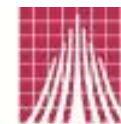




ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano

IL PROCESSO TRIBUTARIO

Il diritto dell'Ue nel processo tributario

Avv. Ilaria Azzariti

Dottore di Ricerca Diritto Ue, Università di Bologna

Primauté del diritto europeo: una disposizione comunitaria dalla conformazione esaustiva priva di efficacia ogni norma domestica con essa contrastante, sia precedente che successiva

Conseguenza

Disapplicazione della normativa interna: tale risultato si raggiunge con una operazione ermeneutica che conduce a rilevare l'inefficacia di una norma interna per contrasto con una disposizione comunitaria esaustiva → tale operazione è affidata a pubblica amministrazione e giudici che sono chiamati a dare applicazione alla legge.

Dubbi in giudizio di compatibilità tra norma interna e norma europea:

- 1) Sospensione del processo domestico nanti organo rinviante: 295 c.p.c.
- 2) Procedimento di rinvio pregiudiziale nanti alla Corte di giustizia: art. 267 TFUE
- 3) Effetti della sentenza: interpretazione validità atto comunitario (ha efficacia *ex tunc*, anche su rapporti sorti in data antecedente)

Principio di prevalenza già espresso dalla Corte di Giustizia:

→ Incondizionata e completa integrazione tra gli ordinamenti:
riconoscimento della diretta applicabilità della norma comunitaria
[cfr. Corte di Giustizia C-106/77, causa Simmenthal]

→ riconoscimento del primato all'interno degli Stati membri è stato più difficile:

tale percorso ha tuttavia portato all'affermazione del primato della norma europea nell'ordinamento italiano e alla non applicazione della norma interna di qualsiasi rango, anche costituzionale, contrastante con le disposizioni comunitarie

[inter alia Corte cost., n. 384 del 1994, salva teoria c.d. dei «controlimiti»]

Teoria dei «**controlimiti**»:

La Corte costituzionale ha rinunciato al sindacato sulle disposizioni comunitarie ad effetto diretto in virtù dell'art. 11 Cost. ma ha precisato di continuare a mantenere un controllo particolare per determinate ipotesi che travalicherebbe i limiti del citato art. 11.

I *controlimiti* intervengono nei casi di norme comunitarie che violano i principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e l'inviolabilità della persona.

La cultura della preminenza del diritto europeo sta facendo progressivamente presa sugli operatori portando a riconsiderare anche alcuni principi di diritto procedimentale e processuale domestico:

- Principio del giudicato
- Principio del contraddittorio procedimentale
- Principio del giusto processo
- Recepimento nel diritto processuale domestico mediante norme speciali per garantire effettività applicazione diritto Ue (cfr. aiuti di Stato)

Principio del giudicato

Res iudicata: artt. 2909 c.c. e 324 c.p.c.

Ogni ordinamento prevede dei criteri per stabilizzare le decisioni giurisdizionali

Questione: *può essere ritenuto inefficace il giudicato eventualmente formatosi su una decisione del giudice nazionale che abbia condotto ad una situazione contrastante con la normativa dell'Unione europea?*

Corte Ue afferma (causa C-213/13, sentenza 10 luglio 2014 *Pizzarotti*) :

-Disapplicazione cosa giudicata in caso di circostanze tassative: pronuncia giudici Ue che interpretano direttamente in modo diverso il rapporto tra diritto interno

-E comunque il principio **dell'intangibilità del giudicato** interno, ad eccezione della sola ipotesi in cui le norme procedurali nazionali permettano all'organo giurisdizionale nazionale, per ripristinare la conformità della situazione interna alla normativa dell'Unione (cfr. punto 62), di poter intervenire sulla cosa giudicata, modificandola o integrandola (cfr. punto 64) (p.e. revocazione)

Sentenza CGUE Kobler del 30 settembre 2003 (causa 224/01) : ha sancito la responsabilità dello Stato membro nei confronti del cittadino leso, quando la violazione del diritto comunitario sia stata attuata da organi giudiziari nazionali di ultima istanza.

(N.B. la decisione ha suscitato l'attenzione dei processualisti perché è apparsa come una forma di aggiramento del giudicato: infatti, il ricorrente, a cui era stata negata una determinata utilità patrimoniale con sentenza definitiva in Austria, aveva poi ottenuto la medesima utilità e sempre a carico del governo austriaco, sia pure a titolo di risarcimento del danno)

Nella sentenza n. 32678 Somogyi del 3 ottobre 2006 la Cassazione ha disposto la riapertura di un procedimento penale, in cui la sentenza era ormai definitiva, a causa di una pronuncia della Corte di Strasburgo che aveva ravvisato, all'interno di quel procedimento, gravi vizi procedurali. La suprema corte italiana si è posta il problema di mettere in discussione, con la propria pronuncia, l'intangibilità del giudicato concludendo però di non avere altra scelta, pena l'inattuazione della tutela europea dei diritti fondamentali.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano

Sentenza Lucchini C-119/05 del 18 luglio 2007: *“il diritto Ue osta all’applicazione di una disposizione nazionale, come l’art. 2909 del codice civile italiano, volta a sancire il principio dell’autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l’applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la cui incompatibilità con il mercato comune è stata dichiarata con decisione della Commissione delle Comunità europee divenuta definitiva”*

Non opera come querela nullitatis ogniqualvolta si scopra che il giudicato contrasta con una norma dell’Ue, vi deve essere stata una decisione della Commissione e/o della Corte di giustizia (chiamata in sede di rinvio pregiudiziale) sul punto.

→ Non è una disapplicazione *tout court*, ma il riconoscimento di sovranità

CTP Bologna 25 novembre 2013 (Eridania Sadam s.p.a. v. Equitalia)

Caso: Una sentenza della corte di cassazione decide in via definitiva un contrasto tra Agenzia delle Dogane e una società commerciale stabilendo l'obbligo a carico della società diversare un determinato importo. La società impugna la cartella notificata da Equitalia perché la Corte di Cassazione ha violato le disposizioni di ordine pubblico di Diritto dell'Unione, ed ha in ogni caso omesso di effettuare rinvio alla Corte di G.

Per la i giudici di merito la violazione del diritto dell'Unione non dà luogo ad un generale motivo di censura di una decisione interna passata in giudicato, bensì ad esperibilità del rimedio processuale interno della revocazione (che nel qual caso non era stato esperito)



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano

Diritto al contraddittorio procedimentale

- 1) Esempio di *primauté* del diritto europeo: formalizzazione di un principio generale di contraddittorio nel procedimento amministrativo e tributario
- 2) Principio che ha anche rilevanza processuale perché riguarda la corretta instaurazione del contraddittorio e formazione delle prova

-Art. 41, co. 1 e 2, Carta dei Diritti Ue (diritto di ogni persona ad essere ascoltata nel procedimento);

-Corte di Giustizia Ue ha riconosciuto quale regola generale dell'ordinamento europeo il principio di buon andamento e diritto al contraddittorio (Sopropè C-349707 del 18 dicembre 2008).

1) L'art. 6 del Trattato di Lisbona ha espressamente previsto la tutela dei diritti fondamentali nel sistema giuridico dell'Unione, attribuendo alle garanzie previste dalla Cedu il rango di principi generali del diritto dell'Unione e alla Carta di Nizza (Carta dei Diritti dell'Ue) lo stesso valore giuridico dei Trattati

2) Il nuovo assetto dell'Unione Europea scaturito dal Trattato di Lisbona ha contemplato la comunitarizzazione dei principi della Cedu inserendoli tra i principi dell'Ue validi e cogenti *erga omnes*

3) Ciò comporta un aumento delle garanzie per i contribuenti soggetti all'accertamento delle imposte armonizzate (di competenza dell'Ue ai sensi dell'art. 113 TFUE)

4) Problema per estensione tutele anche nell'ambito di procedimenti aventi ad oggetto imposte dirette (causa Cedu Ravon 21 febbraio 2008)

La questione si pone anche con riferimento all'applicabilità dell'art. 6 Cedu, in tema di giusto processo agli elementi strutturali del processo tributario

→La questione è importante in particolare con riferimento al cumulo tra sanzioni amministrative e penali (cfr. Causa Grande Stevens, Corte Cedu 4 marzo 2014):

Le sanzioni amministrative tributarie rientrano per la Cedu nell'ambito applicativo dell'art. 6 in quanto danno luogo alle garanzie del giusto processo. Le garanzie convenzionali si applicano in tutti i casi in cui il giudizio abbia ad oggetto una prestazione pecuniaria imposta a valenza punitiva e deterrente



Principio del giusto processo

A questo proposito ci si è posti il problema della compatibilità della struttura del processo tributario con i principi enunciati dalla Cedu, in particolare dall'art. 6, in materia di giusto processo:

« Ogni persona ha diritto che la sua causa sia esaminata equamente pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente ed imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti »



- Corte Cost. Sent. 11 marzo 2011, n. 80: le norme della Cedu sono parametri interposti di legittimità costituzionale tali che la loro violazione determina la illegittimità costituzionale delle norme interne
- Corte cass. sent. 12 agosto 2014, 17892: in caso di palese contrasto con la Cedu il giudice italiano può disapplicare la norma interna incompatibile

Caso: ord. n. 280 del 14 ottobre 2014 CTP Reggio Emilia, di rinvio alla Corte cost. per violazione delle norme d.lgs. n. 546 del 1992 con il principio di indipendenza dei giudici tributari: « La giustizia tributaria è inquadrata attraverso una apposita Direzione in uno dei Dipartimenti del Ministero dell'economia e delle finanze » (...) « Questo inquadramento genera non poche perplessità »

Rinvio a Corte cost. per non manifesta infondatezza di incostituzionalità per violazione artt. 101, 111 Cost, e tramite art. 117 Cost, violazione Cedu

Normativa speciale nel processo tributario (d.lgs. N. 546 del 1992)

per il recupero degli « aiuti di Stato »: importanza della disciplina europea (artt. 107 e 108 TFUE) ai fini delle imposte (anche dirette)

47 *bis* d.lgs. n. 546 del 1992 → sospensione di atti volti al recupero degli aiuti di Stato [Legge n. 101 del 2008] specificità [in vigore fino al 2013]

Il legislatore ha sentito il bisogno di dettare una disciplina specifica per garantire l'effettività dell'applicazione del diritto europeo nel contesto del processo tributario

I principi espressi dall'art. 47 *bis*, sono principi generali di prevalenza del diritto dell'Unione europea

2. Qualora la sospensione si fondi su motivi attinenti alla illegittimità della decisione di recupero la Commissione tributaria provinciale provvede con separata ordinanza alla sospensione del giudizio e all'immediato rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di giustizia delle Comunità europee, con richiesta di trattazione d'urgenza ai sensi dell'articolo 104-ter del regolamento di procedura della Corte di giustizia del 19 giugno 1991, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee n. L 176 del 4 luglio 1991, e successive modificazioni, se ad essa non sia stata già deferita la questione di validità dell'atto comunitario contestato. Non può, in ogni caso, essere accolta l'istanza di sospensione dell'atto impugnato per motivi attinenti alla legittimità della decisione di recupero quando la parte istante, pur avendone facoltà perché individuata o chiaramente individuabile, non abbia proposto impugnazione avverso la decisione di recupero ai sensi dell'articolo 230 del Trattato istitutivo della Comunità europea, e successive modificazioni, ovvero quando, avendo proposto l'impugnazione, non abbia richiesto la sospensione della decisione di recupero ai sensi dell'articolo 242 del Trattato medesimo ovvero l'abbia richiesta e la sospensione non sia stata concessa.

Nonostante la norma non sia più in vigore, i Giudici devono continuare, laddove si verta in materia di aiuti di Stato e più in generale in materia di applicazione del diritto dell'Ue ha garantire un favor nei confronti della decisione o della disposizione comunitaria, rinviando nel caso la questioni che dipendono dalla legittimità della stessa alla Corte di Giustizia Ue.

Grazie!



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano