo di tale Stato la cui azione od omissione ha dato origine alla trasgressione) è obbligato a risarcire i danni arrecati ai singoli in dipendenza della violazione del diritto comunitario e del mancato rinvio alla Corte di Giustizia. La Corte di Giustizia precisa che la responsabilità non può essere limitata ai soli casi di dolo o colpa grave del giudice, ove tale limitazione ne escluda la sussistenza nel caso in cui sia stata commessa una violazione manifesta del diritto comunitario. Anzi, essa può anche sorgere nel caso in cui la palese violazione del diritto comunitario, risulti da un'interpretazione delle norme di diritto o da una valutazione dei fatti e delle prove. CENTORE in *La responsabilità del giudice nazionale*, in *GT Riv giur trib.*, 2006, p. 751, osserva relativamente a tale caso che la posta in giuoco è la (pretesa) "indipendenza" del giudice nazionale il quale, secondo la tesi della difesa del Governo nazionale, dovrebbe essere libero di interpretare il diritto comunitario, senza alcuna responsabilità ove l'argomentazione sia esaustiva e l'infrazione alla norma comunitaria non sia evidente.

²³ Nel caso *Traghetti del Mediterraneo* è stato chiarito con riguardo al rifiuto opposto dalla Corte di Cassazione alla sua richiesta di sottoporre alla Corte le pertinenti questioni di interpretazione del diritto comunitario che: «*osta ad una legislazione nazionale che escluda, in maniera generale, la responsabilità dello Stato membro per i danni arrecati ai singoli a seguito di una*

effetto alla norma UE, disapplicando, se del caso, disposizioni processuali nazionali.

2. Individuazione e delimitazione del potere del giudice di disapplicazione delle norme tributarie incompatibili

Nei casi in cui non è possibile il rinvio pregiudiziale, il giudice nazionale potrà procedere, esercitando il potere di disapplicazione che consente, in presenza di violazione di diritti fondamentali e principi europei, secondo la giurisprudenza della Corte cost., di neutralizzare pur non abrogandole, le norme fiscali nazionali quando sono in contrasto con principi UE e relativi interessi economici e finanziari o ad es. quando il diritto di difesa basato sulla CEDU o sulla Carta Europea²⁴, è strettamente correlato alle libertà fondamentali che non sono più solo economiche, ma collegate alla persona e ai diritti sociali²⁵.

violazione del diritto comunitario imputabile a un organo giurisdizionale di ultimo grado per il motivo che la violazione controversa risulta da un'interpretazione delle norme giuridiche o da una valutazione dei fatti e delle prove operate da tale organo giurisdizionale. Il diritto comunitario osta altresì ad una legislazione nazionale che limiti la sussistenza di tale responsabilità ai soli casi di dolo o colpa grave del giudice, ove una tale limitazione conducesse ad escludere la sussistenza della responsabilità dello Stato membro interessato in altri casi in cui sia stata commessa una violazione manifesta del diritto vigente».

²⁴ Cfr. sent. Corte Giust., *Fransson*, causa C-617/10 del 26.2.2013, ove è chiarito il ruolo del giudice nazionale in caso di disposizioni nazionali in contrasto con la Carta Europea dei diritti fondamentali. Secondo una costante giurisprudenza, «il giudice nazionale incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le norme di diritto dell'Unione ha l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando, all'occorrenza di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale» (par. 45; si vedano anche le sentenze del 9 marzo 1978, 106/77, *Simmenthal*, par. 9 novembre 2009, causa C-314/08, *Filipiak*, par. 81, e 22 giugno 2010, cause riunite C-188/10 e C-189/10, *Melki e Abdeli* par. 4.

²⁵ Le norme CEDU sono norme interposte che integrano il parametro di costituzionalità la cui valutazione spetta alla Corte cost. La giurisprudenza della Cass. (sent. n. 19367/2008 e n. 3270 del 10.2.2011), ha inizialmente affermato l'esclusione dalla sfera applicativa della convenzione dei diritti umani delle controversie relative ad obbligazioni che risultino dalla legislazione fiscale eccetto le sanzioni tributarie che per la afflittività siano assimilabili a quelle penali. Sulla portata applicativa di tali disposizioni convenzionali in materia tributaria, cfr. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, p. 220 ss. e GALLO, *Ordinamento UE e principi fondamentali*, Napoli, 2006, p. 29, secondo il quale vi sarebbe una certa equivalenza tra protezione dei diritti fondamentali nel sistema UE e principi costituzionali nazionali.

Si tratta di un potere invasivo, non riconosciuto in materia processuale tributaria nel nostro ordinamento e che andrebbe coordinato con le regole generali interne e con le analoghe conseguenze derivanti dai rilievi di illegittimità costituzionale in quanto, se non ben esercitato, rischia di alterare le regole processuali nazionali e di interferire con quello legislativo. La Corte di Giustizia ha per la verità in diverse occasioni, ridimensionato tale potere e condizionato l'obbligo in generale di disapplicazione delle norme che violano i diritti fondamentali garantiti dalla Carta Europea dei Diritti fondamentali, all'attività valutativa autonoma del giudice nazionale. Si è posto dunque un limite invalicabile rappresentato dalla sfera giurisdizionale interna. Il giudice nazionale non può essere privato del potere di valutare pienamente, se del caso con la collaborazione della Corte, la compatibilità di una disposizione interna con la Carta medesima. In proposito è stato riconosciuto che i diritti garantiti dalle norme CEDU, consentono, invece, secondo la nostra Corte cost., di superare la sovranità nazionale attraverso la disapplicazione di norme interne incompatibili senza mai eccedere quanto necessario sul piano della legittimità costituzionale²⁶. In altre

²⁶ La nostra Corte cost. ha considerato i principi CEDU norme costituzionalmente interposte nel giudizio di costituzionalità (sent. Corte cost. nn. 348 e 349/2007 e n. 80/2011) ponendo dei limiti alla loro efficacia e ritenendo che «*Sebbene la Carta "riafferma", come si legge nel quinto punto del relativo preambolo, i diritti derivanti (anche e proprio) dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e dalla CEDU, il mantenimento di un autonomo richiamo ai "principi generali" e, indirettamente, a dette tradizioni costituzionali comuni e alla CEDU, si giustifica – oltre che a fronte dell'incompleta accettazione della Carta da parte di alcuni degli Stati membri (si veda, in particolare, il Protocollo al Trattato di Lisbona sull'applicazione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea alla Polonia e al Regno Unito) – anche al fine di garantire un certo grado di elasticità al sistema. Si tratta, cioè, di evitare che la Carta "cristallizzi" i diritti fondamentali, impedendo alla Corte di giustizia di individuarne di nuovi, in rapporto all'evoluzione delle fonti indirettamente richiamate. A sua volta, la prevista adesione dell'Unione europea alla CEDU rafforza la protezione dei diritti umani, autorizzando l'Unione, in quanto tale, a sottoporsi a un sistema internazionale di controllo in ordine al rispetto di tali diritti. [...]*». Con sent. nn. 210/2013 e 49/2015, è stato precisato con riguardo alla disapplicazione diretta delle norme in contrasto con i principi CEDU, che esse vanno ricondotte nell'ambito della valutazione di legittimità cost. ex art. 117 anche se la Corte sembra ridimensionare la loro efficacia ai fini della disapplicazione, ritenendo esistente un predominio assiologico della Cost. sulla CEDU e osserva che il giudice nazionale può porre a fondamento della propria attività interpretativa solo un diritto consolidato e che non vi sarebbe dunque un obbligo di uniformarsi alla linea interpretativa CEDU. Con successiva sent. n. 184 dell'8 luglio 2015, la Corte cost. chiarisce il proprio compito che è quello di ricondurre la norma impugnata alla legalità convenzionale, dichiarandone l'illegittimità costituzionale per la parte in cui essa si è allontanata dall'osservanza della normativa interposta, e quindi anche dell'art. 117, comma 1, Cost. L'interpretazione non deve eccedere quanto necessario sul piano della legittimità costituzionale e nell'ambito di quella effettuata ai sensi dell'art. 117 Cost.

occasioni, come nella sentenza *Taricco* dell'8.9.2015²⁷, la Corte di Giustizia ha, in un primo momento, sancito l'obbligo di disapplicazione in base all'art 325 TFUE di disposizioni interne penali –tributarie sulla prescrizione in materia di reati tributari che non assicurano l'effettività dell'interesse finanziario UE. Successivamente, con la sentenza *M.A.S M.B (Taricco II)*²⁸, pur ribadendo tale onere, la Corte UE ha posto indirettamente un ulteriore fondamentale limite a tale potere giurisdizionale interno. È stato chiarito in proposito che il ruolo del giudice nazionale, volto anche a garantire un interesse fondamentale come quello finanziario dell'Unione Europea, non determina l'obbligo in sede giurisdizionale di disapplicazione di norme interne del codice penale se esse contrastino con il principio di legalità e ciò neanche qualora il rispetto del medesimo servisse a rimediare una situazione di incompatibilità con il diritto dell'Unione. Spetta, infatti, in tali casi, come esaminato, al legislatore nazionale adottare le misure necessarie. Tale intervento della Corte di Giustizia, ha fortemente ridimensionato il ruolo precedentemente riconosciuto nella sentenza *Taricco I*, al giudice nazionale ai fini della disapplicazione di norme penali tributarie incompatibili con il diritto UE, nel rispetto del principio della separazione dei poteri, evitando contrasti e sovrapposizioni di competenze e salvaguardando i contropoteri interni e la sovranità giurisdizionale e giudiziaria dei Paesi membri.

Nonostante tali importanti chiarimenti, manca tuttavia un preciso criterio su cui fondare il potere di disapplicazione da parte del giudice nazionale di norme tributarie incompatibili con il diritto UE. Difficilmente esso potrebbe essere

²⁷ Con la sentenza *Taricco I* dell'8.9.2015, causa C-105/14, la Corte UE si è pronunciata sulla possibilità del giudice nazionale di disapplicare, in base all'art. 325 TFUE, parr. 1 e 2 che garantisce gli interessi finanziari, la normativa sui termini più brevi di prescrizione dei reati in materia di gravi frodi IVA (c.d. carosello) prevista dal combinato disposto dell'art. 160, ultimo comma, del codice penale, come modificato dalla legge 5 dicembre 2005, n. 251, e dell'articolo 161.

²⁸ Con la successiva sent. *M.A.S., M.B. (Taricco II)* del 5.12.2017, causa C-42/17, la stessa Corte di Giustizia, si è tuttavia pronunciata di nuovo a seguito del nuovo rinvio pregiudiziale da parte della nostra Corte cost. operato con l'ord. n. 24/2017, sulla possibilità di disapplicazione della analoga normativa sulla prescrizione anche in mancanza di una base giuridica sufficientemente predeterminata, ritenendo che, se venisse riscontrato che l'obbligo di disapplicazione delle disposizioni del codice penale contrasta con il principio di legalità dei reati e delle pene, il giudice non sarebbe tenuto a procedere in tal senso, ma spetterebbe comunque al legislatore nazionale adottare le misure necessarie. Tuttavia ciò ha riguardato il solo settore del penale tributario, riconoscendo il principio della legalità sancito a livello nazionale, mentre restano ancora irrisolte come esaminato, analoghe problematiche concernenti il coordinamento delle normative procedurali e sanzionatorie tributarie non penali volte alla salvaguardia degli interessi finanziari europei come quelle operanti in materia di IVA o di tributi armonizzati, ove il potere giurisdizionale nazionale è maggiormente condizionato dal diritto UE e dall'interesse finanziario sovranazionale.

rappresentato dall'efficacia diretta della norma sovranazionale violata secondo quanto affermato UE in alcune sentenze della Corte cost. del 2017²⁹, considerata la recente tendenza ormai consolidata degli ordinamenti tributari ad uniformarsi a disposizioni di *soft law*³⁰ e agli orientamenti ed ai principi giurisprudenziali ed i rischi di una disparità di trattamento fiscale che ne deriverebbe.

Non va inoltre trascurato il problema della parziale esecutività delle sentenze tributarie di merito previsto dagli artt. 68 e 69 del D.Lgs. n. 546/1992, nonostante le riforme operate con il D.Lgs. n. 156/2015 e dei limitati poteri conferiti in proposito al giudice tributario dall'art. 7 del medesimo decreto³¹, che potrebbero configgere con la disapplicazione normativa in sede processuale.

Tuttavia non mancano altri tentativi di arginare tale potere giurisdizionale di disapplicazione. Anche la Cass., nella sent. n. 11082/2010, dopo aver esaminato la possibilità di estensione della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'uomo nell'ordinamento tributario italiano, ha infatti individuato un limite alla *disapplicazione* da parte del giudice delle norme in contrasto con il diritto europeo, laddove ha riconosciuto che i principi fissati dalla CEDU attribuiscono la potestà di giudicare quale parametro di riferimento per la valutazione dell'idoneità dei mezzi predisposti a tutela di quelle posizioni soggettive (momento valutativo interno, anche ai fini della tutela del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost.), ma non incidono affatto sulla interpretazione delle norme (nazionali) di ripartizione della giurisdizione.

Deve dunque ritenersi che il potere di disapplicazione da parte del giudice tributario che rileva d'ufficio la questione di incompatibilità, andrebbe eserci-

²⁹ In tal senso è stato considerato il diverso potere disapplicativo di norma UE nelle sentenze Corte cost. n. 269/2017 cit. e ord. n. 2/2017 in base alla efficacia diretta o meno delle norme UE. (Cfr. GRASSO, *La disapplicazione della norma contrastante con sent. Corte Giust.*, Univ. Milano, 2016). Viene infatti affermato che, soltanto quando la norma Europea violata è dotata di effetto diretto, sarebbe possibile, previa valutazione del giudice della compatibilità comunitaria, disapplicarla direttamente. Viceversa quando la norma europea è priva di efficacia diretta, occorre sollevare questione di illegittimità cost. senza deliberare preventivamente su profili di incompatibilità UE.

³⁰ CORDEIRO GUERRA, *op. cit.*, p. 269, Le disposizioni nazionali tributarie sempre più spesso recepiscono raccomandazioni e pareri ed in generale atti di *soft law* che acquisiscono una rilevanza che non avrebbero in diritto. Si pensi all'impatto del BEPS dell'OCSE del 2015 conclusosi con la raccomandazione Action Plan rivolta a agli stati membri e recepita dalla Commissione UE.

³¹ L'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992, comma 5, riconosce al giudice tributario un potere di disapplicazione non riguardante le disposizioni legislative, ma limitato ai regolamenti e agli atti dell'A.F. illegittimi laddove stabilisce «Le commissioni tributarie – se ritengono illegittimo un regolamento od un atto generale rilevante ai fini della decisione – non lo applicano in relazione all'oggetto dedotto in giudizio».

tato a prescindere dall'efficacia diretta delle norme UE, al pari di un provvedimento cautelare nel rispetto dei principi costituzionali in relazione al singolo caso³² e limitatamente a situazioni particolari di violazioni del principio di proporzionalità e dell'effettività del diritto di difesa del contribuente che dovranno essere, di volta in volta, verificate e che trovano già un riconoscimento a livello europeo³³ qualora ad es. è arrecato un danno a quest'ultimo. Del tutto eccezionale ed oggetto di attenta ponderazione, dovrebbe risultare il ricorso alla disapplicazione di norme interne qualora esse impediscono il perseguimento di un interesse finanziario sovranazionale.

Appare sicuramente corretto l'orientamento seguito in alcuni casi dalla Corte di giustizia UE che, dopo aver riconosciuto il principio generale e le sue modalità applicative, lascia la possibilità di esercitare il potere valutativo e, solo eventualmente disapplicativo, al giudice nazionale al quale rinvia la causa al fine di stabilire se concretamente e nello specifico contesto, vi sia stata la violazione del principio europeo. Ciò assume notevole importanza in quanto l'interpretazione giurisprudenziale di principi europei ed in particolare di diritto UE, non deve infatti mai considerarsi funzionale al perseguimento esclusivo di alcuni obiettivi ed imporre la disapplicazione unicamente per il soddisfacimento di interessi sovranazionali. La forza dei principi processuali e procedurali CEDU recepiti dal diritto UE, che richiedono la conformità ed il vaglio costituzionale, può, come si esaminerà, consentire di evitare i condizionamenti di una interpretazione funzionale e prevenire la sottrazione di intere fette di potere decisorio del giudice nazionale.

Nel caso del diritto al contraddittorio volto all'acquisizione preliminare – nel rispetto della tutela immediata – di una sufficiente documentazione probatoria anticipatamente e nei tempi necessari in fase procedimentale, si è posto a tal fine il problema della compatibilità di tale principio con preclusioni probatorie interne o esclusioni di ogni tipo anche poste in sede processuale nel rispetto della proporzionalità. In tale caso (ad es. nella sent. della Corte UE *Sopropè*³⁴) è

³² La non applicazione di una norma interna ha come priorità non tanto l'eliminazione di una disposizione giuridica interna, ma più il pericolo che essa può generare in relazione al caso singolo. Cfr. CONTI, *La giurisdizione del giudice ordinario e il diritto UE*, in *Atti convegno Catania* del 31.3.2013.

³³ È il caso ad es. in cui l'unico mezzo di prova esperibile da parte del ricorrente in sede processuale non è ammesso dalla norma nazionale. In tale caso la disapplicazione dovrebbe essere consentita se il termine per reperire la documentazione probatoria risulta troppo breve in relazione alle difficoltà oggettive di acquisizione della stessa. In tal caso la disapplicazione da parte del giudice, risulterebbe conforme alla proporzionalità.

³⁴ Cfr. sent. *Sopropè* C-349/07 del 18.12.2008 ove si afferma che *spetta al giudice investito della controversia principale, esaminare se, alla luce in particolare di tali vari criteri, il termine*

stato tuttavia riconosciuto che spetta unicamente al giudice nazionale verificare (senza imporre la disapplicazione) se sia possibile o meno ritenere che sia stato debitamente tenuto conto dei termini per l'esercizio di un diritto di difesa effettivo. Stesso rinvio al giudice nazionale è operato nel caso *Kamino*³⁵ in cui la CGUE riconosce che «il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi». Il potere istruttorio resta dunque correttamente una competenza e prerogativa del giudice tributario nazionale nel rispetto dei principi europei.

3. La strumentalità delle limitazioni giurisdizionali nazionali in materia di tributi armonizzati e Aiuti di stato

La rilevabilità d'ufficio nel giudizio di legittimità delle questioni di incompatibilità comunitaria, ormai riconosciuta dalla giurisprudenza di legittimità³⁶ e la immediata disapplicazione delle norme in contrasto con i divieti imposti dal diritto Europeo, hanno determinato in taluni casi anche nel nostro ordinamento tributario nazionale, in presenza di tributi c.d. armonizzati o di agevolazioni incompatibili con aiuti di Stato, secondo la Corte di Giustizia, il superamento di una serie di limiti restrittivi processuali e procedurali invalidabili come decadenza, prescrizione e giudicato³⁷ (sentenze CGUE *Lucchini*

concesso dall'amministrazione competente all'interno della forbice temporale prevista dalla legge nazionale soddisfi le prescrizioni del diritto comunitario al contraddittorio.

³⁵Viene affermato dalla Corte di Giustizia che il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.

³⁶La rilevabilità d'ufficio di questioni UE in ogni stato e grado del giudizio inizialmente sancita dalla Corte di Giustizia (caso *Dussendorf* del 16.1.1974 causa 166/73) è stata riconosciuta più volte dalla nostra Cass. in diverse sentenze (Cass. nn. 25374/2008, 1465/2009, 1372/2011). Con sent. n. 17949 del 19.10.2012, si è ritenuto che deve essere garantito il diritto di difesa del contribuente concedendogli termini per depositare memorie di replica.

³⁷Di recente si è posto il problema del superamento del giudicato interno relazione anche alle sentenze della Corte di Strasburgo che riconoscono l'applicabilità delle disposizioni. È stato correttamente evidenziato (*KOSTNER, Osservazioni in tema di diritti fondamentali del-*

ed *Olimpiclub*³⁸ e sent. *Taricco I* del 2015, cit.) e una forte incidenza sul sistema probatorio (testimonianza) e sulla tutela cautelare regolata da apposita normativa (art. 47 bis del D.Lgs. n. 546/1992). Ciò è avvenuto in modo particolare in presenza di norme interne anche procedurali in contrasto con il diritto UE. Talvolta, il superamento di limiti all'effettività, ha riguardato anche garanzie del contribuente come il diritto al rimborso di tributi indebitamente versati³⁹ in alcuni casi attraverso l'*overruling* (sent. Corte Giust., *Banca Antoniana Popolare Veneta* del 15.12.2011, causa C-427/10) in relazione al *revirement* interpretativo ministeriale in materia di IVA⁴⁰ al fine di garantire la tutela dell'affidamento e dell'effettività dei mezzi di difesa del contribuente.

Una delle maggiori spinte verso questa progressiva espansione della giuri-

la persona in ambito fiscale e riflessi sul giudicato tributario, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 54) che in caso di conflitto tra giudicati, si dovrebbe adottare l'interpretazione adeguatrice, rispetto all'art. 6 della CEDU, dell'art. 64, D.Lgs. n. 546/1992, nel senso di prospettare la riapertura del processo; ciò, ovviamente, sempre nel caso in cui questo si sia svolto senza riconoscere al contribuente le garanzie previste dalla disposizione convenzionale. Cfr. DANIELE, *Introduzione*, in AA.VV., *L'incidenza del diritto comunitario e della Cedu sugli atti nazionali definitivi*, a cura di F. Spitaleri, Milano, 2009, p. 2 ss.

³⁸ Sent. *Lucchini* Corte di Giustizia, 18 luglio 2007, causa C-119/05); *Kempter* (Corte di Giustizia, 12 febbraio 2008, causa C-2/06) e *Fallimento Olimpiclub* (Corte di Giustizia, 3 settembre 2009, causa C-02/08. Cfr inoltre Corte giust. CE, sentt. 1° giugno 1999, C-126/97, *Eco Swiss*; 28 giugno 2001, C-118/00, *Larsy*; 7 gennaio 2004, C-201/02, *Wells*, 13 gennaio 2004, C-453/00, *Khne & Heitz*.

³⁹ Il superamento del limite dei rapporti esauriti è stato più di recente ritenuto operante tuttavia a livello interno nella sentenza 13676/2014, ove la Cass., sez un. ha affermato in proposito il principio secondo cui «Il termine di decadenza per il rimborso delle imposte sui redditi, previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38 e decorrente dalla “data del versamento” o da quella in cui “la ritenuta è stata effettuata”, opera anche nel caso in cui l'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione europea da una sentenza della Corte di giustizia, atteso che l'efficacia retroattiva di detta pronuncia – come quella che assiste la declaratoria di illegittimità costituzionale – incontra il limite dei rapporti esauriti, ipotizzabile allorché sia maturata una causa di prescrizione o decadenza, trattandosi di istituti posti a presidio del principio della certezza del diritto e delle situazioni giuridiche». Successivamente la Cass. nella sent. n. 1440 del 26.1.2016, ha affermato che «Né, per giustificare la decorrenza del termine decadenziale del diritto al rimborso dalla data della pronuncia della Corte di giustizia dell'Unione, piuttosto che da quella in cui venne effettuato il versamento o venne operata la ritenuta, sono invocabili i principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità in tema di “*overruling*”».

⁴⁰ L'efficacia *ex tunc* di tali atti ministeriali favorevoli e la conseguente azionabilità immediata delle azioni di rimborso di tributi con il superamento dei rapporti esauriti e della decadenza delle azioni di rimborso di tributi incompatibili e indebitamente versati, è infatti una forma molto ampia di tutela basata sul principio dell'effettività e raramente garantita dalla giurisprudenza UE.

sdizione tributaria europea e del riconoscimento di principi comuni da parte dei sistemi giuridici nazionali, proviene dalla giurisprudenza della nostra Cassazione⁴¹ la quale ha riconosciuto la portata vincolante anche delle decisioni della Commissione UE in materia di aiuti di stato nel settore tributario discendente dall'art. 108 del Trattato sul funzionamento dell'UE (fino a quando era prevista la giurisdizione tributaria⁴²). Tali atti comunitari se definitivi, incondizionati, chiari e precisi, sono considerati idonei a sopprimere o modificare la norma tributaria agevolativa interna che prevede l'aiuto fiscale ed a vincolare il giudice nazionale nell'ambito dei giudizi portati alla sua cognizione. Secondo la giurisprudenza UE, la portata obbligatoria delle decisioni della Commissione UE, sarebbe negata se i giudici nazionali non potessero prendere in considerazione tali atti⁴³ come norme di diritto europeo⁴⁴.

⁴¹La Cassazione italiana, con sent. 10 dicembre 2002, n. 17564 e, successivamente, con sentt. nn. 8319/2004, 8210/2004 e 4769/2005, superando gli orientamenti precedenti (sent. 22 agosto 2002, n. 12395), ha per la prima volta riconosciuto l'efficacia diretta delle decisioni della Commissione negative in materia di aiuti di Stato (relativamente a casi di agevolazione fiscale regionale) se contengono un obbligo chiaro e preciso. Cfr. successivamente sentt. nn. 8319/2004, 8210/2004 e 4769/2005, 15980 del 2010, 19545/2011, 8817/2012.

⁴²La L. n. 234/2012 (segnatamente, l'art. 49, modificativo dell'art. 119 c.p.a.) ha devoluto alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo tutte «Le controversie relative agli atti e provvedimenti che concedono aiuti di Stato in violazione dell'art. 108, par. 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea [...] a prescindere della forma dell'aiuto e del soggetto che l'ha concesso» (art. 119, lett. z-sexies, c.p.a.). Le nuove disposizioni hanno quindi lo scopo di eliminare la frammentazione delle competenze giudiziarie in un campo assai complesso, quale quello degli aiuti di Stato. A tale scopo, si accompagna anche quello di assicurare certezza giuridica agli operatori interessati, nonché di garantire speditezza all'azione giudiziaria. Insomma, tali norme tendono ad assicurare una efficiente funzione di *private enforcement* nel campo degli aiuti.

⁴³Nella sentenza Corte di Giustizia UE 5.10.2006, causa C-232/05, è stato affermato che, il beneficiario di un aiuto dichiarato incompatibile, che avrebbe potuto impugnare la decisione della Commissione, *non può contestare la legittimità della medesima dinanzi ai giudici nazionali* nell'ambito di un ricorso proposto avverso i provvedimenti presi dalle autorità nazionali in esecuzione di questa decisione, né invocare l'effetto sospensivo della riscossione. Ammettere infatti che in circostanze del genere l'interessato possa, dinanzi al giudice nazionale, opporsi all'esecuzione della decisione comunitaria, eccependo l'illegittimità di quest'ultima, equivarrebbe a riconoscergli la possibilità di eludere il carattere definitivo della decisione nei suoi confronti dopo la scadenza del termine di ricorso previsto all'art. 230, quinto comma, CE (v., in tale senso, sentenze del 9 marzo 1994, causa C-188/92, TWD *Textilwerke Deggendorf*, Racc., I-833, punti 17 e 18, e 15 febbraio 2001, causa C-239/99, *Nachi Europe*, Racc., I-1197, punto 37).

⁴⁴Vedi la giurisprudenza della Corte Giust. CE, ove è stato precisato che lo Stato membro non può rimettere in discussione la validità di una decisione della quale è destinatario (art. 108, comma 2, TFUE) dopo la scadenza del termine di impugnazione previsto dall'art.

Il ruolo limitato che il giudice nazionale svolge e l'insindacabilità che ne consegue a livello nazionale in materia di aiuti di Stato con riguardo alle decisioni UE, risulta dunque ridimensionato rispetto alle altre situazioni di incompatibilità di norme tributarie interne con il diritto UE ove ha la possibilità (salvo il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia) di pronunciarsi direttamente con maggiore autonomia ad es. sulla violazione di alcuni divieti come quelli di restrizione e di discriminazione⁴⁵. La Commissione europea svolge invece un ruolo fondamentale e dispone di un'ampia discrezionalità nella valutazione delle eccezioni, ossia dei casi di agevolazioni fiscali che non rientrano nella sfera del divieto di aiuti di Stato⁴⁶. Tutto ciò rappresenta una sottra-

230, comma 3 (Corte Giust. CE, sent. 9 marzo 1994, C-188/92, *TWD*). Nella sent. 22 febbraio 2006, C-346/03, *Atzeni*, si evidenzia inoltre l'impossibilità di eccepire l'illegittimità della decisione della Commissione innanzi ai giudici nazionali nell'ambito di un ricorso avverso un provvedimento dell'autorità nazionale in esecuzione della decisione.

⁴⁵ Il giudice nazionale non può infatti pronunciarsi sulla compatibilità di una decisione della Commissione con il diritto UE o ritenere applicabile una delle deroghe previste dall'art. 107, nn. 2 e 3, TFUE in materia di aiuti di Stato in quanto ciò *implica manifestazione di potere discrezionale* riservato alla Commissione UE, coinvolgendo interessi sovranazionali. Cfr. AMATUCCI, *Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali*, in *Rass. trib.*, n. 5, 2008, p. 128. Come è stato chiarito dalla Corte di Giustizia nella sentenza cause riunite C-143/99 e C-92/89 del 21.2.1991, sebbene in linea di principio i giudici nazionali possono trovarsi ad esaminare la validità di un atto comunitario, essi non sono però competenti a dichiarare l'invalidità degli atti delle istituzioni comunitarie. Particolare è la situazione in cui la questione di incompatibilità con il divieto di aiuti di Stato non viene sollevata dalle parti, ma derivi da statuizioni spontanee da parte del giudice nazionale basate su una sua interpretazione corretta dal punto di vista del diritto comunitario.

La Corte costituzionale, nella sentenza del 5 luglio 2018 (n. 142/2018), è stata chiamata addirittura a pronunciarsi sulla legittimità, in riferimento gli artt. 24, 101 e 104 Cost., dell'art. 2 della L. 2 agosto 2008, n. 130, Ratifica ed esecuzione del Trattato di Lisbona, nella parte in cui: i) «ai sensi dell'art. 288 TFUE, si prevede che la decisione della Commissione rivolta agli Stati membri, ormai divenuta inoppugnabile sia obbligatoria e vincolante in tutti i suoi elementi, anche per i giudici nazionali e ii) «ai sensi dell'art. 267 TFUE, e che il giudice debba tenere conto delle posizioni espresse dalle istituzioni europee non giurisdizionali». I giudici della Consulta hanno ricordato come «*in base alla costante giurisprudenza della Corte di giustizia, la valutazione della compatibilità di un aiuto di Stato con il mercato interno rientra nella competenza esclusiva della Commissione, che opera sotto il controllo del giudice dell'Unione, con la conseguenza che ai giudici nazionali non è consentito pronunciarsi sul punto.*». Il Giudice nazionale, quindi, nel caso in cui vi sia una decisione della Commissione, può o uniformarvisi oppure (unica altra via possibile) proporre, anche d'ufficio, rinvio pregiudiziale di validità alla Corte di Giustizia.

⁴⁶ In tal senso sentenze cfr. Corte di Giustizia CE C-156/98 del 19.8.2000, del 21.3.1991, causa C-303/88, *Italia/Commissione* e causa C-156/98 del 19.9.2000. La Corte di Giustizia si è pronunciata sulle limitazioni delle giurisdizioni nazionali nella sent. dell'8 novembre

zione di potere giurisdizionale tributario nazionale ingiustificata ed una deroga al principio di leale collaborazione dei Paesi membri ed in particolare del giudice nazionale (in virtù di un interesse considerato prioritario quale è quello della tutela della concorrenza) il quale non potrà mai autonomamente garantire la disapplicazione immediata delle norme in materia di aiuti di Stato, compromettendo la tutela diretta effettiva del contribuente (il suo diritto di difesa ed i suoi diritti fondamentali) riconosciuta dalle stesse norme comunitarie. Ciò ha notevoli ripercussioni in presenza di azioni di recupero di aiuti fiscali indebitamente concessi.

Anche se il primato della norma di diritto UE su quella interna tributaria, è oramai acquisito in ogni caso quale espressione di una supremazia gerarchica riconosciuta dagli Stati che hanno stipulato il Trattato sul funzionamento dell'UE e per certi versi è di fatto pari a quella delle norme costituzionali⁴⁷, non è da condividere, se non eccezionalmente, la tendenza emersa più volte nella giurisprudenza della Corte di giustizia⁴⁸ di superare, nel rispetto dell'effettività ed al solo scopo di garantire il recupero degli aiuti fiscali incompatibili o la riscossione di tributi armonizzati quali risorse proprie UE, limiti fondamentali di diritto interno come quello dei rapporti esauriti ed a relativizzare ad es. il valore del giudicato nazionale e quello dei principi processuali fondamentali. Si pensi al caso della sentenza della Corte UE sul condono IVA del 17.7.2008, C-132/06 (cui hanno fatto seguito le sent. Cass. nn. 20068 e 20069 del 18.9.2009 e n. 24915 del 5.12.2015) in cui in cui veniva sancita la disapplicazione della normativa interna con effetto sulla sentenza passata in giudicato. Tale superamento, se pur talvolta fondato e giustificato in base agli interessi finanziari europei⁴⁹

2001 Causa C-143/99, ove ha stabilito che "i giudici non possono pronunciarsi sulla compatibilità delle misure di aiuto con il mercato comune, essendo tale valutazione di esclusiva competenza della Commissione, sotto il controllo della Corte".

⁴⁷L'art. 2, comma 1, lett. b), L. 7 aprile 2001, n. 8 nella prima parte, prevede l'adeguamento delle norme fiscali ai principi dell'ordinamento comunitario. Tra questi assumono prevalenza le libertà fondamentali di circolazione. Cfr. inoltre il doppio vincolo posto dall'art. 117 Cost. cfr *retro* par 1.

⁴⁸Corte giust. CE, sentt. 1° giugno 1999, C-126/97, *Eco Swiss* (Racc., I-3055); 28 giugno 2001, C-118/00, *Larsy* (Racc., I-5063); 7 gennaio 2004, C-201/02, *Wells* (Racc., I-723), nonché 13 gennaio 2004, C-453/00, *Khne & Heitz* (Racc., I-83); 18 luglio 2007, C-119/05, *Lucchini*, C-2/09 del 24.3.2009 *Olimpiclub*.

⁴⁹Non convince la tesi giurisprudenziale della Corte UE (cfr. sent *Taricco I* del 2015 e sent. Commissione-Rep. Francese, causa C 276/97 del 12.9.2000) che riconosce l'esclusività dell'interesse finanziario in ambito UE in caso di violazioni di norme in materia di tributi armonizzati come l'IVA, nella sfera di appartenenza del diritto europeo quasi in contrapposizione a quella nazionale.

o in attuazione dell'effettività dei diritti, può determinare una grave lesione a livello nazionale della certezza del diritto⁵⁰.

È pur vero che, in materia penale tributaria, la Corte di Giustizia, come esaminato al paragrafo precedente, è intervenuta (con sent. MAS. MB *Taricco II*) con riguardo ai termini di prescrizione dei reati c.d. frodi carosello sempre in materia di IVA previsti dal nostro ordinamento, attraverso una verifica dei controllimiti interni, evidenziando la distinzione dei ruoli e delle competenze del legislatore e del giudice nazionale.

Un tale assetto di ripartizione settoriale delle limitazioni di garanzie e vincoli processuali in ambito e operanti nella sfera tributaria-sanzionatoria o in quella armonizzata, si pone tuttavia in contrasto con le stesse pronunce giurisprudenziali di Corte Giustizia che estendono i principi europei della proporzionalità ed effettività alla intera materia fiscale comprese le imposte dirette (si pensi all'abuso del diritto o agli aiuti di stato) e con il sistema dei diritti fondamentali. Una distinzione fondata sulla tipologia della norma tributaria e sui diversi interessi finanziari perseguiti, potrebbe aver senso in un sistema fiscale europeo di tipo federale in presenza di una adeguata e precisa ripartizione e coordinamento delle competenze in materia fiscale⁵¹, ove dovrebbero operare solo i limiti della proporzionalità ed effettività per la conformità con il diritto UE.

In mancanza di un tale sistema, si determina un irragionevole sdoppiamento delle procedure relative al riconoscimento delle garanzie nei confronti dei contribuenti in fase processuale, con sottrazione ai giudici tributari nazionali in alcune aree, di discrezionalità e autonomia e conseguenti forti squilibri all'interno degli ordinamenti tributari. Emerge un quadro in cui la cessioni di sovranità e l'impatto del diritto UE sui poteri giurisdizionali nazionali e sulle garanzie interne (come la *res iudicata* il principio di legalità, di certezza del diritto, della tutela cautelare e del giusto processo), risultano maggiori in alcuni settori dell'ordinamento tributario, ponendosi in contrasto con le stesse pro-

⁵⁰ DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione europea*, Milano, 2010, p. 266, il principio del primato del diritto UE limita la capacità dei Paesi membri di esercitare le loro competenze in un settore determinato nella misura in cui ciò crea un conflitto con le disposizioni adottate dall'UE nell'esercizio delle proprie competenze. Tale principio non può tuttavia essere esteso oltre i limiti delle competenze che ne giustificano la significativa incisività.

⁵¹ GALLO, *Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva di unificazione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, p. 15. Una politica fiscale autonoma dell'UE ed un ruolo prioritario del Parlamento in una prospettiva federalista europea, oltre al trasferimento di poteri e funzioni ad una federazione europea, non determinerebbe ulteriore perdita di sovranità fiscale degli Stati considerata l'attuale sistema di sovranità sdoppiata a favore dell'Europa.

nunce giurisprudenziali di Corte Giustizia che estendono i principi europei della proporzionalità ed effettività alla intera materia fiscale comprese le imposte dirette (si pensi all'abuso del diritto o agli aiuti di stato).

4. *La rilevanza dei controlimiti integrati da principi e dritti fondamentali da parte del giudice nazionale (proporzionalità ed effettività del diritto di difesa)*

I limiti alla sovranità fiscale nazionale in generale ed anche ai poteri ed alla competenza del giudice tributario, presumono un'analisi dei controlimiti generali volti a salvaguardare storicamente i principi supremi interni e consentire il rispetto dei vincoli cost. posti dagli artt. 11 e 117 Cost. L'art. 11 della nostra Cost. stabilisce in generale: «*L'Italia consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni*». Anche se è prevista dalla nostra Costituzione genericamente la possibilità di limitazioni di sovranità al fine di perseguire la pace e la giustizia, può ritenersi che il perseguimento della giustizia fiscale a livello globale (*tax global justice*)⁵² debba rientrare in pieno tra questi ultimi obiettivi. Tale giustizia può essere assicurata solo attraverso un coordinamento e dunque mediante un'autolimitazione delle sfere di competenza in materia tributaria a livello nazionale ed in particolare di quella giurisdizionale. Inoltre, secondo una concezione più ampia e condivisa da parte della più recente giurisprudenza, sembra evidente che ogni tentativo o intervento limitativo, deve essere consentito solo ed esclusivamente se assicura indirettamente interessi costituzionalmente garantiti incluso le libertà economiche.

L'altro e più specifico riferimento costituzionale fondamentale in materia, rappresentato dall'art. 117 che, a seguito delle modifiche nel 2011, ha stabilito il doppio vincolo costituzionale e unionale del potere legislativo (in generale), rende assolutamente diverso nel nostro ordinamento, l'impatto della normativa UE rispetto a quella riconducibile ad altre fonti di diritto internazionale ed amplia notevolmente la sfera di sovranità che, nel rispetto delle regole della competenza anche in materia giurisdizionale, può essere sottratta agli Stati UE⁵³. Non va dimenticato che il primato del diritto sovranazionale europeo

⁵² VAN APELDOORN, *BEPS, Tax sovereignty and global justice*, in *Critical, review of international social and political philosophy*, 2016, p. 478.

⁵³ A livello costituzionale, gli artt. 23 e 24 (1) del *Gundgesetz* tedesco consentono il trasferimento di sovranità alle organizzazioni sovranazionali, ma prevedono una serie di condizio-

richiede un coordinamento con i principi costituzionali e mai una limitazione di essi e che, in materia processuale, sussiste in ogni caso una identità tra i principi generali previsto dagli artt. 24, 111 e quelli stabiliti dall'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE o Carta di Nizza e dall'art. 6 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo.

Resta tuttavia ancora aperto il problema dell'unitarietà del sistema giuridico tributario (interno-UE) di fatto riconosciuta, ma che presuppone una condivisione della sovranità fiscale a diversi livelli ed il coordinamento delle normative nazionali, e degli altri principi generali che, regolando a livello interno la materia tributaria (come la capacità contributiva e interesse fiscale nazionale), rappresentano una prerogativa nazionale⁵⁴, pur essendo oggetto di continue e contrastanti valutazioni da parte della giurisprudenza. Ciò rende spesso difficile l'integrazione ed il rapporto tra le diverse corti nazionali ed europee.

Per lungo periodo è stato riconosciuto prevalentemente dalla Corte di Giustizia e dalla Corte cost.⁵⁵ in generale il primato del diritto UE, nel rispet-

ni per la limitazione della sovranità nazionale a favore dell'UE. La Costituzione stabilisce i limiti di tale trasferimento. Inoltre l'Alta Corte cost. tedesca che, con la decisione del 12.9.2012, si è pronunciata a favore della costituzionalità del Fiscal compact e della nascita del Fondo salvastati. Poiché l'Unione monetaria ha come *ratio* principale il mantenimento della stabilità dei prezzi (artt. 127(1) e 130 TFUE), secondo i giudici di Karlsruhe, la partecipazione della Germania a tale unione deve ritenersi subordinata al raggiungimento di tale obiettivo. Il trasferimento, da parte tedesca, della sovranità monetaria all'UE è costituzionalmente legittimo *soltanto* laddove la BCE si attenga rigidamente al ruolo e ai compiti ad essa previsti dal Trattato e dal proprio Statuto e si astenga dal c.d. *monetary financing*.

⁵⁴ BORIA, *L'Antisovrano, potere tributario e sovranità*, Torino, 2004, p. 87. Il contrasto tra valori costituzionali e comunitari assume un consistenza concreta risultando possibile una collisione tra finte ispirate alla logica liberista ed a quelle nazionali dirette al perseguimento dell'interesse fiscale che costituiscono controlimiti invalicabili rispetto al potere normativo UE. Il potenziale conflitto tra valori comunitari e dell'ordinamento nazionale induce a valutare l'eventuale effetto in merito alla validità dell'adesione ai trattati UE. La capacità contributiva e l'interesse fiscale nazionale costituiscono limiti invalicabili rispetto al potere normativo comunitario.

⁵⁵ La Corte costituzionale, con la sentenza 8.6.1984, n. 170, nel pronunciarsi sul regime di applicazione delle fonti comunitarie nell'ordinamento interno, conciliava premesse dualistiche ed esigenze del processo di integrazione e spostando la risoluzione dell'antinomia sul piano dell'applicazione del diritto: negli ambiti di competenza del diritto comunitario, infatti, si affermava che la norma interna non può "venire in rilievo" ai fini della soluzione del giudizio, giacché, *consentendo alle limitazioni di sovranità negli ambiti definiti dai Trattati*, l'ordinamento italiano ha ammesso gli esiti integrativi che si producono tra i due ordinamenti. La conseguenza è il riconoscimento dell'applicazione prevalente del diritto comunitario da parte del giudice comune, senza necessità di sollevare questione di legittimità costituzionale della norma interna.

to delle competenze (circoscritte) attribuite dall'ordinamento sovranazionale e la prevalenza sul diritto nazionale⁵⁶, si è fondata su una interpretazione del diritto costituzionale con conseguente influenza sui rapporti tra le Corti e gli ordinamenti nazionali sovranazionali europei⁵⁷.

La incompletezza dell'armonizzazione e l'integrazione tra i principi europei e nazionali in particolare in materia fiscale ad opera delle giurisprudenze della Corte UE, ha creato tuttavia un progressivo ridimensionamento dei principi costituzionali fondamentali come gli artt. 3, 23 e 53 Cost. e dunque di quei controlimiti tradizionali operanti nel diritto tributario sostanziale e procedurale⁵⁸. Ciò si è verificato in particolare proprio in materia di aiuti di Stato e di tributi armonizzati, rendendo difficile stabilire la priorità in casi di doppia rilevanza secondo i più recenti orientamenti della Corte cost. esaminati. Tale ridimensionamento è stato generato anche dall'espansione dei divieti di restrizione, di discriminazione sanciti dal diritto UE necessari alla realizzazione dell'integrazione fiscale⁵⁹. Spesso l'interesse finanziario e quello della tutela

⁵⁶ La Corte di Giustizia ha riconosciuto sin dalla sentenza *Costa* (Corte Giust. UE, 15.7.1964, C-6/64), il primato del diritto UE, affermando che se si fosse ammessa la derogabilità del diritto comunitario da parte di norme interne successive, si sarebbe determinata la sostanziale vanificazione degli obiettivi del processo di integrazione. Nelle Sentenze *ENEL* causa 6/64, *Commissione/Rep. It.* Causa 38/69 del 1970, *Simmenthal* 106/77 del 9.3.1978. Con la sentenza *Melloni* (Corte Giust. UE, 26.2.2013, C-199/11), la Corte afferma che «il fatto che uno Stato membro invochi disposizioni di diritto nazionale, quand'anche di rango costituzionale, non può sminuire l'efficacia del diritto dell'Unione nel territorio di tale Stato».

⁵⁷ SCHILLACI, *Fonti del dir. UE (Dir Cost.)*, in *Enc Treccani on line*. L'affermazione di limiti costituzionali al primato, infatti, si inserisce in una dinamica di interazione tra Corti e ordinamenti. In tal senso, i cd. "controlimiti" finiscono per tradursi in fattori di integrazione tra ordinamento interno e ordinamento europeo, come riconosciuto, ormai, dallo stesso diritto primario dell'Unione.

⁵⁸ L'unicità dell'ordinamento e delle fonti (Cost. e UE) presuppone certamente un'armonia ed un'integrazione tra i principi comuni dei due ordinamenti ed il contemperamento tra i valori e diritti costituzionalmente garantiti a livello nazionale come la capacità contributiva. È evidente che un sistema unitario garantisce maggiormente il diritto di difesa e la tutela dell'affidamento dei contribuenti in materia tributaria attraverso l'applicazione di principi comuni e il riconoscimento di diritti fondamentali previsti a livello europeo, estendendo la loro portata applicativa in grado di rendere talvolta immuni gli stessi divieti comunitari talvolta eccessivamente penalizzanti per i contribuenti.

⁵⁹ La Cass. con sent. nn. 8817/2012 e 8818/2012, è giunta a ritenere che la stessa teoria dei controlimiti, che pure trovava ragionevoli giustificazioni negli anni 70-80 del secolo scorso, quando il processo di integrazione era nelle fasi iniziali, sembra oggi in aperta contraddizione con il concetto stesso di integrazione quale risulta attualmente anche in ragione dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia – che ha fornito prove sufficienti di tutela dei diritti fondamentali – e del richiamo alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

della concorrenza sovranazionale, sono stati infatti ritenuti inderogabili dai principi nazionali fondamentali come la tutela dell'affidamento, l'eguaglianza il diritto difesa e l'irretroattività secondo la giurisprudenza dell'UE⁶⁰, in particolare nell'applicazione di tutte quelle norme volte a garantire il recupero di risorse e ad evitare l'evasione in materia di tributi finanziari come l'IVA. Non è mancato, d'altro canto, analogo rafforzamento di principi come *ne bis in idem* e contraddittorio di origine CEDU, volti in parte a mitigare l'espansione delle libertà economiche a livello sovranazionale in ambito UE.

La giurisprudenza costituzionale e delle corti supreme, non ha ancora assunto una posizione univoca. Con la sentenza della nostra Corte cost. n. 102/2008, è stata per la prima volta riconosciuta, attraverso un approccio corretto di tipo unitario, la legittimità costituzionale di principi UE fondamentali che hanno ridotto la sovranità nazionale in materia fiscale (come il divieto di discriminazione fiscale e quello di aiuti di Stato in materia di fiscalità locale), evidenziando allo stesso tempo la rilevanza e la centralità che i principi costituzionali di eguaglianza e capacità contributiva, possono assumere in un contesto di tipo comunitario-internazionale. Non è mancata una posizione diversa assunta dalla stessa Corte cost. con sent. n. 125/2009 in settori particolari come quello contributivo, ove è stata invece riaffermata l'autonomia tra i due ordinamenti Costituzionali e UE rivendicata la sovranità nazionale. Le norme di fonte comunitaria, pur essendo direttamente applicabili e vincolanti per il giudice nazionale, resterebbero secondo la Corte, estranee al sistema delle fonti interne. Assolutamente rilevante è la posizione della nostra Corte Cost. la quale, nell'ordinanza n. 24/2017 di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia⁶¹, si è pronunciata più in generale sul rispetto e la rilevanza dei controlli interni cost. ma con specifico riferimento alla materia penale tributaria, ar-

⁶⁰ Si pensi alle sent. Corte Giust. del 17 luglio 2008, causa C-132/06 al caso *Lucchini* del 2007 cit. ed al caso *Montessori* del 6 Novembre 2018, C-622/16, ove in materia di aiuti di stato, sono stati considerati derogabili principi come la tutela dell'affidamento, certezza del diritto, dall'interesse finanziario sovranazionale e compromessa fortemente la discrezionalità amministrativa nazionale.

⁶¹ La Corte cost. con l'ord. di rinvio n. 24/2017, sottoponeva alla Corte UE la delicata questione relativa alla possibilità del giudice penale di disapplicare, a seguito della precedente sentenza della stessa Corte di Giustizia *Taricco I* dell'8.9.2015 causa C-105/14, in base all'art. 325 TFUE, parr. 1 e 2, che tutela gli interessi finanziari UE, la normativa sui termini più brevi di prescrizione dei reati in materia di gravi frodi IVA (c.d. carosello) anche quando l'omessa applicazione sia in contrasto con i principi supremi dell'ordine costituzionale dello Stato membro o con i diritti inalienabili della persona riconosciuti dalla Costituzione dello Stato membro.

ginando l'espansione incontrollata del diritto UE. È stato infatti affermato che di principio, *il diritto dell'Unione, e le sentenze della Corte di giustizia che ne specificano il significato ai fini di un'uniforme applicazione, non possono interpretarsi nel senso di imporre allo Stato membro la rinuncia ai principi supremi del suo ordine costituzionale. Naturalmente, la Corte di giustizia non è sollevata dal compito di definire il campo di applicazione del diritto dell'Unione, né può essere ulteriormente gravata dall'onere di valutare nel dettaglio se esso sia compatibile con l'identità costituzionale di ciascun Stato membro.* I giudici sovranazionali, nella sentenza *M.A.S., M.B. (Taricco II)* del 5.12.2017, causa C-42/17, come esaminato, a seguito di tale rinvio pregiudiziale alla Corte costituzionale, rivedendo il proprio precedente orientamento espresso nella sent. *Taricco I* dell'8.9.2015 causa C-105/14, sul potere del disapplicazione di norme sanzionatorie in contrasto con il diritto UE ed evidenziando le radici costituzionali comuni degli Stati membri, hanno riconosciuto alla luce del principio di legalità dei reati tributari, maggiori garanzie ai contribuenti in presenza di sanzioni repressive delle gravi frodi fiscali, basandosi proprio su un dettagliato esame di conformità dei principi costituzionali invocati in sede di rinvio pregiudiziale, con quelli elaborati dalla giurisprudenza delle Corti europee concernenti l'art 49 e l'art. 7, par. 1, CEDU⁶². Inoltre, i controlimiti sono stati utilizzati ed azionati in tale settore con riferimento al principio della tutela giurisdizionale sancito dall'art. 24 Cost., nei rapporti con l'ordinamento internazionale⁶³. Un limite più preciso è stato chiaramente individuato più in generale dalla Corte cost., con riferimento alle norme della CEDU ed ai diritti fondamentali, laddove si è stabilito⁶⁴ che l'attività interpretativa del giudice deve essere circoscritta nell'ambito della legittimità costituzionale⁶⁵. Pur restando ancora

⁶² In base alla sentenza *Taricco II*, emerge una distinzione ai fini dell'effettività degli interessi finanziari UE ed al contrasto alle attività fraudolente in materia di IVA, tra le misure sanzionatorie penali e gli altri strumenti di diritto tributario aventi le stesse finalità dissuasive previste in particolare nel nostro ordinamento da norme sanzionatorie non penali, sostanziali e procedimentali (come quelle in materia di frodi carosello). Per le prime soltanto sembrano valere a livello UE le garanzie riconosciute espressamente dalla sentenza *Taricco II* ai contribuenti a livello cost. ed in particolare quella del rispetto del principio di legalità che non consentono, in caso di inasprimento o di disconoscimento dei vantaggi fiscali attraverso principi europei volti ad assicurare interessi finanziari dell'UE, di superare limiti posti dall'ordinamento interno ed evitare la retroattività, salvaguardando la certezza del diritto e la tutela dell'affidamento.

⁶³ Cfr sent. Cass. pen. n. 28334/2016.

⁶⁴ Cfr. in particolare sent Corte cost. n. 184 dell'8 luglio 2015.

⁶⁵ La Cass. pen. nella sent. Cass. 33538 del 31.3.2016, ha ritenuto che le limitazioni di so-

controversa e delicata la questione della ripartizione delle competenze spettanti alle singole Corti in un sistema multilivello e l'individuazione dei limiti interni comuni all'erosione della sovranità fiscale anche giurisdizionale dei Paesi membri ad opera del diritto UE, sono proprio le norme e i principi sui diritti fondamentali sanciti in ambito europeo che, rafforzando e coordinandosi con la garanzie costituzionali anche in materia tributaria, attraverso l'elaborazione giurisprudenziale, assumono un ruolo centrale. Tali principi (che rappresentano i nuovi controlimiti integrati) e le loro modalità applicative ispirate alla effettività e proporzionalità, consentono di superare o almeno di attenuare la conflittualità ed il contrasto di interessi mediante un'adeguata ponderazione degli stessi, che dovrà ispirare l'attività del giudice tributario nazionale nell'esercizio delle proprie (vecchie e nuove) competenze. Ciò soltanto potrà garantire l'accettazione da parte degli Stati membri delle cessioni più importanti, ma inevitabili, di potestà tributaria e di parte del potere del giudice nazionale.

ranità non possono diventare vere e proprie cessioni da parte degli ordinamenti nazionali e dovranno avvenire nelle forme e nei limiti delle fonti normative che le consentono.