

**GUIDA PROFESSIONALE AL
DIRITTO TRIBUTARIO DELL'UNIONE EUROPEA**

**PRINCIPI DI DIRITTO SOSTANZIALE
ED ISTITUTI PROCESSUALI**

di Andrea Bugamelli

L'AUTORE

L'Avv. Andrea Bugamelli, esperto e studioso in materia tributaria, svolge libera professione con sedi dell'attività in Ancona e Roma.

È pubblicista economico in primarie riviste, nelle quali si occupa di tematiche fiscali, contrattuali e di responsabilità professionale, mettendo a frutto anche l'esperienza acquisita nella revisione legale dei bilanci.

PREFAZIONE

Il presente contributo nasce dall'interesse dell'autore verso il diritto europeo dei tributi, oltre che dall'esigenza personale di dare sistematicità ad una vasta serie di dati e materiali raccolti nel corso del tempo.

Lo scritto si colloca sulla scia di un progetto più ambizioso di approfondimento della giurisdizione europea, nell'ottica di offrire la migliore tutela al contribuente tramite i diritti e gli strumenti riconosciuti dall'ordinamento comunitario.

La guida si snoda, nella prima parte, attraverso lo studio dei principi e delle libertà fondamentali, nei riflessi che comportano sull'obbligazione di imposta.

La seconda parte è invece dedicata agli istituti generali del processo europeo.

Il capitolo finale è riservato all'accesso alla Corte di Strasburgo per la tutela dei diritti fondamentali dell'uomo.

Ancona lì, 20 dicembre 2015

INDICE

PARTE PRIMA – PRINCIPI E DIRITTO SOSTANZIALE

1. L'ORDINAMENTO COMUNITARIO.....	8
2. LE FONTI DEL DIRITTO COMUNITARIO	11
<i>Il diritto primario</i>	<i>11</i>
<i>Principali previsioni di rilevanza fiscale nel diritto comunitario.....</i>	<i>12</i>
<i>Diritto derivato, regolamenti e direttive</i>	<i>15</i>
<i>Fonti derivate, la giurisprudenza comunitaria</i>	<i>18</i>
3. I PRINCIPI GENERALI	19
<i>Principi di attribuzione e sussidiarietà.....</i>	<i>21</i>
<i>Principio di effettività e di equivalenza</i>	<i>22</i>
<i>Principio di effettività ed equivalenza nel rimborso tributario</i>	<i>22</i>
<i>Principio di proporzionalità.....</i>	<i>24</i>
<i>Principio di leale cooperazione</i>	<i>25</i>
<i>Certezza del diritto e tutela del legittimo affidamento</i>	<i>25</i>
<i>Buona fede e giusto procedimento</i>	<i>28</i>
<i>Abuso del diritto.....</i>	<i>30</i>
<i>Principio “chi inquina paga”</i>	<i>33</i>
<i>Libertà fondamentali e principio di non discriminazione</i>	<i>33</i>
<i>Principio del primato del diritto europeo</i>	<i>34</i>
4. LE COMPETENZE DEGLI ORGANI EUROPEI IN MATERIA FISCALE.....	35
<i>Funzionamento degli organi europei.....</i>	<i>35</i>
<i>Le risorse finanziarie</i>	<i>38</i>
<i>Competenze degli organi europei e concetto di fiscalità negativa</i>	<i>38</i>
5. IL RAPPORTO TRA ORDINAMENTO EUROPEO E ORDINAMENTI INTERNI	40
6. LE LIMITAZIONI AL POTERE IMPOSITIVO DERIVANTI DALLA CEDU.....	45
<i>La tutela del patrimonio</i>	<i>45</i>
<i>Il giusto processo</i>	<i>46</i>
7. LA RESPONSABILITÀ PER VIOLAZIONE DELLE NORME COMUNITARIE	49
<i>Aiuti di Stato illegittimi.....</i>	<i>50</i>
<i>Restituzione del prelievo fiscale illegittimo</i>	<i>50</i>
<i>Risarcibilità del danno diverso dal prelievo fiscale illegittimo... ..</i>	<i>52</i>

8. LE LIBERTÀ FONDAMENTALI DELL'UNIONE EUROPEA.....	55
<i>Libertà di circolazione delle merci</i>	<i>55</i>
<i>Libertà di circolazione delle persone e delle imprese</i>	<i>57</i>
<i>Libertà di circolazione dei servizi</i>	<i>58</i>
<i>Libertà di circolazione dei capitali</i>	<i>59</i>
9. IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE TRIBUTARIA.....	61
<i>Giudizio di comparazione</i>	<i>63</i>
<i>Effetto discriminatorio.....</i>	<i>64</i>
<i>Cause di giustificazione e ragionevolezza</i>	<i>64</i>
10. GLI AIUTI DI STATO	65
11. I TRIBUTI ARMONIZZATI	68
<i>Iva.....</i>	<i>68</i>
<i>Dazi doganali</i>	<i>74</i>
<i>Accise.....</i>	<i>84</i>
12. L'IMPOSIZIONE INDIRETTA SULLA RACCOLTA DI CAPITALI.....	86
13. LE IMPOSTE DIRETTE E ARMONIZZAZIONE.....	88
<i>Direttiva madre-figlia e tassazione dei dividendi</i>	<i>88</i>
<i>Operazioni di riorganizzazione societaria.....</i>	<i>89</i>
<i>Convenzione multilaterale sul transfer pricing</i>	<i>90</i>
<i>Riporto perdite transfrontaliere</i>	<i>91</i>
<i>Tassazione del capitale</i>	<i>92</i>
14. I MONOPOLI.....	94
15. LA COOPERAZIONE TRA STATI	96

ooo000ooo

PARTE SECONDA – DIRITTO PROCESSUALE

16. PREMESSA	98
17. GLI ORGANI GIURISDIZIONALI EUROPEI	100
18. LE FONTI IMMANENTI E I PRINCIPI	102
<i>I diritti fondamentali della persona.....</i>	<i>103</i>
<i>Il principio del giusto processo.....</i>	<i>104</i>
19. LE COMPETENZE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELLA UNIONE EUROPEA	106
<i>La gradazione dei poteri</i>	<i>107</i>

20. I TIPI DI AZIONI E DOMANDE NELLA GIURISDIZIONE EUROPEA	109
<i>Azione di inadempimento contro uno Stato membro</i>	<i>109</i>
<i>Azione di annullamento di atti delle istituzioni europee</i>	<i>113</i>
<i>Azione per accertamento dell'illegittimità di atti di fonte europea</i>	<i>116</i>
<i>Azione per constatazione dell'inattività delle istituzioni europee</i>	<i>117</i>
<i>Azione di responsabilità extracontrattuale dell'Unione europea</i>	<i>118</i>
<i>Domanda di pronuncia pregiudiziale.....</i>	<i>119</i>
 21. LA RIPARTIZIONE DELLE COMPETENZE TRA CORTE E TRIBUNALE.....	124
<i>Competenze della Corte di giustizia</i>	<i>124</i>
<i>Competenze del Tribunale</i>	<i>124</i>
 22. LE CARATTERISTICHE ESSENZIALI DEL PROCESSO	126
<i>Le fasi processuali</i>	<i>126</i>
<i>Il contraddittorio</i>	<i>126</i>
<i>La privacy</i>	<i>127</i>
<i>L'impulso di ufficio.....</i>	<i>127</i>
 23. L'AZIONE IN GENERALE	128
<i>La legittimazione attiva.....</i>	<i>128</i>
<i>L'ampiezza del petitum</i>	<i>128</i>
<i>Interesse ad agire</i>	<i>128</i>
<i>La decisione pregiudiziale della Corte</i>	<i>129</i>
<i>La rinuncia agli atti</i>	<i>129</i>
 24. L'ATTIVITÀ DIFENSIVA	130
<i>Il difensore</i>	<i>130</i>
<i>La lingua processuale.....</i>	<i>130</i>
<i>Il deposito degli atti.....</i>	<i>131</i>
<i>I termini processuali</i>	<i>131</i>
<i>Il ricorso</i>	<i>132</i>
<i>Ammissibilità e irricevibilità del ricorso</i>	<i>134</i>
<i>Le eccezioni difensive</i>	<i>134</i>
<i>Le spese di lite</i>	<i>135</i>
 25. L'ITER PROCESSUALE.....	138
<i>Le fasi processuali</i>	<i>138</i>
<i>Il controricorso</i>	<i>138</i>
<i>Gli atti successivi alla costituzione delle parti</i>	<i>139</i>
<i>La relazione preliminare</i>	<i>139</i>
<i>L'istruttoria</i>	<i>139</i>
<i>La fase orale.....</i>	<i>141</i>
<i>I motivi nuovi, le conclusioni e la modificazione della domanda</i>	<i>143</i>

26. LA DECISIONE	145
<i>I provvedimenti del giudice</i>	<i>145</i>
<i>Efficacia delle sentenze</i>	<i>146</i>
<i>Procedimento in forma abbreviata</i>	<i>147</i>
<i>Procedimento accelerato</i>	<i>147</i>
<i>La decisione sulla domanda pregiudiziale</i>	<i>148</i>
<i>Incidenti di procedura</i>	<i>148</i>
 27. GLI EVENTI PARTICOLARI DEL PROCESSO	 150
<i>La contumacia</i>	<i>150</i>
<i>La litispendenza e la connessione</i>	<i>150</i>
<i>La sospensione e la riunione</i>	<i>151</i>
<i>Il litisconsorzio</i>	<i>151</i>
<i>L'intervento di terzi</i>	<i>152</i>
<i>I provvedimenti provvisori</i>	<i>153</i>
 28. IL GIUDIZIO DI IMPUGNAZIONE.....	 155
 29. IL RICORSO AVANTI ALLA CORTE EUROPEA DEI	
DIRITTI DELL'UOMO	156
<i>La Corte EDU</i>	<i>156</i>
<i>Il ricorso individuale.....</i>	<i>156</i>
<i>La rappresentanza in giudizio</i>	<i>158</i>
<i>La lingua</i>	<i>158</i>
<i>La decisione</i>	<i>158</i>
<i>La revisione.....</i>	<i>159</i>
<i>La rettifica di errori</i>	<i>160</i>
 30. BIBLIOGRAFIA	 161

PARTE PRIMA – PRINCIPI E DIRITTO SOSTANZIALE

§.1. L'ORDINAMENTO COMUNITARIO

L'architettura dell'Unione Europea si rivolge precipuamente alla tutela delle quattro libertà comunitarie, dette *libertà fondamentali*:

- libera circolazione delle merci;
- libera circolazione delle persone;
- libera circolazione dei servizi;
- libera circolazione dei capitali.

Le libertà costituiscono il presupposto basilare affinché possa essere raggiunta o comunque preservata quella finalità storica che ha ispirato la costituzione della Comunità economica europea (oggi Unione europea), ossia la liberalizzazione del mercato e la concorrenza tra imprese.

In questo contesto il prelievo fiscale effettuato dagli Stati membri può comportare distorsioni del mercato unico.

Da un lato può incidere sulla formazione dei prezzi e sulla competizione tra professionisti e imprese stabiliti in Stati diversi; dall'altro può ostacolare o favorire l'esercizio di attività economiche da parte di soggetti non residenti.

Dunque il coordinamento delle politiche fiscali degli Stati membri dell'Unione Europea diventa fondamentale per scongiurare alterazioni al mercato unico, non ammesse nei Trattati, ed altresì per evitare che la competizione a livello di normativa nazionale tributaria possa condurre al fenomeno dell'erosione della base imponibile a danno di altri Stati, dando luogo a squilibri finanziari ed economici.

A livello internazionale è assente un'autorità superiore che vincoli in modo diretto gli Stati nel delineare e perseguire le politiche fiscali; semmai i limiti originano da accordi internazionali, quali trattati, patti bilaterali o multilaterali, eccetera, all'insegna del mutuo consenso.

Invero le carte costituzionali dei Paesi più avanzati determinano sull'ordinamento interno degli effetti riflessi dal diritto internazionale. Basti pensare al principio di eguaglianza, che impone *ex se* un trattamento dello straniero non irragionevolmente deteriore rispetto a quello riservato al cittadino; oppure al principio di capacità contributiva, che tempera il principio del *World wide taxation* presupponendo un collegamento con lo Stato impositore.

Col Trattato CEE si è positivizzata la tutela della concorrenza e delle quattro libertà fondamentali nel mercato unico, rispetto alle quali gli

Stati membri hanno rinunciato all'esercizio della propria sovranità, rimessa alle istituzioni comunitarie.

Successivamente il Trattato di Maastricht ha effettuato il salto di qualità avviando un processo di unione politica e monetaria, quest'ultimo compiutamente realizzato con l'introduzione della moneta unica.

Al contempo la denominazione di "Comunità economica europea" è stata innovata in "Comunità europea", così rappresentando l'intento unificatore di stampo non solamente economico.

Sempre il Trattato di Maastricht ha ripartito le politiche dell'Unione Europea in quelli usualmente chiamati tre pilastri:

- 1) mercato comune europeo e con esso l'unione economica e monetaria, la politica del carbone e dell'acciaio e quella atomica, compendiate nelle Comunità europee;
- 2) politica estera e di sicurezza comune (c.d. Pesc);
- 3) cooperazione di polizia giudiziaria in materia penale, come strutturata a seguito delle modifiche intercorse col Trattato di Amsterdam.

Alla Comunità europea è stato affidato espressamente il compito di promuovere ed assicurare:

- a) lo sviluppo equilibrato delle attività economiche nel rispetto dell'ambiente (criterio della crescita sostenibile);
- b) la convergenza dei risultati economici;
- c) il perseguimento di un'elevata occupazione e un adeguato grado di protezione sociale;
- d) il miglioramento della qualità di vita e la coesione sociale a vantaggio delle regioni meno favorite;
- e) la solidarietà tra gli Stati membri anche attraverso meccanismi di contribuzione finanziaria a favore delle regioni meno sviluppate.

La Comunità europea – oggi denominata Unione europea a seguito del Trattato di Lisbona – si è dimostrata particolarmente attenta nel contrasto alla *concorrenza fiscale dannosa*, che consiste nella riduzione della pressione fiscale su certe fonti reddituali in alcuni Stati membri a scapito di altre fonti reddituali e in pregiudizio per altri Stati che si vedono sottratta materia imponibile.

La lotta contro tale fenomeno è stata avviata con il c.d. pacchetto Monti, che racchiudeva un progetto di Codice di condotta, approvato dalla Commissione il 1/10/1997, poi recepito nella risoluzione 1/12/1997 del Consiglio Ecofin e infine consacrato nella decisione del Consiglio Ecofin del 7/3/2003.

Il pacchetto Monti, e con esso il Codice di condotta, è espressamente finalizzato a ridurre gli effetti deleteri della concorrenza fiscale ossia la distorsione del mercato unico, le perdite di gettito tributario, la tendenza all'aumento del carico impositivo sul lavoro dipendente rispetto alle basi imponibili caratterizzate da maggiore mobilità, in un'ottica di coordinamento fiscale tra gli Stati membri.

§.2. LE FONTI DEL DIRITTO COMUNITARIO.

E' possibile rappresentare le fonti in tre gruppi:

- i Trattati istitutivi e le loro successive modificazioni, definiti anche il diritto primario;
- le fonti derivate, che trovano la loro rilevanza giuridica nei trattati e sono:
 - i regolamenti;
 - le direttive;
 - le decisioni;
 - le risoluzioni;
 - i pareri;
 - le raccomandazioni;
 - gli atti atipici (comunicazioni, libri bianchi e libri verdi);
 - gli accordi internazionali tra UE e paesi od organizzazioni terze;
 - gli accordi tra Stati membri;
 - gli accordi tra istituzioni dell'UE.

Per la sua importanza in ambito fiscale si segnala nuovamente la Risoluzione del Consiglio Ecofin dell'1/9/1997 (c.d. pacchetto Monti) che reca il progetto di Codice di condotta col quale si è avviato un processo di armonizzazione dell'imposizione diretta.

- il diritto complementare, che racchiude:
 - la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea;
 - il diritto internazionale;
 - i principi generali del diritto, ai quali talora si rifà la Corte di giustizia nel rendere le sue decisioni.

Il diritto primario:

Comprende essenzialmente i Trattati istitutivi e quelli successivamente intercorsi che hanno ristrutturato le Istituzioni europee. Ad oggi, tra le fonti primarie si annoverano:

- il *Trattato sull'Unione Europea* (c.d. TUE, approvato col trattato di Maastricht nel 1992 ed aggiornato dal trattato di Lisbona del 2007);
- il *Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea* (c.d. TFUE, approvato col Trattato di Lisbona del 2007 che ha innovato e sostituito il precedente Trattato di Roma che istituì la Comunità economica europea);
- la *Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea* (anche detta Carta di Nizza);

- i protocolli allegati ai trattati istitutivi e ai trattati modificativi;
- i trattati di adesione degli Stati membri dell'UE.

I due trattati TUE e TFUE:

- ripartiscono le competenze tra Unione Europea e Stati membri;
- legittimano il potere delle istituzioni europee;
- definiscono il quadro giuridico entro il quale le istituzioni europee attuano le politiche comunitarie.

I trattati sono vincolanti per gli Stati membri e talora dettano regole applicabili nei rapporti tra privati e Stati membri.

I trattati, in particolar modo il TUE e il TFUE, sono fonte di situazioni giuridiche soggettive in capo ai singoli, i quali divengono titolari di diritti a tutela immediata (CGE sent. 15/7/1964 causa C-6/64 *Costa*; sent. 05/02/1963 causa C-26/62 *Van Gend en Loos*; sent. 01/07/1969 cause riunite C-2/69 e C-3/69 *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders*), salvo si tratti di disposizioni programmatiche. Dunque, pur con i dovuti distinguo in base ai contenuti delle norme coinvolte, i trattati possono dettare regole e precetti vincolanti per gli Stati membri nei rapporti con i privati ed altresì riconoscere diritti in capo ai singoli.

Sulla diretta applicabilità delle norme comunitarie ai destinatari senza l'intermediazione degli organi statuali si veda CGE sent. 05/02/1963 causa C-26/62 *Van Gend en Loos*.

L'Unione Europea doveva dotarsi di una propria *Costituzione*, il cui progetto si è però interrotto nel 2005 a seguito del diniego opposto dalle popolazioni di Francia e Paesi Bassi nei referendum.

Di qui l'origine del Trattato di Lisbona, che ha riproposto alcuni contenuti della Costituzione europea quali l'unicità dell'Unione Europea, l'ampliamento delle competenze dell'UE, la ridefinizione del sistema delle fonti normative, i diritti fondamentali dell'uomo elaborati nella Carta dei diritti fondamentali.

Le principali previsioni di rilevanza fiscale nel diritto primario:

Sull'armonizzazione fiscale:

L'art. 113 TFUE programma l'armonizzazione delle legislazioni relative all'imposta sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo e alle altre imposte indirette, nella misura in cui ciò sia necessario ad assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno in regime di libera concorrenza.

Il processo di armonizzazione vede il ruolo promotore del Consiglio, chiamato ad adottare all'unanimità le relative disposizioni, previa consultazione (non vincolante) del Parlamento europeo.

Ai sensi dell'art. 115 TFUE il riavvicinamento tra le legislazioni degli Stati membri coinvolge sia la legislazione in senso stretto, sia le disposizioni regolamentari e amministrative.

Sulle finanze pubbliche:

L'art. 119 TFUE prescrive che l'adozione della politica economica a livello europeo sia fondata sullo stretto coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri, sulla definizione di obiettivi comuni, su un'economia di mercato aperta e in libera concorrenza, su un'unica moneta ed un'unica politica monetaria. Tutto questo, afferma l'art. 119, implica il rispetto di *“prezzi stabili, finanze pubbliche e condizioni monetarie sane nonché bilancia dei pagamenti sostenibile”*.

Sempre sul tema delle finanze pubbliche dei singoli Stati, l'art. 121 TFUE richiama l'attenzione sull'essere un fattore di interesse comune a tutta l'Unione europea e l'art. 126 TFUE vieta disavanzi pubblici eccessivi.

Sul principio di non discriminazione fiscale:

Trova espressione in diverse norme dei trattati:

- art. 110 TFUE: vieta agli Stati membri di riservare alle merci degli altri Stati membri un trattamento fiscale deteriore rispetto ai prodotti nazionali.
A tale scopo inibisce di applicare, direttamente o indirettamente, ai prodotti degli altri Stati membri, imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate ai prodotti nazionali simili oppure intese a proteggere indirettamente altre produzioni.
- art. 111 TFUE: vieta il ricorso alla fiscalità interna per favorire la vendita intra-UE dei prodotti nazionali rispetto a quelli degli altri paesi; quindi la norma stabilisce che *“i prodotti esportati nel territorio di uno degli Stati membri non possono beneficiare di alcun ristorno di imposizioni interne che sia superiore alle imposizioni ad essi applicate direttamente o indirettamente”*.
- art. 112 TFUE: per le imposizioni diverse da quelle indirette *“si possono operare esoneri e rimborsi all'esportazione negli altri Stati membri e introdurre tasse di compensazione applicabili alle importazioni provenienti dagli Stati membri, soltanto qualora le misure progettate siano state preventivamente approvate per un periodo limitato dal Consiglio, su proposta della Commissione”*.

Dalla lettura delle tre norme si evince che, ove il Paese membro non abbia produzioni concorrenziali (uguali, simili o anche sostitutive), non è soggetto a limiti di politica fiscale, non potendosi di fatto determinare un trattamento discriminatorio tra soggetti non residenti e residenti.

La normativa fiscale non dovrà neppure atteggiarsi – magari per il livello impositivo insostenibile – ad un blocco di fatto alla circolazione delle merci.

In virtù dell'art. 65 TFUE, il principio di non discriminazione subisce un temperamento attribuendo agli Stati membri la facoltà:

- di applicare disposizioni tributarie nazionali in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale;
- di prendere tutte le misure necessarie ad impedire violazioni della legislazione e delle regolamentazioni nazionali, in particolare nel settore fiscale e in quello della vigilanza prudenziale sulle istituzioni finanziarie, o di stabilire procedure per la dichiarazione dei movimenti di capitali a scopo di informazione amministrativa o statistica, o di adottare misure giustificate da motivi di ordine pubblico o di pubblica sicurezza.

L'art. 65, comma 3, TFUE, precisa che tali misure derogatorie non possono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali.

Sull'apertura delle frontiere:

L'art. 3, lett. a), TUE ha vietato l'istituzione di dazi doganali o tasse ad effetto equivalente per le merci che circolano, in entrata e in uscita, tra gli Stati membri. L'eliminazione delle dogane interne alla Comunità europea costituisce applicazione della libertà di circolazione delle merci.

Per le merci provenienti da Stati non appartenenti alla Comunità europea è prevista una tariffa doganale unica.

Sugli aiuti di Stato:

L'art. 107 TFUE ne sancisce in via generale il divieto – ma con diverse eccezioni – allorché l'utilizzo di risorse statali, sotto qualsiasi forma, favorisca talune imprese o produzioni ed incida sugli scambi tra Stati membri, falsando o minacciando la concorrenza. Quindi l'aiuto di Stato che non rechi tale conseguenze è legittimo.

La norma non fa riferimento alle imprese o produzioni nazionali; quindi il divieto sussiste anche per eventuali aiuti introdotti per favorire insediamenti esteri provenienti da determinati Stati. Una simile ipotesi potrebbe innestarsi in un rapporto di

reciprocità tra due Stati membri, col quale l'aiuto di uno Stato favorisce le imprese dell'altro Stato e viceversa, in modo da aggirare il divieto.

Anche i tributi possono assumere i contorni dell'aiuto di Stato vietato, facendo riferimento l'art. 107 TFUE a "*qualsiasi forma*" di intervento; d'altro canto il fenomeno della traslazione di imposta insegna che i tributi si riflettono sui costi e sul prezzo.

Sui monopoli pubblici:

L'art. 37 TFUE non dispone l'immediata abrogazione dei monopoli di Stato ma pone i presupposti per la loro graduale eliminazione.

Diritto derivato, regolamenti e direttive:

I *regolamenti* sono immediatamente e direttamente applicabili nel diritto interno.

La Corte di Giustizia ha criticato la mera riproduzione dei contenuti dei regolamenti negli atti legislativi dei singoli Stati in quanto, oltre che inutile, è potenzialmente foriera di confusione, equivocità e disallineamento tra le varie legislazioni nazionali. La Corte ha per l'appunto accertato la violazione del diritto comunitario da parte della Repubblica Italiana che si era limitata a riprodurre le disposizioni dei regolamenti comunitari senza uniformare la propria legislazione (CGE sent. 07/02/1973 causa C-39/72 *Commissione/Italia*).

Le prescrizioni contenute nei regolamenti sono efficaci a partire dal ventesimo giorno successivo alla pubblicazione della Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea oppure dalla diversa data indicata nel regolamento stesso.

Tra i regolamenti più rilevanti in area fiscale si segnalano:

a) *in materia doganale:*

- istituzione tariffa doganale comune (Reg. 950/68) e sua revisione (Reg. 2658/87);
- codice doganale comunitario (Reg. 2913/93) e sua attuazione (Reg. 2454/93);
- nuovo codice doganale (Reg. 952/13)
- definizione origine delle merci (Reg. 802/68);
- franchigia doganale (Reg. 1544/69);
- regime delle spedizioni (Reg. 222/77);
- rimborsi e ripetizione dei dazi (Reg. 1430/79 e 1697/79);
- documento tariffario unico (Reg. 678/85 e 679/85) e sua revisione (Reg. 717/91);
- informazione tariffaria (Reg. 1715/90);
- mutua assistenza tra le autorità amministrative (Reg. 115/97).

b) *in altri settori fiscali:*

- sistema Intrastat (Reg. 2137/85);
- scambio di informazioni (Reg. 218/92) e sua attuazione (Reg. 3046/92).

Le *direttive* sono la fonte più utilizzata in ambito tributario e sono emanate dal Consiglio. Hanno natura programmatica e definiscono gli obiettivi da raggiungere entro un determinato termine, lasciando agli Stati la concreta individuazione degli strumenti applicativi. Fanno eccezione le direttive c.d. *self executing*.

L'efficacia della direttiva parte dal ventesimo giorno successivo alla pubblicazione della Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea oppure dalla diversa data indicata nella direttiva stessa.

L'emanazione della direttiva implica un comportamento dello Stato secondo buona fede; ciò significa il dovere di promulgare la normativa interna intimamente rispondente agli obiettivi assegnati e il divieto di emanare disposizioni in contrasto con essi.

Tra le principali direttive di segnalano:

- a) *in materia Iva*, la c.d. “sesta direttiva” n. 388/77, poi sostituita dalla Direttiva n. 2006/112/CE. L'attuazione nel diritto italiano corrisponde al D.P.R. 633/72 e successive modifiche.
- b) *settore accise*:
 - Direttiva n. 92/12/CEE, che ha fissato le regole generali, poi modificata dalla Direttiva n. 2008/118/CEE;
 - Direttive n. 92/79/CEE e 92/80/CEE, che hanno promosso la norme specifiche per i tabacchi, poi modificate dalle Direttive n. 95/59/CEE e 2010/12/UE;
 - Direttive n. 92/81/CEE e 92/82/CEE e 92/510/CEE per gli olii minerali;
 - Direttive n. 92/83/CEE e 92/84/CEE per alcol e bevande alcoliche;
 - Direttiva n. 2003/96/CEE per elettricità e prodotti energetici.

La loro attuazione nel diritto italiano è avvenuta con il D.Lgs. 504/95 e successive modifiche.

- c) *imposizione indiretta sugli affari*: la Direttiva n. 335/69 (poi modificata dalle Direttive n. 79/73 e 80/73, 553/74, 303/85 e 2008/7/CE) ha disciplinato la tassazione della raccolta di capitali, in particolare imposta di bollo su emissione, negoziazione e circolazione di titoli rappresentativi di partecipazione e titoli di credito e l'imposta sul conferimento di

capitali in società. L'attuazione nell'ordinamento italiano la si ritrova nel D.P.R. n. 131 del 1986.

d) *imposte dirette*, per le quali si segnalano:

- l'art. 115 TFUE, ai sensi del quale il Consiglio può deliberare all'unanimità e stabilire direttive per il ravvicinamento delle legislazioni nazionali;
- la Direttiva n. 85/611/CEE (sulla tassazione dei capitali e degli organismi di investimento collettivo) recepita da ultimo con i D.Lgs. n. 83 e 84 del 1992;
- la Direttiva n. 90/434/CEE (sulle fusioni, scissioni, conferimento e scambi azionari a carattere intracomunitario) recepita da ultimo con il D.lgs. 543/92;
- la Direttiva n. 90/435/CEE (c.d. direttiva "madre-figlia" per la tassazione delle società partecipate a livello comunitario) recepita da ultimo con il D.Lgs. 136/93;
- la Direttiva n. 2003/48/CE (sui redditi di capitale erogati a favore di cittadini UE non residenti) recepita dal D.Lgs. 84/05;
- la Direttiva n. 2009/49/CE modificata dalla Direttiva n. 2004/76/CE (su interessi, *royalties* e canoni tra società consociate) recepita con D.Lgs. 143/05.

e) *materia procedurale*:

- Direttive n. 1976/308/CEE, 1979/1071/CEE e 2001/44/CE (riscossione dei crediti tributari vantati da uno Stato membro sui beni di privati posti in un altro Stato);
- Direttive n. 1977/799/CEE, 1979/1070/CEE, 1992/12/CEE e 2011/16/EU (sullo scambio di informazioni tra Stati).

Le direttive *self-executing* hanno efficacia diretta solo verticale e possono essere fatte valere unicamente dai privati contro lo Stato inadempiente, quest'ultimo da intendersi come pubbliche amministrazioni, organi, enti pubblici ed enti territoriali ovvero soggetti privati che esercitino funzioni pubbliche o servizi di pubblico interesse (CGE sent. 12/07/1990 causa C-188/89 *Foster*).

Al contrario non è ammessa l'efficacia orizzontale delle direttive *self executing* nei rapporti tra soggetti privati; nondimeno, gli effetti pregiudizievoli che incontra il privato nell'impossibilità di far valere un proprio diritto contro terzi a causa della mancata attuazione della norma comunitaria, potrà tradursi nella richiesta risarcitoria contro lo Stato

membro inadempiente (CGE sent. 14/07/1994 causa C-91/92 *Faccini Dori*).

Fonti derivate, la giurisprudenza comunitaria:

Le decisioni rassegnate dalla Corte di giustizia dell'Unione europea forniscono un importante contributo nel delineare l'assetto dell'ordinamento comunitario, assicurando l'uniforme interpretazione ed applicazione delle norme europee.

A tale scopo la Corte è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale, sull'interpretazione dei trattati nonché sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione (art. 267 TFUE).

Per i tributi che non godono di una disciplina comunitaria specifica, in pratica, quando si versa fuori dall'ambito dei tributi indiretti (Iva, accise e dazi), le pronunzie della Corte finiscono col divenire fonte di diritto positivo, pur con i limiti connaturati alla sua funzione giurisdizionale.

Anticipando quanto si dirà più avanti, assumono notevole importanza le sentenze pregiudiziali della Corte con le quali l'organo giurisdizionale europeo viene chiamato dal giudice nazionale a vagliare il significato da attribuire alla norma comunitaria, interpretazione alla quale poi il medesimo giudice nazionale sarà tenuto ad adeguarsi nell'emettere la decisione sulla fattispecie concreta.

Il giudice nazionale ha facoltà di sollevare il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia quando sussiste un dubbio interpretativo sulla norma comunitaria o una sospetta violazione del diritto europeo da parte dell'ordinamento interno. Tale facoltà diviene obbligo per i giudici di ultima istanza.

Il contenuto della sentenza emessa dalla Corte è vincolante nel procedimento ove si è innestato il rinvio pregiudiziale, in tutti i gradi, quindi anche nell'eventuale impugnazione o nel giudizio di riassunzione in caso di cassazione con rinvio della sentenza di appello.

La sentenza è vincolante fuori dal giudizio remittente per i giudici di tutti gli Stati membri che si trovino a giudicare una medesima questione già affrontata dalla Corte.

Le sentenze della Corte sono efficaci *ex tunc*. La retroattività è però temperata dai principi di certezza del diritto e tutela dell'affidamento, in virtù dei quali la Corte può far salvi i diritti acquisiti dai terzi in buona fede i quali, prima della sentenza, abbiano fatto affidamento sulla legittimità della normativa nazionale.

§.3. I PRINCIPI GENERALI.

I principi dell'ordinamento comunitario possono dividersi in due macrocategorie.

Da un lato si trovano quei principi positivizzati nei trattati, che possono essere definiti ordinamentali, tra i quali si richiamano il principio di sussidiarietà, di proporzionalità (art. 5 TUE e Protocollo n. 2 al Trattato di Lisbona) e di leale collaborazione tra gli Stati membri (art. 4 TUE).

Vi sono poi quei principi immanenti all'ordinamento comunitario, che sono comuni alle Carte costituzionali degli Stati membri e che sono definibili come principi generali o fondamentali, rivolti alla tutela delle posizioni giuridiche soggettive individuali di cittadini e persone giuridiche. Tra essi ritroviamo i principi di certezza giuridica, la tutela dell'affidamento e della buona fede.

I principi generali, unitamente ai Trattati, si pongono come un limite alle fonti secondarie comunitarie, in primis regolamenti e direttive; svolgono poi una funzione orientativa per l'interprete, sia esso la Corte di Giustizia o il giudice nazionale. Tuttavia, i principi generali stentano a trovare immediato effetto giuridico, soprattutto negli ordinamenti interni, necessitando di una disciplina applicativa o comunque di un espresso richiamo al diritto comunitario.

A latere dei trattati troviamo la *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea* che tratteggia i valori comuni, quindi i diritti, le libertà e i principi ai quali si rifà l'Unione Europea. La Carta, licenziata il 7/12/2000, è stata teoricamente innalzata allo stesso grado di importanza e vincolatività dei trattati istitutivi laddove l'art. 6 TUE stabilisce che L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi ivi sanciti.

Per quanto concerne la materia tributaria, le disposizioni della Carta maggiormente interessanti sono:

- l'art. 7 «Rispetto della vita privata e della vita familiare»;
- l'art. 8 «Protezione dei dati di carattere personale»;
- l'art. 15 «Libertà professionale e diritto di lavorare»;
- l'art. 16 «Libertà di impresa»;
- l'art. 17 «Diritto di proprietà»;
- l'art. 21 «Non discriminazione»;
- l'art. 41 «Diritto ad una buona amministrazione»;
- l'art. 42 «Diritto di accesso ai documenti »;
- l'art. 47 «Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale »;
- l'art. 49 «Principi della legalità e della proporzionalità dei reati e delle pene»;
- l'art. 50 «Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato»;
- l'art. 54 «Divieto dell'abuso del diritto».

Deve tenersi a mente che, ai sensi dell'art. 51 la Carta non introduce competenze nuove o compiti nuovi in capo all'Unione europea, né modifica le competenze e i compiti definiti dai trattati.

Rimettendoci all'attuale quadro giurisprudenziale, la predetta disposizione implica che gli effetti giuridici della Carta non si riverberano su ogni situazione giuridica soggettiva, tanto meno hanno efficacia generalizzata sugli ordinamenti nazionali. E ciò vale non solamente per le prescrizioni racchiuse nella Carta ma anche per i principi generali europei.

La Corte di giustizia si è pronunciata sull'art. 51 osservando che *“Da una costante giurisprudenza della Corte risulta infatti sostanzialmente che i diritti fondamentali garantiti nell'ordinamento giuridico dell'Unione si applicano in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, ma non al di fuori di esse.*

A tal proposito la Corte ha già ricordato che essa, per quanto riguarda la Carta, non può valutare una normativa nazionale che non si colloca nell'ambito del diritto dell'Unione. Per contro, una volta che una siffatta normativa rientra nell'ambito di applicazione di tale diritto, la Corte, adita in via pregiudiziale, deve fornire tutti gli elementi di interpretazione necessari per la valutazione, da parte del giudice nazionale, della conformità di tale normativa con i diritti fondamentali di cui essa garantisce il rispetto (...)

Di conseguenza, dato che i diritti fondamentali garantiti dalla Carta devono essere rispettati, quando una normativa nazionale rientra nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione, non possono quindi esistere casi rientranti nel diritto dell'Unione senza che tali diritti fondamentali trovino applicazione. L'applicabilità del diritto dell'Unione implica quella dei diritti fondamentali garantiti dalla Carta.

Ove, per contro, una situazione giuridica non rientri nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, la Corte non è competente al riguardo e le disposizioni della Carta eventualmente richiamate non possono giustificare, di per sé, tale competenza (...)

Tali considerazioni corrispondono a quelle sottese all'articolo 6, paragrafo 1, TUE, ai sensi del quale le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione come definite nei trattati (...). Allo stesso modo, ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 2, della Carta, essa non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle competenze dell'Unione, né introduce competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti nei trattati” (cfr. CGE sent. 26/02/2013 causa C-617/10 Aklagaren).

Oltre alla Carta, l'art. 6 TUE riconosce altresì i diritti fondamentali garantiti dalla *Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali* (CEDU) e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri. Tali diritti vanno espressamente a far parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali.

Tuttavia la rilevanza concreta della CEDU viene menomata dalla lettura restrittiva dell'art. 6 TUE secondo la quale il ridetto articolo non avrebbe incluso nel diritto europeo la Convenzione, bensì costituisce il presupposto di diritto in virtù del quale l'Unione europea potrà in futuro aderirvi, così superando la posizione espressa dalla Corte di Giustizia

che aveva rilevato l'incompetenza della Comunità europea ad aderirvi (CGE parere 2/94 del 28/03/1996).

Dunque, affinché la CEDU possa avere compiuta espressione, si dovrà attendere uno specifico accordo di adesione ai sensi del Protocollo n. 8 al Trattato di Lisbona, dal quale discenderà l'operatività e cogenza immediata delle previsioni della CEDU, che si eleveranno a pieno titolo a principi generali di cui dovrà tenere conto la Corte di giustizia dell'Unione europea nell'applicazione del diritto europeo.

Sulle problematiche attinenti al rapporto tra la CEDU e l'ordinamento europeo e sulle difficoltà che si frappongono all'adesione dell'Unione europea alla Convenzione si veda il parere n. 2/13 del 18/12/2014 reso dalla Corte di giustizia in Seduta plenaria.

In modo conforme a quanto testé rilevato, l'orientamento maggioritario della giurisprudenza italiana ha inteso limitare la concreta rilevanza di tali diritti fondamentali della Convenzione e ne ha disconosciuto l'applicabilità diretta, nel convincimento che l'art. 6 TUE abbia valore programmatico e di indirizzo. Dunque, l'eventuale norma interna in contrasto con la CEDU non può essere disapplicata dal giudice nazionale, dovendo invece essere sollevata la questione di illegittimità costituzionale in relazione all'art. 117, comma 1, Cost. (Corte Cost. sent. 24/10/2007 n. 348 e sent. 24/10/2007 n. 349).

In ordine alla rilevanza fiscale dei principi della Convenzione si rimanda allo specifico capitolo (*infra* §.6).

Sempre per quanto concerne i principi di base dell'ordinamento comunitario, quelli che attingono la materia tributaria sono i principi di sussidiarietà, effettività, proporzionalità e leale collaborazione tra Stati; tra i principi generali troviamo la certezza giuridica, la tutela dell'affidamento e della buona fede, il giusto procedimento e il giusto processo, il divieto dell'abuso del diritto.

Principi di attribuzione e sussidiarietà:

L'art. 5 TUE sancisce che la delimitazione delle competenze dell'Unione si fonda sul principio di attribuzione, in virtù del quale l'Unione agisce esclusivamente nei limiti delle competenze che le sono attribuite nei trattati per realizzare gli obiettivi ivi stabiliti e qualsiasi competenza non attribuita all'Unione appartiene agli Stati membri.

L'art. 5 TUE richiama il principio di sussidiarietà, in forza del quale, nei settori che non sono di sua competenza esclusiva, l'Unione interviene soltanto se e in quanto gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati membri, né a livello centrale né a livello regionale e locale.

Principi di effettività e di equivalenza:

Gli Stati membri sono chiamati ad applicare ed attuare le disposizioni comunitarie oltre che a svolgere le attività prodromiche all'affermazione dell'ordinamento comunitario.

A corollario, i cittadini europei devono essere ammessi dai loro Stati ad avvalersi di strumenti idonei a garantire la tutela dei diritti di fonte comunitaria; siffatti strumenti debbono essere almeno equivalenti a quelli previsti dallo Stato membro per la tutela dei diritti di fonte interna.

La Corte, ripercorrendo i suoi precedenti, evidenzia che *“spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi effetto diretto. Tuttavia, dette modalità non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna, né rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario”* (cfr. CGE sent. 14/12/1995 cause riunite C-430/93 e C-431/93 *Jeroen Van Schijndel*).

Ne discende altresì l'operatività del *principio di buona amministrazione* che si esplica nei sottostanti principi di buona fede, imparzialità, efficienza, adeguatezza, motivazione, proporzionalità, contraddittorio, trasparenza e responsabilità della pubblica amministrazione.

La piena esplicazione del principio di effettività presuppone il giusto processo e il giusto procedimento, in virtù del quale le regole dell'ordinamento interno non debbono seguire percorsi di tali complessità da comportare, in sostanza, la limitazione irragionevole del riconoscimento del diritto.

Principi di effettività ed equivalenza nel rimborso tributario:

Con riguardo all'indebito tributario, la giurisprudenza europea afferma in modo granitico che l'azione di rimborso non può subire preclusioni procedurali e processuali interne che inibiscano o dissuadano il suo esercizio (es. per quanto concerne termini di prescrizione e decadenza, modalità e condizioni dell'azione).

La legittimità delle modalità necessarie ad esercitare il rimborso va soppesata in base ai canoni di ragionevolezza e proporzionalità.

La Corte ha statuito che *“la previsione di un termine di decadenza di due anni entro il quale il soggetto passivo può reclamare il rimborso dell'IVA versata a torto nei confronti dell'amministrazione finanziaria, mentre il termine di prescrizione per le azioni di ripetizione dell'indebito oggettivo tra privati è decennale, non è di per sé contraria al principio di effettività. Risulta pertanto dalle considerazioni che precedono che il principio di effettività non osta ad una normativa nazionale in*

materia di ripetizione dell'indebito che prevede un termine di prescrizione per l'azione civilistica di ripetizione dell'indebito, esercitata dal committente di servizi nei confronti del prestatore di tali servizi, soggetto passivo dell'IVA, più lungo rispetto al termine di decadenza previsto per l'azione di rimborso di diritto tributario, esercitata da detto prestatore nei confronti dell'amministrazione finanziaria, purché tale soggetto passivo possa effettivamente reclamare il rimborso dell'imposta di cui trattasi nei confronti della predetta amministrazione. Quest'ultima condizione non è soddisfatta qualora l'applicazione di una normativa siffatta abbia la conseguenza di privare completamente il soggetto passivo del diritto di ottenere dall'amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA non dovuta che egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi” (cfr. CGE sent. 15/12/2011 causa C-427/10 Banca Popolare Veneta S.p.a.).

La Corte di Giustizia si è più volte espressa contro irragionevoli compressioni, processuali e procedimentali previste dagli ordinamenti nazionali, che si frappongano al rimborso del tributo indebito.

Afferma la giurisprudenza che “un soggetto d'imposta può richiedere, con effetto retroattivo al giorno dell'entrata in vigore della normativa nazionale contraria alla sesta direttiva, il rimborso dell'IVA indebitamente versata conformemente alle modalità procedurali stabilite dall'ordinamento giuridico interno dello Stato membro interessato, sempreché tali modalità non siano più onerose di quelle inerenti ad analoghe azioni di natura interna, né congegnate in modo tale da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti attribuiti dall'ordinamento giuridico comunitario” (cfr. CGE sent. 6/7/1995 causa C-62/93 BP Supergaz).

Ed ancora si è statuito che “il diritto comunitario osta a che azioni dirette al rimborso di tributi riscossi in violazione della direttiva possano essere respinte sul motivo che l'imposizione di tali tributi è conseguenza di un errore scusabile delle autorità dello Stato membro, in quanto i tributi di cui trattasi sono stati riscossi per un lungo periodo senza che né questi né i soggetti passivi dei tributi fossero consapevoli della loro illegittimità” (cfr. CGE sent. 2/12/1997 causa C-188/95 Fantask).

Inoltre “una normativa nazionale che fissa modalità di rimborso dell'eccedenza dell'Iva più gravose per una categoria di soggetti passivi sulla base di un presunto rischio di frode, senza che sia consentito al contribuente dimostrare l'assenza di frodi o evasioni fiscali al fine di beneficiare di condizioni meno severe, non costituisce un mezzo proporzionato all'obiettivo della repressione delle frodi e delle evasioni fiscali ed incide in misura eccessiva sugli obiettivi e sui principi della sesta direttiva Iva” (cfr. CGE sent. 10/07/2008 causa C-25/07 Alicja Sosnowska).

Principio di proporzionalità:

Impone il giusto equilibrio tra le finalità dell'ordinamento comunitario e gli strumenti adottati dalle istituzioni europee e dagli Stati membri, nel senso che l'eventuale compressione dei diritti e degli interessi legittimi individuali deve essere inevitabile e ragionevole o comunque resa necessaria dall'assenza di soluzioni alternative meno incisive.

Nel verificare in concreto la legittimità dell'azione istituzionale deve aversi riguardo ai parametri di:

- idoneità, cioè la capacità della norma di perseguire l'obiettivo;
- necessità, come mancanza di un'alternativa;
- adeguatezza, ossia il corretto bilanciamento tra interesse pubblico e privato.

In ambito tributario il principio di proporzionalità svolge un ruolo rilevante.

“in conformità al principio di proporzionalità, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria controversa. Così, se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine. Essi non possono quindi essere utilizzati in modo tale da rimettere sistematicamente in questione il diritto alla deduzione dell'IVA, il quale è un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia” (CGE sent. 18/12/1997 cause riunite C-286/94, C-340/95 e C-401/98 *Garage Molenheide*).

Al contempo la Corte ha avuto modo di pronunciarsi sulle presunzioni assolute in favore del fisco, evidenziandone la possibile irragionevolezza e sproporzionalità.

“Contrariamente a una presunzione semplice, una presunzione assoluta andrebbe oltre quanto necessario per garantire un'efficace riscossione e pregiudicherebbe il principio di proporzionalità, in quanto non consentirebbe al soggetto passivo di fornire la prova contraria sotto il controllo giurisdizionale del giudice” (CGE sent. 18/12/1997 cause riunite C-286/94, C-340/95 e C-401/98 *Garage Molenheide*)

Si è visto prima come la proporzionalità funga da metro di misura per valutare il legittimo accesso ai rimborsi di imposta contro tortuosità procedurali e processuali.

Più nello specifico, è stata censurata la norma che subordinava il rimborso alla presentazione di un duplicato della fattura originale *“se lo smarrimento della fattura o del documento di importazione non è imputabile al soggetto passivo e se è pacifico che, tenuto conto delle circostanze, non vi è rischio di domande di ulteriori rimborsi”*, non potendosi oscurare il diritto alla ripetizione delle somme con l'esigenza di reprimere frodi fiscali, contrastabili altrimenti (CGE sent. 11/6/1998 causa C-361/96 *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises*).

Con attenzione all'accertamento fiscale, la Corte ha altresì dichiarato l'illegittimità della normativa interna che impedisca di provare l'effettività delle spese in modo da metterle in deduzione laddove l'interesse erariale può essere sufficientemente tutelato dalla individuazione dei documenti che il contribuente deve presentare atti a dimostrare la natura e veridicità delle spese (CGE sent. 8/7/1999 causa C-254/97 *Société Baxter*).

Il principio di proporzionalità viene adottato anche per contemperare gli interessi primari degli Stati membri rispetto agli obiettivi dell'Unione Europea, tra i quali spiccano le libertà fondamentali.

La proporzionalità può essere invocata per contestare le misure sanzionatorie nazionali rivolte al contrasto degli illeciti fiscali.

Una disciplina nazionale che sanzioni le infrazioni concernenti l'IVA all'importazione più severamente di quelle concernenti l'IVA sulle cessioni di beni all'interno del paese è sproporzionata, rispetto alla diversità delle due categorie di infrazioni, quando la sanzione comminata per il caso dell'importazione comporta, di norma, pene detentive e la confisca della merce in forza delle norme intese a reprimere il contrabbando, mentre sanzioni comparabili non sono contemplate o non sono applicate in modo generale, nel caso di infrazione all'IVA negli scambi interni (CGE sent. 25/2/1988 causa C-299/86 *Rainer Drexler*).

Principio di leale cooperazione:

È sancito dall'art. 4, comma 3, TUE nei rapporti tra Unione europea e Stati membri e dall'art. 13, comma 2, TUE nei rapporti tra istituzioni europee.

Il principio di leale collaborazione attribuisce diritti e tutele ai soli Stati membri e alle istituzioni comunitarie, mentre non produce effetti diretti nei rapporti tra privati e Stati membri (CGE sent. 15/1/1986 causa C-44/84 *Derrick Guy Edmund Hurd*).

Il principio in parola viene richiamato, per quanto concerne la fiscalità, in ordine alla regolamentazione e attuazione dello scambio di informazioni (CGE sent. 12/6/1990 causa C-8/88 *Germania/Commissione*), nonché per implementare la collaborazione tra Stati contro le frodi comunitarie in virtù della disposizione espressa nell'art. 325 TFUE.

Certezza del diritto e tutela del legittimo affidamento:

La certezza del diritto impone che sia licenziata dagli Stati membri come pure dalle istituzioni europee una normativa chiara e precisa, che non dia adito ad incertezze ed ambiguità.

“Il principio della certezza del diritto costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario, il quale esige, segnatamente, che la normativa sia chiara e precisa, affinché i singoli possano conoscere senza ambiguità i propri diritti ed obblighi e regolarsi di conseguenza” (cfr. CGE sent. 14/05/2005 causa C-110/03 *Belgio/Commissione*, che si richiama ai precedenti 09/07/1981 causa 169/80 e 13/02/1996 causa C-143/93 *Gebroeders van Es Douane Agenten*).

La certezza del diritto comporta la tutela del legittimo affidamento in favore del soggetto che abbia orientato la propria condotta confidando nell'evidenza dell'ordinamento giuridico (CGE sent. 14/9/2006 causa C-181/04 *Elmeka*; sent. 10/9/2009 causa C-201/08 *Plantanol*).

“I principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario; pertanto devono essere rispettati dalle

istituzioni comunitarie ma anche dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri loro conferiti dalle direttive comunitarie" (cfr. CGE sent. 03/12/1998 causa C-381/97 Belgocodex; nello stesso senso CGE sent. 26/04/2005 causa C-376/02 Stichting "Goed Wonen" e sent. 21/02/2008 causa C-271/06 Netto Supermarket).

Il principio della certezza del diritto e il parallelo principio dell'affidamento valgono anche (e soprattutto) in ambito fiscale.

"Il principio della certezza del diritto, il cui corollario è il principio della tutela del legittimo affidamento (...) si impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone loro" (cfr. CGE sent. 29/04/2004 causa C-17/01 Finanzamt Sulingen).

Una frequente applicazione del principio di affidamento coinvolge le operazioni fraudolente, soprattutto concernenti l'emissione di fatture soggettivamente false, laddove il terzo inconsapevole della frode, pur essendo chiamato ad un comportamento secondo diligenza, non può vedersi addossate le sanzioni fiscali o disconosciuto il diritto alla detrazione Iva.

La normativa comunitaria "osta a che le autorità competenti dello Stato membro di cessione obblighino un fornitore, che ha agito in buona fede e ha presentato prove giustificanti prima facie il suo diritto all'esenzione di una cessione intracomunitaria di beni, ad assolvere successivamente l'IVA su tali beni, quando tali prove si rivelano essere false senza che risulti tuttavia provata la partecipazione del fornitore medesimo alla frode fiscale, purché quest'ultimo abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere al fine di assicurarsi che la cessione intracomunitaria effettuata non lo conducesse a partecipare ad una frode siffatta. Il fatto che l'acquirente abbia presentato alle autorità tributarie dello Stato membro di destinazione una dichiarazione relativa all'acquisto intracomunitario, come quella della causa principale, può costituire una prova supplementare diretta a dimostrare che i beni hanno effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro di cessione, ma non costituisce una prova determinante ai fini dell'esenzione dall'IVA di una cessione intracomunitaria" (cfr. CGE sent. 27/9/2007 causa C-409/04 The Queen).

"non osta all'esenzione, ad opera di uno Stato membro, dall'IVA relativa a una cessione di beni all'esportazione al di fuori della Comunità, qualora non siano soddisfatte le condizioni per tale esenzione, ma il soggetto passivo non potesse rendersene conto, anche utilizzando tutta la diligenza di un commerciante avveduto, a seguito della falsificazione della prova dell'esportazione presentata dall'acquirente" (cfr. CGE sent. 21/2/2008 causa C-271/06 Netto Supermarket).

La certezza del diritto implica la tendenziale *irretroattività* dell'atto legislativo, anche comunitario, che non può estendere la sua efficacia in un periodo temporale precedente la pubblicazione.

"Il diritto comunitario osta all'applicazione retroattiva di un termine di decadenza più breve e, eventualmente, più restrittivo per l'attore del termine di ricorso precedentemente applicabile alle domande di rimborso di imposte nazionali incompatibili con il diritto comunitario, quando non è garantito un periodo transitorio sufficiente durante il quale le domande vertenti su importi versati prima dell'entrata in vigore del testo che introduce questo nuovo termine possono ancora

essere presentate in osservanza del vecchio termine. Nell'ipotesi di sostituzione di un termine di decadenza triennale a un termine di prescrizione quinquennale, un periodo transitorio di 90 giorni dev'essere considerato insufficiente e il periodo transitorio minimo tale da non rendere eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a un siffatto rimborso dev'essere valutato pari a sei mesi” (cfr. CGE sent. 24/9/2002 causa C-255/00 Grundig Italia).

“Il principio di effettività e il principio della tutela del legittimo affidamento ostano ad una normativa nazionale che riduca, con effetto retroattivo, il termine entro il quale può essere chiesto il rimborso di somme versate a titolo di imposta sul valore aggiunto” (cfr. CGE sent. 11/7/2002 causa C-62/00 Marks & Spencer).

“il diritto, in capo ad un soggetto passivo, di detrarre l'IVA assolta su beni o servizi che gli sono stati forniti allo scopo di realizzare determinate operazioni di locazione rimane acquisito allorché una modifica legislativa successiva alla fornitura di tali beni o servizi, ma anteriore all'inizio delle dette operazioni, priva tale soggetto passivo del diritto di rinunciare all'esenzione di queste ultime, anche se l'IVA sia stata liquidata con riserva di controllo a posteriori” (cfr. CGE sent. 8/6/2000 causa C-396/98 Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße).

La Corte di Giustizia ha però ammesso una possibile deroga al principio di irretroattività quando la modifica sia stata preannunciata in modo da consentire agli operatori di adeguare in tempo i loro comportamenti.

“I principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto non ostano a che uno Stato membro, eccezionalmente, e allo scopo di evitare che siano utilizzate su larga scala, durante il procedimento legislativo, costruzioni finanziarie destinate a ridurre l'onere dell'IVA contro le quali una legge di modifica intende appunto lottare, dia a questa legge un effetto retroattivo, quando, nelle circostanze come quella della causa principale, gli operatori economici che effettuano operazioni economiche come quelle considerate dalla legge siano stati avvertiti della futura adozione della detta legge e dell'effetto retroattivo previsto in modo tale che essi siano in grado di comprendere le conseguenze della modifica legislativa prevista per le operazioni da loro effettuate” (cfr. CGE sent. 26/4/2005 causa C-376/02 Stichting "Goed Wonen").

A conferma che il principio di irretroattività è solamente tendenziale e suscettibile di essere derogato, la Corte Europea per i Diritti dell’Uomo ha sostenuto la legittimità di norme fiscali retroattive se dirette a contrastare l’elusione fiscale, ritenendo prevalente il principio di solidarietà tra i membri della comunità, purché non vi sia un’interferenza eccessiva sull’esito di un giudizio già pendente avverso lo Stato (CEDU sentenza 23/10/1997 ricorsi n. 21319/93, 21449/93 e 21675/93 *Cataldo e altri c. Italia*).

La tutela del legittimo affidamento è particolarmente sentita allorquando una sentenza interpretativa resa dalla Corte di Giustizia scompagini il quadro applicativo della normativa.

La Corte talora ha limitato espressamente l’efficacia temporale del suo orientamento, onde salvaguardare situazioni giuridiche soggettive cristallizzate; ciò è piuttosto frequente in materia tributaria, ove alla

tutela del contribuente si aggiunge l'interesse erariale dello Stato membro a conservare le entrate fiscali già incamerate.

La certezza e l'affidamento debbono essere rispettate anche nel riflesso che la normativa ha sulla prassi amministrativa, che deve consentire ai terzi di adeguare i loro comportamenti (CGE sent. 21/6/1988 causa C-257/86 *Commissione/Italia*).

Il legittimo affidamento può essere opposto dall'impresa beneficiaria di un aiuto di Stato illegittimo, ma questo deve essere concesso nel rispetto della procedura prevista dai trattati e quindi, nell'ipotesi di mancata previa notifica dell'aiuto alla Commissione, si tratta di un aiuto illegale rispetto al quale nessun affidamento può essere riposto dal privato (CGE sent. 08/12/2011 causa C-81/10 *France Telecom*; sent. 11/11/2004 cause riunite C-183/02 e C-187/02 *Daewoo Electronics Manufacturing España*).

Buona fede e giusto procedimento:

La pubblica amministrazione nazionale ed europea deve comportarsi secondo correttezza e buona fede, come sancito dall'art. 41 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea sul «Diritto ad una buona amministrazione».

Ciò significa che la p.a. debba attenersi alle seguenti regole compendiate nel principio del giusto procedimento:

- trasparenza;
- imparzialità;
- uniformità delle condotte (quindi non contraddittorietà);
- durata ragionevole del procedimento;
- rispetto del contraddittorio;
- rispetto delle regole comunitarie;
- attenuazione dell'onere probatorio in capo al privato in ragione dell'asimmetria informativa di cui gode la p.a.;
- accesso agli atti;
- proporzionalità;
- collaborazione tra Stati.

Tali principi valgono anche nei rapporti tra pubblica amministrazione e contribuenti, pur diversamente calibrati sulle esigenze erariali (CGE sent. 18/12/2008 causa C-349/07 *Sotropé*).

Il procedimento amministrativo deve altresì garantire i principi di equivalenza ed effettività, di talché la tutela delle posizioni giuridiche soggettive derivanti dal diritto comunitario deve essere almeno equivalente – quindi non più gravosa – della tutela dei diritti sorgenti

dall'ordinamento nazionale e le modalità procedurali non possono risultare più onerose rispetto a quelle previste dall'ordinamento interno per i diritti e gli interessi di estrazione nazionale.

La violazione del giusto procedimento può esporre la p.a. a responsabilità civile nei confronti del privato oltre a compromettere la validità dell'atto amministrativo.

In via generale la Corte di giustizia ha affermato che *“i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione”* (CGE sent. 22/10/2013 causa C-276/12 *Jiří Sabou*).

Sulla valenza generale del contraddittorio la Corte ha precisato che *“il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario che deve essere garantito anche in mancanza di qualsiasi norma riguardante il procedimento di cui trattasi. Tale principio impone che i destinatari delle decisioni che pregiudichino in maniera sensibile i loro interessi siano messi in condizione di far conoscere utilmente il loro punto di vista”* (cfr. CGE sent. 01/10/2009 causa C-141/08 *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware*, che si richiama ai precedenti C-32/95, C-462/98 *Mediocurso* e C-287/02 *Spagna/Commissione*).

Un orientamento della Corte di giustizia ha statuito che la violazione del contraddittorio amministrativo comporta l'annullabilità dell'atto soltanto se la partecipazione dell'interessato avrebbe potuto condurre ad un esito differente del procedimento.

“secondo il diritto dell'Unione, una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso” (cfr. CGE sent. 03/07/2014 cause riunite C-129/13 e C-130/13 *Kamino International Logistics*, nella quale sono richiamati i precedenti C-301/87, C-288/96, C-141/08 *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware*, C-96/11 *August Storck*).

Tale posizione viene però ammorbidita in punto di onere della prova a carico del privato.

Dunque, precisa la Corte di giustizia, *“non si può obbligare la ricorrente a dimostrare che la decisione della Commissione avrebbe avuto un contenuto differente, bensì solo che tale ipotesi non va totalmente esclusa in quanto la ricorrente avrebbe potuto difendersi più efficacemente in assenza dell'irregolarità procedurale”* (cfr. CGE sent. 01/10/2009 causa C-141/08 *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware*).

In modo leggermente diverso la Corte si è pronunciata nel senso che *“un'impresa ricorrente fornisce la prova del verificarsi di tale violazione [del contraddittorio ndr] quando dimostri in modo sufficiente non già che la decisione della Commissione avrebbe avuto un contenuto differente, bensì che essa avrebbe potuto difendersi più efficacemente in assenza dell'irregolarità in questione, ad esempio per il fatto che avrebbe potuto utilizzare per la propria difesa documenti il cui accesso le era stato*

rifiutato nell'ambito del procedimento amministrativo” (cfr. CGE sent. 02/10/2003 causa C-194/99 *Thyssen Stahl*).

Sulla questione del contraddittorio amministrativo si è recentemente pronunciata la Corte di Cassazione a Sezioni Unite (sent. 08/12/2015 n. 24823) che, in estrema sintesi, distingue tra tributi armonizzati – quelli cioè che godono di una copertura legislativa europea – per i quali va garantito il contraddittorio amministrativo, e tributi non armonizzati – la cui disciplina si rinviene solamente nell’ordinamento interno – per i quali il contribuente non gode di tale garanzia generalizzata salvo previsione espressa.

Pertanto, nella citata sentenza, le Sezioni Unite hanno licenziato il seguente principio di diritto: *“in tema di tributi “non armonizzati” l’obbligo dell’Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l’invalidità dell’atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi armonizzati, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell’Unione, la violazione dell’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell’Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l’invalidità dell’atto purché, in giudizio, il contribuente assolva l’onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato”*.

Abuso del diritto:

Sul principio del divieto di abusare del diritto si è formata un’ampia giurisprudenza comunitaria (le più note, in materia fiscale, sono CGE sent. 21/2/2006 causa C-255/02 *Halifax* e sent. 12/9/2006 causa C-196/04 *Cadbury Schweppes*). In generale si ricordano pure CGE sent. 11/10/1977 causa C-125/76 *Ditta Peter Cremer*; sent. 3/3/1993 causa C-8/92 *General Milk Products*; sent. 2/5/1996 causa C-206/94 *Brennet*; sent. 12/5/1998 causa C-367/96 *Alexandros Kefalas*; sent. 9/2/1999 causa C-212/97 *Centros*; sent. 30/9/2003 causa C-167/01 *Kamer van Koophandel*; sent. 3/3/2005 causa C-32/03 *I/S Fini*; sent. 6/4/2006 causa C-456/04 *Agip Petroli*; sent. 5/7/2007 causa C-321/05 *Hans Markus Kofoed*; sent. 20/6/2013 causa C-653/11 *Her Majesty’s Commissioners*).

Il nucleo centrale del divieto di abuso del diritto è che il rispetto del dato formale e letterale della legge non consente di utilizzare lo strumento normativo per porre in essere operazioni in contrasto con la ratio della norma medesima.

La giurisprudenza ravvisa la condotta abusiva da parte del contribuente quando:

- sussistono circostanze obiettive dalle quali traspare l’assenza di concreta motivazione economica all’attività posta in essere;

- tale attività è esclusivamente mirata ad ottenere un vantaggio fiscale indebito in quanto contrario alle finalità della norma tributaria;
- emerge lo scopo abusivo ed essenziale di ottenere il vantaggio fiscale.

A parere di chi scrive l'abuso del diritto sussiste quando la condotta tenuta dal contribuente, seppure non integra la fattispecie astratta impositiva, è di fatto espressione fenomenica di quella medesima capacità contributiva sulla quale la norma impositiva intende effettuare il prelievo.

Nel valutare l'abusività della condotta l'interprete può analizzare in modo unitario plurimi atti che compongono un'operazione unica e quindi contrastare la segmentazione artificiosa di contratti e operazioni tesa a ridurre il carico tributario (CGE sent. 21/2/2008 causa C-425/06 *Part Service*).

Il principio del divieto di abuso del diritto non limita la libertà del contribuente di adottare le scelte imprenditoriali che limitano il prelievo fiscale, purché dotate di ragioni economiche rispetto al mercato (CGE sent. 22/12/2010 causa C-103/09 *Weald Leasing*).

Dalla disanima della giurisprudenza della Corte di Giustizia si percepisce la ritrosia ad applicare il principio in modo aprioristico e dogmatico, preferendo una valutazione di ciascun caso concreto in un'ottica pragmatica sui reali contenuti economici dell'operazione contestata.

L'accertamento dell'abuso del diritto determina il disconoscimento degli effetti prodotti ai fini fiscali.

La Corte ha statuito che *“le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da stabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato”* (CGE sent. 21/2/2006 causa C-255/02 *Halifax*).

Accanto alla giurisprudenza comunitaria, l'ordinamento europeo conosce alcune disposizioni dirette a disincentivare comportamenti fraudolenti dei contribuenti:

- l'art. 11, comma 1, lett. a), Direttiva n. 90/434/CEE (relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi): *“Uno Stato membro può rifiutare di applicare in tutto o in parte le disposizioni dei titoli II, III e IV o revocarne il beneficio qualora risulti che l'operazione di fusione, di scissione, di conferimento d'attivo o di scambio di azioni: a) ha come obiettivo principale o come uno degli*

obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale; il fatto che una delle operazioni di cui all'articolo 1 non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione, può costituire la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale”.

- l'art. 1, comma 2, Direttiva n. 90/435/CEE (concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati Membri diversi): *“La presente direttiva non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare le frodi e gli abusi”;*
- l'art. 5, comma 1, lett. a), Direttiva n. 2003/49/CE (concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi): *“Una stabile organizzazione è considerata beneficiario effettivo di interessi o canoni: a) nella misura in cui il credito, il diritto, l'utilizzo o l'informazione che generano i pagamenti degli interessi o dei canoni si raccolgano effettivamente a tale stabile organizzazione”.*

L'abuso del diritto (tributario) di matrice comunitaria è stato poi innestato nell'ordinamento italiano e quivi ha beneficiato di un ampliamento che va oltre i tributi armonizzati a livello europeo (dazi, accise e Iva tra i principali) e finisce per ammantare tutto il sistema fiscale italiano, in forza del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. Quest'ultima disposizione diviene così il baluardo contro le condotte finalizzate ad ottenere un vantaggio fiscale prive di valide ragioni economiche (Cass. civ., SS.UU. 02/12/2008 n. 30055, 30056 e 30057).

È appena il caso di accennare che con la recente riforma fiscale (legge delega n. 23 del 2014 e D.Lgs. n. 128 del 2015) l'art. 10-bis L. n. 212 del 2000 fornisce la definizione dell'abuso del diritto, che ne conferma la visione panteistica dell'istituto.

Principio “chi inquina paga”:

Sancito in modo espresso dall'art. 191, comma 2, TFUE, tale principio legittima l'apposizione di tributi c.d. ambientali che bilanciano il costo affrontato dalla collettività per riparare gli effetti di attività economiche inquinanti.

I tributi ambientali possono operare su una base imponibile calcolata sul danno ambientale presunto in base alla grandezza dell'attività ovvero assumere i contorni di tributo di scopo volto a finanziare il risanamento. Quindi l'obbligazione tributaria non trova fondamento diretto in un indice di ricchezza bensì nel fattore inquinante; un simile aspetto però non si discosta dal parametro costituzionale dell'art. 53 Cost. perché è l'attività nociva a costituire fonte di reddito e di capacità contributiva. Nell'ambito dei tributi ambientali si ricordano le agevolazioni fiscali finalizzate a stimolare lo svolgimento delle attività in modo maggiormente eco-compatibile.

Il diritto europeo contempla due regole, in merito alla politica ambientale posta in essere dall'Unione:

- la politica in materia ambientale, oltre che ispirata da un elevato livello di tutela, deve tener conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell'Unione;
- l'esigenza di salvaguardia e miglioramento ambientale non costituisce esimente alla violazione dei principi comunitari di non discriminazione, di non restrizione delle libertà fondamentali e del divieto di imporre dazi doganali o tasse ad effetto equivalente (CGE sent. 9/9/2004 causa C-72/03 *Carbonati Apuani*; sent. 21/6/2007 causa C-173/05 *Commissione/Italia*).

Le libertà fondamentali ed il principio di non discriminazione:

Le quattro libertà fondamentali sono:

- libera circolazione delle merci;
- libera circolazione delle persone;
- libera circolazione dei servizi;
- libera circolazione dei capitali.

Su tali argomenti ci si intratterrà diffusamente nel proseguo.

Per ora è sufficiente segnalare che, in aggiunta al riconoscimento delle libertà che ritroviamo nei Trattati TUE e TFUE, la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea sancisce il divieto di qualsiasi discriminazione (art. 21), la libertà di circolazione e di soggiorno (art. 44), il diritto di lavorare, la libertà professionale e la libertà di impresa (artt. 15 e 16).

La tutela delle libertà fondamentali, in quanto rispondente ad un interesse generale, non ammette compensazioni economiche. Pertanto *“Il trattamento fiscale sfavorevole in contrasto con una libertà fondamentale non può essere giustificato dall'esistenza di altri vantaggi fiscali, anche supponendo che tali vantaggi esistano”* (CGE sent. 06/06/2000 causa C-35/98 *Verkooijen*).

Principio del primato del diritto europeo:

Il primato del diritto comunitario è invece pacifico in seno alla Corte di giustizia.

La Corte ha statuito che *“Il giudice nazionale, incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le disposizioni di diritto comunitario, 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.”* (cfr. CGE sent. 09/03/1978 C-106/77 *Simmenthal*).

Anche la giurisprudenza italiana sembra ormai avere riconosciuto il primato del diritto comunitario sugli ordinamenti nazionali.

Dopo un iniziale orientamento contrario (Corte Cost. sent. n. 98 del 1965 n. 98) ed alcune aperture (Corte Cost. sentenze n. 183 del 1973, n. 232 del 1975 e n. 170 del 1984), si è registrato l'accoglimento di siffatto principio (Corte Cost. sentenze n. 384 del 1994 e n. 28 del 2010).

Al contempo è dato acquisito nella giurisprudenza comunitaria che il diritto europeo è passibile di attribuire diritti ai singoli in via diretta.

“Il diritto comunitario, indipendentemente dalle norme emananti dagli Stati membri, nello stesso modo in cui impone ai singoli degli obblighi, attribuisce loro dei diritti soggettivi. Si deve ritenere che questi sussistano, non soltanto nei casi in cui il Trattato espressamente li menziona, ma anche come contropartita di precisi obblighi imposti dal Trattato ai singoli, agli Stati membri o alle Istituzioni comunitarie” (cfr. CGE sent. 05/02/1963 causa C-26/62 *Algemene Transport*).

La Corte di giustizia ha pure chiamato la giurisdizione interna a vigilare sulla piena applicazione del diritto comunitario, applicando d'ufficio le norme europee.

“Poiché, in forza del diritto nazionale, i giudici devono sollevare d'ufficio i motivi di diritto basati su una norma interna di natura vincolante che non siano stati adottati dalle parti, siffatto obbligo si impone anche qualora si tratti di norme comunitarie vincolanti (...) Infatti, è compito dei giudici nazionali, secondo il principio di collaborazione enunciato dall'art. 5 del Trattato, garantire la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi effetto diretto” (cfr. CGE sent. 14/12/1995 cause riunite C-430/93 e C-431/93 *Jeroen van Schijndel*).

§.4. LE COMPETENZE DEGLI ORGANI EUROPEI IN MATERIA FISCALE.

Tra i principali organi europei si annovera in primo luogo il *Consiglio*, composto da un rappresentante per ciascuno Stato.

Vi è poi la *Commissione*, composta da 27 membri, uno per ciascuno Stato, le cui competenze si incentrano su:

- a. adozione di norme che diano esecuzione agli atti del Consiglio;
- b. esercizio di poteri amministrativi diretti a vigilare sul rispetto degli obblighi comunitari.

In pratica la Commissione assume una funzione di indirizzo nonché di valutazione degli ordinamenti comunitario e nazionale e dei reciproci assetti, sì da orientare l'azione del Consiglio.

Poteri più pregnanti sono invece riservati alla Commissione per quanto concerne gli aiuti di Stato e le misure protezionistiche varate dai legislatori nazionali.

Infine deve menzionarsi il *Parlamento*, il cui potere più importante consiste nell'approvazione del bilancio UE; non esercita un potere legislativo diretto e svolge funzioni di controllo, in primis sulla Commissione, ancorché non assistite da strumenti di intervento coatto.

Funzionamento degli organi europei:

Il funzionamento del Consiglio e della Commissione è votato tendenzialmente alla regola dell'unanimità, su materie rilevanti e comunque in via residuale ai sensi dell'art. 352 TFUE. Ciò evidentemente significa attribuire a ciascuno Stato un potere di veto sull'azione comunitaria in un'ampia casistica.

L'art. 352 TFUE prevede: “1. Se un'azione dell'Unione appare necessaria, nel quadro delle politiche definite dai trattati, per realizzare uno degli obiettivi di cui ai trattati senza che questi ultimi abbiano previsto i poteri di azione richiesti a tal fine, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa approvazione del Parlamento europeo, adotta le disposizioni appropriate. Allorché adotta le disposizioni in questione secondo una procedura legislativa speciale, il Consiglio delibera altresì all'unanimità su proposta della Commissione e previa approvazione del Parlamento europeo.

2. La Commissione, nel quadro della procedura di controllo del principio di sussidiarietà di cui all'articolo 5, paragrafo 3 del trattato sull'Unione europea, richiama l'attenzione dei parlamenti nazionali sulle proposte fondate sul presente articolo.

3. Le misure fondate sul presente articolo non possono comportare un'armonizzazione delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri nei casi in cui i trattati la escludono.

4. Il presente articolo non può servire di base per il conseguimento di obiettivi riguardanti la politica estera e di sicurezza comune e qualsiasi atto adottato a norma del presente articolo rispetta i limiti previsti nell'articolo 40, secondo comma, del trattato sull'Unione europea”.

Il potere legislativo è attribuito al Consiglio, congiuntamente col Parlamento, su proposta della Commissione.

In ambito fiscale, è prevista una consultazione parlamentare obbligatoria quando si discuta di armonizzare le imposte indirette ai sensi dell’art. 113 TFUE.

L’art. 113 TFUE prevede che “Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza”.

Inoltre, nella gestione delle risorse proprie, si applica un procedimento legislativo speciale nel quale il Consiglio decide ad unanimità previa consultazione del Parlamento.

L’art. 311 TFUE prevede che: “L'Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche. Il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie.

Il Consiglio, deliberando secondo una procedura legislativa speciale, all'unanimità e previa consultazione del Parlamento europeo, adotta una decisione che stabilisce le disposizioni relative al sistema delle risorse proprie dell'Unione. In tale contesto è possibile istituire nuove categorie di risorse proprie o sopprimere una categoria esistente. Tale decisione entra in vigore solo previa approvazione degli Stati membri conformemente alle rispettive norme costituzionali.

Il Consiglio, deliberando mediante regolamenti secondo una procedura legislativa speciale, stabilisce le misure di esecuzione del sistema delle risorse proprie dell'Unione nella misura in cui ciò è previsto nella decisione adottata sulla base del terzo comma. Il Consiglio delibera previa approvazione del Parlamento europeo”.

In alcune materie il Consiglio può decidere con criterio maggioritario, secondo la maggioranza degli Stati membri che insieme rappresentano i 3/5 della popolazione dell’UE. E’ questo il caso della fattispecie di cui all’art. 112 TFUE, sugli esoneri e rimborsi all'esportazione e sull’introduzione di tasse di compensazione alle importazioni.

L’art. 112 TFUE prevede: “Per quanto riguarda le imposizioni diverse dalle imposte sulla cifra d'affari, dalle imposte di consumo e dalle altre imposte indirette, si possono operare esoneri e rimborsi all'esportazione negli altri Stati membri e introdurre tasse di compensazione applicabili alle importazioni provenienti dagli Stati membri, soltanto qualora le misure progettate siano state preventivamente approvate per un periodo limitato dal Consiglio, su proposta della Commissione”.

Od ancora il Consiglio può ricorrere al criterio maggioritario quando emerga un conflitto tra disposizioni di diversi Stati, atto a menomare la concorrenza, applicandosi i quorum di cui all'art. 116 TFUE.

L'art. 116 TFUE dispone: *“Qualora la Commissione constati che una disparità esistente nelle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative degli Stati membri falsa le condizioni di concorrenza sul mercato interno e provoca, per tal motivo, una distorsione che deve essere eliminata, essa provvede a consultarsi con gli Stati membri interessati.*

Se attraverso tale consultazione non si raggiunge un accordo che elimini la distorsione in questione, il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, stabiliscono le direttive all'uopo necessarie. Può essere adottata ogni altra opportuna misura prevista dai trattati”.

Il criterio della maggioranza non vale però per quelle decisioni del Consiglio in area fiscale che impongono l'unanimità ex art. 115 TFUE, compreso il delicatissimo tema dell'armonizzazione dell'imposizione diretta.

L'art. 115 TFUE prevede: *“Fatto salvo l'articolo 114, il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno”.*

Anche volendo legittimare l'adozione di provvedimenti da parte del Consiglio ai sensi del ridetto art. 352 TFUE – che attribuisce il potere di azione anche in mancanza di espressa previsione quando il suo esercizio è necessario a realizzare uno degli obiettivi sanciti nei trattati – rimane comunque necessaria la deliberazione ad unanimità per attivare tale procedura di salvaguardia.

Invero si rinvencono delle eccezioni alla regola dell'unanimità anche nel campo tributario:

- il Consiglio, qualora accerti, attraverso deliberazione presa all'unanimità, che la decisione da assumere riguardi la cooperazione amministrativa ovvero la lotta alla frode o all'elusione fiscale, può assumere deliberazioni di rango esecutivo in ambito fiscale, adottando il criterio della maggioranza qualificata;
- la decisione a maggioranza può essere assunta anche in ordine alle imposte sulle società se sia diretta a salvaguardare la concorrenza del mercato unico ovvero a contrastare l'evasione o l'elusione fiscale ovvero a favorire la cooperazione tra le amministrazioni fiscali.

Le risorse finanziarie:

L'attività degli organi e delle istituzioni UE può fare assegnamento sulle seguenti entrate finanziarie:

- diritti di dogana sulle merci che valicano le frontiere comunitarie provenienti da paesi extraUE;
- contributi relativi alle attività agricole;
- compartecipazione al gettito Iva;
- contributo annuale che grava sui singoli Stati.

Ad esclusione dei diritti doganali, che sono tributi propri dell'UE, per il resto si parla di fiscalità derivata.

È riservata agli Stati una parte delle entrate comunitarie, in misura del 25%, a compensazione forfettaria delle spese affrontate nella gestione della riscossione (Decisione del Consiglio del 29 settembre 2000); ciò perché l'UE non è dotata né di un potere, né di un apparato amministrativo per l'esazione dei tributi.

La compartecipazione all'Iva non può superare l'1% delle entrate complessive e la percentuale è calcolata su dati desunti dalla contabilità nazionale, non sulle transazioni economiche effettivamente assoggettate dallo Stato all'imposta.

Il contributo versato dagli Stati membri è di circa l'1% del Pil. Peraltro le risorse finanziarie dell'UE non possono superare l'1,27% del Pil.

Competenze degli organi europei e concetto di fiscalità negativa:

Dalle superiori premesse si evince che l'UE non ha una competenza esclusiva in materia tributaria, variando l'estensione dei propri poteri in base al tipo di prelievo laddove la differenziazione più importante si pone tra imposte dirette e imposte indirette.

Le imposte dirette trovano disciplina europea espressa, mentre per le imposte indirette si avverte solamente una spinta verso l'armonizzazione degli ordinamenti nazionali.

All'UE è senz'altro riservato il compito di coordinare e vigilare sulle politiche fiscali degli Stati membri, ai quali è tuttora riservato un ruolo primario nella gestione delle entrate tributarie, in virtù anche del principio di sussidiarietà.

Eppure va segnalato che nei lavori di predisposizione della Costituzione europea si era evidenziato come il substrato normativo sul quale si regge la Comunità europea legittimerebbe sin da ora l'introduzione di nuovi tributi propri UE.

Resta il fatto che, attualmente, le competenze europee in campo fiscale sono dirette principalmente a rimuovere quelle disposizioni o condotte nazionali che entrano in collisione con le libertà fondamentali e con il

principio di libera concorrenza, che quindi ostacolando il processo di integrazione economica.

Pertanto, soprattutto nell'ambito dei tributi diretti, si parla di fiscalità negativa giacché i poteri UE non determinano l'insorgere dell'obbligazione tributaria bensì perimetrano la potestà nazionale impositiva

In aggiunta alle libertà fondamentali e ai riconnessi principi di libera concorrenza e non discriminazione, un altro limite alla sovranità impositiva degli Stati è desumibile dall'art. 126, comma 1, TFUE per cui *“Gli Stati membri devono evitare disavanzi pubblici eccessivi”*, nonché dall'art. 119 TFUE che prescrive *“finanze pubbliche e condizioni monetarie sane”*.

Da tali disposizioni del trattato origina il potere della Commissione di valutare i bilanci degli Stati membri, con particolare attenzione al:

- deficit, quale rapporto tra disavanzo pubblico e prodotto interno lordo;
- al rapporto tra debito pubblico e prodotto interno lordo.

Entrambi i parametri non possono superare un certo valore di riferimento, pur ricorrendo clausole calmieranti ed eccezioni.

In questo ambito si colloca il Trattato di stabilità fiscale (denominato *Fiscal compact*) che ha posto una serie di limiti, sanzioni e automatismi finalizzati al rispetto di tali parametri.

§.5. IL RAPPORTO TRA ORDINAMENTO EUROPEO E ORDINAMENTI INTERNI.

La Corte Costituzionale ha recepito il tendenziale primato del diritto europeo sull'ordinamento nazionale (Corte Cost. sentenze n. 384 del 1994 e n. 28 del 2010; Corte Cost. sentenze n. 183 del 1973, n. 232 del 1975 e n. 170 del 1984). Il substrato normativo di tale principio riposa negli articoli 11 e 117 Cost. in forza dei quali la norma comunitaria, tramite tale investitura costituzionale, risolve in proprio favore il contrasto con la disposizione interna.

Tuttavia la Corte Costituzionale ha precisato che tale preminenza dell'ordinamento comunitario trova il limite invalicabile nei principi fondamentali del nostro ordinamento e nei diritti inalienabili della persona umana, rispetto ai quali la medesima Corte mantiene il potere di sindacato sulla compatibilità del Trattato con la Costituzione italiana. Si parla in proposito di *controlimiti*.

La Corte Costituzionale ha stabilito in più occasioni, negli anni settanta, l'illegittimità di leggi interne incompatibili con i regolamenti, sino a proclamare la competenza del giudice nazionale a disapplicare la norma interna in contrasto con la norma europea senza passare per il giudizio di legittimità costituzionale (Corte Cost. sent. n. 170 del 1984), con la precisazione che la disposizione comunitaria deve essere esaustiva e immediatamente applicabile (Corte Cost. sent. n. 47 e 48 del 1985).

Successivamente la Corte ha esteso il novero degli atti comunitari direttamente applicabili, oltre che ai regolamenti, anche alle direttive c.d. *self executing* (Corte Cost. sent. n. 168 del 1991, in aderenza a CGE sent. 17/12/1970 causa C-33/70 *Sace*) in virtù dei requisiti di:

- chiarezza, precisione e completezza delle disposizioni;
- assenza di condizioni alla loro efficacia;
- inutile decorso del termine massimo per il loro recepimento nell'ordinamento interno.

In estrema sintesi si ricava una lettura sistematica della Corte Costituzionale che inquadra due diversi ordinamenti, autonomi ma comunicanti tra loro, uno (comunitario) sovrapposto all'altro (nazionale), salvi i predetti *controlimiti*.

La Corte di Giustizia ha espresso una posizione unitaria nel senso di ravvisare, nel rapporto tra Comunità europea e Stati membri, un unico ordinamento giuridico integrato attraverso un trasferimento, da parte degli Stati, di diritti, obblighi e funzioni, in un ottica di supremazia del diritto comunitario sui diritti nazionali (CGE sent. 15/07/1964 causa C-6/64 *Flaminio Costa*).

Inoltre la Corte di Giustizia ha pure evidenziato l'insufficienza del meccanismo disapplicativo laddove è imprescindibile procedere all'abrogazione espressa delle norme interne in contrasto col diritto comunitario così da salvaguardare gli interessati contro ambiguità e incertezze (CGE sent. 15/10/1986 causa C-168/85 *Commissione/Italia*).

Il primato dell'ordinamento europeo si esprime, come detto, in primo luogo attraverso i regolamenti, che sono immediatamente applicabili nello Stato membro, sostituendosi alle norme interne in contrasto con essi.

Vi sono poi le direttive e, tra di esse, quelle *self executing* che sono immediatamente cogenti nell'ordinamento interno.

Si aggiungono infine, ma non per importanza, i principi generali e le norme di portata generale, quali i trattati, che conducono alla disapplicazione della disposizione nazionale.

In questa scala di valori, deve constatarsi che, per quanto concerne l'obbligazione tributaria, si stenta a rintracciare nell'ordinamento comunitario quei principi evoluti che connotano gli ordinamenti nazionali, quali la capacità contributiva, la progressività dell'imposta, l'uguaglianza tributaria, potendosi sostenere che tali principi acquisiti nella Costituzione italiana fungano da *controlimiti* all'azione comunitaria.

Le disposizioni nazionali in contrasto con l'ordinamento europeo costituiscono violazione dell'art. 4 TUE sul principio di leale cooperazione.

L'art. 4 TUE, comma 3, dispone che *“In virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati.*

Gli Stati membri adottano ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione.

Gli Stati membri facilitano all'Unione l'adempimento dei suoi compiti e si astengono da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione”.

Ciò determina la responsabilità dello Stato nazionale per i danni cagionati dall'inadempimento alle norme comunitarie, con conseguente obbligo risarcitorio.

In proposito la Corte di Giustizia ha sancito che la responsabilità presuppone il nesso di causalità diretto tra la violazione e la lesione patrimoniale del soggetto richiedente il risarcimento (CGE sent. 19/11/1991 cause C-6/90 e C-9/90 riunite *Franovich*).

L'applicazione dei principi comunitari talora può essere limitata o ammorbidita dall'esigenza di salvaguardare gli interessi nazionali primari, che possono portare a derogare le regole comunitarie.

Con attenzione all'area tributaria, la Corte di giustizia ha indicato tre motivi di *interesse nazionale* atti a derogare il diritto comunitario:

- a) la coerenza del sistema fiscale interno;
- b) l'esigenza di combattere frodi ed elusione fiscale;
- c) l'efficacia dei controlli e degli accertamenti tributari.

La Corte ha riconosciuto la necessità di garantire la coerenza di un regime fiscale sì da giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà di circolazione garantite dal diritto europeo, purché vi sia un nesso diretto (CGE sent. 04/07/2013 causa C-350/11 *Argenta Spaarbank*).

La giurisprudenza comunitaria ha pure evidenziato che la necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali e il contrasto a forme di elusione può giustificare una restrizione alle libertà fondamentali (CGE sent. 06/06/2013 causa C-383/10 *Commissione/Belgio*).

Tuttavia la giurisprudenza della Corte ha spessissime volte escluso che la coerenza fiscale possa assurgere a motivo di interesse generale giustificativo della deroga (*ex plurimis* CGE sent. 14/2/1995 causa C-279/93 *Schumacker*; sent. 14/11/1995 causa C-484/93 *Svensson*; sent. 16/7/1998 causa C-264/96 *Imperial Chemical Industries*; sent. 28/10/1999 causa C-55/98 *Skatteministeriet*; sent. 13/4/2000 causa C-251/98 *Baars*; sent. 6/6/2000 causa C-35/98 *Staatssecretaris van Financiën*; sent. 3/10/2002 causa C-136/00 *Danner*).

Va rimarcato che, secondo la Corte, *“la riduzione delle entrate tributarie non può essere considerata un motivo imperativo di interesse generale che possa essere fatto valere per giustificare un provvedimento che sia, in linea di principio, in contrasto con una libertà fondamentale”* (CGE sent. 07/09/2004 causa C-319/02 *Manninen*).

La ponderazione tra interesse comunitario all'applicazione delle regole europee ed interesse nazionale viene ricondotta al concetto del *rule of reason*, consistente nella comparazione obiettiva – a prescindere dalle finalità dichiarate dal legislatore nazionale – tra rischi e svantaggi dell'ordinamento interno rispetto ai benefici che derivano dalla compiuta applicazione della normativa comunitaria, tenuto conto delle possibili soluzioni alternative. Il tutto in aderenza al principio di proporzionalità.

Con specifico riguardo alle libertà fondamentali (v. *infra*), la misura restrittiva può essere giustificata da un motivo imperativo di interesse nazionale che, una volta soppesato secondo il canone della ragionevolezza, può integrare o meno una causa legittima di giustificazione.

Un altro aspetto che coinvolge il rapporto tra ordinamento comunitario e nazionale riguarda la tutela delle ragioni fiscali degli Stati membri, laddove il corretto operare dei singoli sistemi tributari costituisce un interesse proprio dell'Unione Europea. Difatti l'efficienza dell'apparato normativo e burocratico di imposizione e riscossione dei tributi

nazionali è presupposto necessario di un solido sistema finanziario come prescritto dagli articoli 119 e 126 TFUE.

Dunque possono ritenersi legittime le disposizioni interne che, seppure comportino una limitazione alle libertà di circolazione, vadano a tutelare primarie ragioni erariali. Tale interesse generale va valutato sempre alla stregua del *rule of reason* per verificare l'ammissibilità della deroga imposta al diritto comunitario.

Nell'effettuare tale contemperamento deve considerarsi non solamente la tutela delle libertà fondamentali ma anche il principio di non discriminazione.

La prima ragione tipica giustificatrice della deroga consiste nell'esigenza di salvaguardare la coerenza del sistema fiscale interno nel suo complesso; è invece irrilevante il coinvolgimento di una specifica e limitata fattispecie (CGE sent. 06/06/2000 causa C-35/98 *Staatssecretaris van Financiën*).

In materia di assicurazioni è stata ritenuta legittima la discriminazione disposta tra contribuenti residenti e non, rispetto alla deducibilità dei premi di assicurazione, allo scopo di evitare artificiose fuoriuscite di gettito laddove non si rinvenivano soluzioni alternative (CGE sent. 28/1/1992 causa C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann*; sent. 28/1/1992 causa C-300/90 *Commissione/Belgio*).

Sulla seconda ragione di deroga, in merito all'esigenza di contrastare frodi ed elusione fiscale, la Corte ammette norme interne che applicano il principio di territorialità, nel senso di attingere la tassazione nei confronti di un soggetto non più residente per l'attività economica svolta nel territorio del paese di origine.

Il trasferimento della sede amministrativa di una società da uno Stato membro ad un altro non può implicare per lo Stato di provenienza la rinuncia ad assoggettare ad imposta la plusvalenza generata nell'ambito della sua competenza fiscale anteriore al trasferimento (CGE sent. 12/12/2006 causa C-374/04 *Test Claimants*).

Pertanto lo Stato membro ha diritto di tassare tali plusvalenze al momento del trasferimento all'estero del contribuente poiché, in senso contrario "Non sarebbe più garantita una tassazione coerente qualora il trasferimento all'estero rendesse impossibile l'imposizione fiscale sui redditi intervenuti durante il soggiorno nello Stato d'origine" (CGE sent. 07/09/2006 causa C-470/04 *Test Claimants*; sent. 21/01/2010 causa C-311/08 *Société de Gestion Industrielle*).

Nondimeno, deve ricordarsi che l'elusione fiscale non giustifica di per sé la deroga al diritto comunitario, dovendo in particolare essere rispettato il principio di proporzionalità (ex plurimis CGE sent. 12/9/2006 causa C-196/04 *Cadbury Schweppes*; sent. 18/7/2007 causa C-231/05 *Oy AA*; sent. 15/5/2008 causa C-414/06 *Lidl Belgium*).

In generale sull'ammissibilità delle cause di giustificazione si veda CGE sent. 13/12/2005 causa C-446/03 *Mark & Spencer*.

La necessità di valutare la legittimità della deroga, anche quando si tratti di contrastare condotte elusive dei contribuenti, vale anche in relazione alle regole procedurali in materia di incombenti formali e oneri dichiarativi.

La terza fattispecie di interesse nazionale astrattamente prevalente sull'ordinamento comunitario riguarda l'esigenza di rendere efficaci gli accertamenti tributari, che legittima la norma nazionale che comprime la disposizione europea in forza di penetranti misure di controllo, purché rispettose del principio di proporzionalità e di non discriminazione tra contribuenti residenti e non.

Si è reputata sproporzionata la previsione che imponeva ad una società estera di dotarsi di un sistema contabile specifico per la stabile organizzazione estera, gravandola così di un livello organizzativo troppo oneroso. *“L'art. 52 del Trattato CE non osta a che uno Stato membro subordini il riporto di perdite precedenti, chiesto da un contribuente che ha una succursale nel suo territorio, ma non vi ha stabilito la propria residenza, alla condizione che le perdite abbiano un rapporto economico con redditi ottenuti dal contribuente nel detto Stato, purché ai contribuenti residenti non sia riservato un trattamento più favorevole. Per contro, esso osta a che il riporto di perdite sia subordinato alla condizione che, durante l'esercizio nel corso del quale le perdite sono state subite, il contribuente abbia tenuto e conservato nel detto Stato, relativamente alle attività da esso ivi esercitate, una contabilità conforme alle norme nazionali in materia. Tuttavia, lo Stato membro interessato può esigere che il contribuente dimostri in modo chiaro e preciso che l'importo delle perdite che asserisce di aver subito corrisponde, secondo le norme nazionali in materia di calcolo dei redditi e delle perdite vigenti durante l'esercizio considerato, all'importo delle perdite da esso effettivamente subite in tale Stato”* (CGE sent. 15/05/1997 causa C-250/95 Futura Participations).

Si è affermata la sproporzione di presunzioni, tanto assolute quanto relative, a causa degli effetti discriminatori e restrittivi delle libertà di circolazione che producevano (CGE sent. 28/10/1999 causa C-55/98 Vestergaard).

Inoltre si è ritenuto inammissibile la deroga ai principi comunitari per il sol fatto che il contribuente fiscalmente discriminato ottenga altri benefici sotto diversi profili (CGE sent. 7/6/1996 causa C-107/94 Asscher).

§.6. LE LIMITAZIONI AL POTERE IMPOSITIVO DERIVANTI DALLA CEDU:

La Convenzione internazionale per la salvaguardia dei diritti dell'uomo (c.d. CEDU), adottata a Roma il 04/11/1950, reca varie disposizioni attinenti alla normativa tributaria:

- il diritto ad un equo processo (art. 7);
- la tutela della proprietà privata (art. 1, Protocollo n. 1);
- la riserva di legge e l'irretroattività delle sanzioni (art. 7);
- la tutela della riservatezza (art. 8);
- il diritto al ricorso effettivo (art. 13);
- il divieto di discriminazione (art. 14).

Per quanto concerne la possibile interferenza della Convenzione con l'ordinamento italiano, la giurisprudenza esclude un'applicazione diretta di questi principi.

La Corte Costituzionale ha chiarito che *“il contrasto di una norma nazionale con una norma convenzionale, in particolare della CEDU, si traduce in una violazione dell'art. 117, primo comma, Cost. Questa Corte ha, inoltre, precisato nelle predette pronunce che al giudice nazionale, in quanto giudice comune della Convenzione, spetta il compito di applicare le relative norme, nell'interpretazione offertane dalla Corte di Strasburgo, alla quale questa competenza è stata espressamente attribuita dagli Stati contraenti. Nel caso in cui si profili un contrasto tra una norma interna e una norma della Convenzione europea, il giudice nazionale comune deve, pertanto, procedere ad una interpretazione della prima conforme a quella convenzionale, fino a dove ciò sia consentito dal testo delle disposizioni a confronto e avvalendosi di tutti i normali strumenti di ermeneutica giuridica.*

(...) il giudice comune non può procedere all'applicazione della norma della CEDU (a differenza di quella comunitaria provvista di effetto diretto) in luogo di quella interna contrastante” (cfr. Corte Cost., sent. 26/11/2009 n. 311).

Anche nella giurisprudenza europea, come si dirà, la concreta applicazione delle previsioni CEDU subisce rilevanti compressioni soprattutto in materia fiscale.

La tutela del patrimonio:

L'art. 1 del Primo protocollo addizionale alla Convenzione tutela la proprietà e stabilisce che *“Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale”*.

La disposizione potrebbe astrattamente estendere il proprio campo di azione al rapporto giuridico di imposta, per i suoi riflessi che esercita sul diritto di proprietà assoggettato al prelievo coatto. Tuttavia lo stesso art. 1, comma 2, specifica che *“le disposizioni precedenti non portano*

pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende”.

Dunque la Convenzione si cura in via prioritaria di salvaguardare la libertà degli Stati di gestire il gettito fiscale.

In forza di tale disposizione si è generalmente sostenuto che la tutela della proprietà sia recessiva rispetto all'interesse erariale dello Stato (Corte EDU sent. 09/12/1994 *Schouten*; sent. 09/12/1994 *Meldrum*).

Rimane comunque fermo il rispetto delle garanzie basilari dello Stato di diritto (Corte EDU sent. 9/11/1999 causa n. 2644/95; sent. 23/2/1995 causa n. 15375/89), nonché la tutela del cittadino contro misure fiscali discriminatorie, non supportate da scopi legittimi e, sino a un certo punto, non obbedienti alla proporzionalità tra entità del prelievo tributario e sua ragione giustificatrice (Corte EDU sent. 14/05/2013 *N.K.M.*; sent. 07/07/1989 causa n. 10873/84 *Tre Traktörer AB*; sent. 12/12/2006 causa n.13378/05 *Burden*; sent. 21/02/1997 causa n. 20060/92 *Van Raalte*; sent. 23/10/1990 causa n. 11581/85 *Darby*).

Il giusto processo:

Una seconda previsione della CEDU che può assumere rilevanza in ambito tributario è l'art. 6, rubricato «Diritto a un equo processo», che prevede: *“Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti”.*

La CEDU riferisce questi principi al processo penale e alle controversie di carattere civile, ma non compie un cenno esplicito al processo tributario o alla tutela dei diritti che orbitano intorno all'obbligazione di imposta.

Dunque la giurisprudenza della Corte EDU ha statuito a più riprese che le questioni fiscali sono estranee alla due categorie del processo civile e penale, in ragione della natura e dell'interesse pubblicistico che viene in rilievo sulle controversie tributarie (Corte EDU sent. 12/07/2001 *Ferrazzini*; sent. 20/04/1999 *Vidacar SA*).

Eppure si intravedono all'orizzonte delle aperture sull'operatività dell'art. 6 nei processi aventi ad oggetto i tributi.

In primo luogo si registra un orientamento favorevole all'estensione delle tutele del giusto processo quando si discute di rimborsi.

Infatti, precisa la Corte, *“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" (cfr. Corte EDU sent. 03/03/2002, SA Cabinet Diot et Gras Savoye).

La Corte ha pure ammesso l'operatività dell'art. 6 in ambito fiscale per il processo che abbia incidentalmente ad oggetto la mancata concessione di un'agevolazione fiscale, da cui sia derivato un grave dissesto finanziario del contribuente (Corte EDU sent. 26/03/1992 *Editions Periscope*).

Una netta apertura all'operatività dell'art. 6 sul giusto processo si constata per quanto concerne le misure sanzionatorie amministrative, allorquando si ravvisi una finalità afflittiva affine alla sanzione penale (Corte EDU sent. 23/11/2006 *Jussila*; sent. 23/07/00 *Janosevic*; sent. *Vastberga Taxi Aktiebolag*).

Ciò consente di avvalersi delle garanzie sancite dalla Convenzione e il diritto del contribuente a *"che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge"*.

Si aggiunge poi la prescrizione dell'art. 6 comma 3): *"In particolare, ogni accusato ha diritto di:*

- a) essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile e in modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa formulata a suo carico;*
- b) disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa;*
- c) difendersi personalmente o avere l'assistenza di un difensore di sua scelta e, se non ha i mezzi per retribuire un difensore, poter essere assistito gratuitamente da un avvocato d'ufficio, quando lo esigono gli interessi della giustizia".*

Perché possa parlarsi di una sanzione amministrativa affine a quella penale, sì da poter applicare i principi della Convenzione, bisogna tenere presenti tre criteri (Corte EDU sent. 21/02/1984 *Ozturk*; sent. 08/06/1976 *Engel*):

- la classificazione legale dei reati nella legge nazionale;
- la natura dell'illecito;
- la natura e il grado di severità della sanzione.

Si tratta di criteri alternativi ancorché l'approccio cumulativo possa essere adottato qualora l'analisi separata di ciascuno di essi non consenta di raggiungere una chiara conclusione sull'esistenza di un'accusa para-penale (Corte EDU sent. 08/06/1976 *Engel*; inoltre sentenze *Lauko c. Slovacchia* e *Ezeh e Connors c. Regno Unito*)

L'aspetto maggiormente interessante e innovativo espresso nella sentenza *Jussila* (Corte EDU sent. 23/1/2006) è che l'applicazione dell'art. 6 della CEDU in un processo in cui si discute delle sanzioni amministrative tributarie può riverberarsi sull'oggetto parallelo che verte sul prelievo fiscale.

In questo modo, nel momento in cui il processo riguardi sanzioni e tributi, i diritti sanciti dall'art. 6 si estenderebbero anche alle imposte poiché difficilmente si potrebbero ammettere due binari separati all'interno del medesimo processo.

Si legge in sentenza *“Se la Corte ha ritenuto che i requisiti dell'art. 6, par. 1, della Convenzione si estendono ai contenziosi relativi a penalità fiscali, ha escluso dal campo di applicazione di tale disposizione le controversie relative all'imposizione propriamente detta (v. la già citata sentenza Ferrazzini c. Italia, GC). Tuttavia, non è raro che questi due elementi si trovino combinati in una stessa istanza ed è perciò impossibile distinguere le fasi di una procedura che riguardano un' «accusa in materia penale» da quelle che hanno un altro oggetto. Nella misura in cui il contenzioso ha per oggetto un' «accusa in materia penale» rivolta al ricorrente, la Corte deve procedere al suo esame, anche se ciò la porterà inevitabilmente a rivolgere la propria attenzione poco o tanto sul modo in cui l'imposizione stessa è stata valutata”* (cfr. Corte EDU sent. 23/11/2006 Jussila).

Un altro profilo che origina dall'art. 6 sull'equo processo è il *ne bis in idem*, ossia il diritto della persona a non essere processato due volte per il medesimo fatto.

In virtù di quanto detto sopra, la sottoposizione alla sanzione amministrativa del soggetto già condannato penalmente può tendenzialmente violare tale principio (Corte EDU sent. 16/06/2009 *Routsalainem*; sent. 20/05/2014 *Nykaenen*).

Va altresì evidenziato che l'art. 6 può trovare applicazione, in ambito fiscale, per quelle attività di verifica o di accertamento, che attengono al procedimento amministrativo, allorquando venga coinvolto un diritto della persona.

E' questo il caso di un accesso nel domicilio privato del contribuente (Corte EDU sent. 21/02/2008 *Ravon*; sent. 06/12/2007 *Kozinets*) o della sanzione amministrativa legata alla mancata esibizione di documenti giustificata dal contribuente per l'esigenza di non autoaccusarsi nel processo penale (Corte EDU sent. 25/02/1993 *Funke*).

§.7. LA RESPONSABILITÀ DEGLI STATI PER VIOLAZIONE DELLE NORME COMUNITARIE.

Lo Stato membro è responsabile per la violazione ovvero per l'inadempimento di norme comunitarie, nei confronti dell'Unione Europea, degli altri Stati membri, degli enti territoriali, delle imprese e dei cittadini europei, verso i quali lo Stato inadempiente potrà essere chiamato a riparare il danno.

Lo Stato risponde anche per le violazioni perpetrate dalle sue amministrazioni pubbliche e dagli enti territoriali (Regioni, Province, Comuni), salvo poter esercitare, per lo meno nell'ordinamento italiano, l'azione di regresso.

Per quanto interessa l'area tributaria, la responsabilità dello Stato membro può concretizzarsi nella introduzione di previsioni fiscali incompatibili con:

- le direttive e regolamenti;
- le libertà fondamentali;
- il principio di non discriminazione;
- gli aiuti di stato;
- lo spazio unico doganale;
- gli altri principi ordinamentali;
- i principi generali.

La violazione del diritto comunitario in ambito tributario può scaturire da condotte di vario genere tenute dallo Stato membro:

- introduzione o permanenza di un tributo illegittimo;
- diniego di un rimborso per indebito comunitario;
- mancata attuazione dei principi del giusto procedimento (sempre che siano coinvolte materie di competenza comunitaria);
- omissione di un atto di autotutela;
- agevolazioni tributarie che integrano aiuti di Stato illegittimi;
- emanazione di un atto amministrativo in conflitto col diritto europeo;
- atti dell'autorità giurisdizionale.

A tale ultimo proposito, sulla responsabilità da inadempimento degli Stati membri per l'esercizio della propria attività giurisdizionale, la Corte ha sottolineato che *“Il principio secondo cui gli Stati membri sono obbligati a riparare i danni causati ai singoli dalle violazioni del diritto comunitario che sono loro imputabili si applica anche allorché la violazione di cui trattasi deriva da una decisione di un organo giurisdizionale di ultimo grado, sempreché la norma di diritto comunitario violata sia preordinata ad attribuire diritti ai singoli, la violazione sia sufficientemente caratterizzata e sussista un nesso causale diretto tra questa violazione e il danno subito dalle parti lese”* (CGE sent. 30/9/2003 causa C-224/01 Köbler).

Nello specifico dell'Italia, gli enti territoriali possono divenire responsabili allorquando non diano attuazione, nei limiti delle loro competenze, alle sentenze che abbiano accertato la violazione del diritto comunitario pronunziate dalla Corte di Giustizia contro lo Stato italiano; in proposito l'art. 43, Legge n. 234 del 2012 prevede che *“le regioni, le province autonome, gli enti territoriali, gli altri enti pubblici e i soggetti equiparati adottano ogni misura necessaria a porre tempestivamente rimedio alle violazioni, loro imputabili, degli obblighi degli Stati nazionali derivanti dalla normativa dell'Unione europea. Essi sono in ogni caso tenuti a dare pronta esecuzione agli obblighi derivanti dalle sentenze rese dalla Corte di giustizia dell'Unione europea”*.

Il medesimo art. 43, comma 2, contempla l'azione di regresso dello Stato nei confronti dell'ente territoriale inadempiente per il danno da esso prodotto.

Le conseguenze alle quali si espone lo Stato inadempiente si atteggianno differentemente a seconda del tipo di danno o di violazione perpetrata.

Aiuti di Stato illegittimi:

La violazione dell'ordinamento comunitario derivante dall'erogazione di aiuti di Stato non consentiti, comporta il dovere dello Stato membro di curare il recupero di tali aiuti per ristabilire le condizioni ordinarie di mercato, pur con le dovute eccezioni derivanti dal principio di affidamento (v. infra).

Restituzione del prelievo fiscale illegittimo:

Nel caso di tributo introdotto (o mantenuto) in violazione del diritto europeo, il relativo prelievo dovrà essere restituito al soggetto passivo.

Fa eccezione il caso in cui il soggetto passivo sia riuscito a traslare il relativo onere su di un terzo.

In ordine all'onere della prova sulla traslazione dell'imposta che impedirebbe l'esercizio del diritto al rimborso la Corte ha precisato che *“Uno Stato membro non può subordinare il rimborso di tributi nazionali riscossi in contrasto con quanto disposto dal diritto comunitario alla prova che detti tributi non sono stati trasferiti su altri soggetti qualora il rimborso sia subordinato a criteri di prova che rendano praticamente impossibile l'esercizio di tale diritto, e ciò anche nel caso in cui il rimborso di altri dazi, imposte o tasse riscossi in contrasto col diritto nazionale sia sottoposto alle medesime condizioni restrittive”* (CGE sent. 09/11/1983 causa C-199/82 San Giorgio).

Peraltro *“L'esistenza di un eventuale obbligo legale di incorporare il tributo nel prezzo di costo non consente di presumere che l'onere del tributo sia stato interamente traslato, nemmeno nell'ipotesi in cui la violazione di un obbligo siffatto comporterebbe una sanzione”* (CGE sent. 14/01/1997 cause riunite da C-192/95 a C-218/95 *Société Comateb*).

Inoltre *“Uno Stato membro può opporsi al rimborso all'operatore di un tributo percepito in violazione del diritto comunitario solo quando è dimostrato che la totalità dell'onere del tributo è stata sopportata da un altro soggetto e che il rimborso dell'importo del tributo al detto operatore comporterebbe per il medesimo un arricchimento senza causa. Tocca ai giudici nazionali valutare, alla luce delle circostanze di ciascun caso di specie, se tali condizioni siano soddisfatte. Qualora sia stata traslata una parte soltanto dell'onere del tributo, le autorità nazionali hanno il dovere di rimborsare all'operatore l'importo non ripercosso”* (CGE sent. 14/01/1997 cause riunite da C-192/95 a C-218/95 *Société Comateb*).

Infine è importante segnalare che la traslazione potrebbe determinare l'insorgenza di un danno risarcibile che prescinde dall'imposta (es. mancato guadagno per minore competitività sul mercato derivante dall'incremento del prezzo).

Quindi si è statuito che *“Qualora, nonostante che il tributo sia stato traslato sull'acquirente, le norme nazionali consentano all'operatore di far valere un pregiudizio cagionato dall'imposizione di un tributo illegittimo e che esclude, in tutto o in parte, l'arricchimento senza causa, compete al giudice nazionale trarne le debite conseguenze”* (CGE sent. 14/01/1997 cause riunite da C-192/95 a C-218/95 *Société Comateb*).

Allorquando la norma comunitaria sia direttamente applicabile nell'ordinamento interno (es. regolamenti, direttive self-executing), l'effetto sostitutivo rispetto alla norma interna può comunque comportare un prelievo fiscale, seppure diverso da quello in contrasto con l'Unione Europea, quello cioè che si sarebbe dovuto applicare nel caso di corretto recepimento della direttiva; dunque la restituzione delle somme potrà essere esclusa o solo parziale.

Il procedimento di rimborso segue le modalità e i termini previsti dalla disciplina interna che però deve essere compatibile con i principi di effettività e di equivalenza.

In via generale la Corte ha indicato le condizioni generali che debbono essere rispettate dallo Stato membro nel regolamentare il rimborso:

- il termine entro il quale si deve presentare allo Stato o all'ente chiamato alla restituzione l'istanza di rimborso non deve essere tendenzialmente inferiore ai due anni (CGE sent. 15/12/2011 causa C-427/10 *Banca Popolare Antoniana Veneta*; sent. 21/01/2010 causa C-472/08 *Alstom Power Hydro*);
- il termine decorre dal momento in cui si è verificato il presupposto che legittima la richiesta di restituzione del tributo incompatibile (CGE sent. 13/11/1984 cause riunite C-256/80 e

altre *Birra Wuhler*) e che potrebbe decorrere anche dalla modifica di una prassi amministrativa (*obiter dictum* CGE sent. 15/12/2011 causa C-427/10 *Banca Popolare Antoniana Veneta*);

- deve essere consentito l'accesso agli organi giurisdizionali ove la fase amministrativa non abbia sortito l'effetto auspicato dal contribuente (CGE sent. 15/03/2007 causa C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken*).

La giurisprudenza nazionale ha limitato il lasso temporale a disposizione del contribuente per far valere il rimborso di un'imposta a seguito di pronuncia di illegittimità della Corte di Giustizia. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione ha affermato che *"Allorché un'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione europea, i principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità in tema di "overruling" non sono invocabili per giustificare la decorrenza del termine decadenziale del diritto al rimborso dalla data della pronuncia della Corte di giustizia, piuttosto che da quella in cui venne effettuato il versamento o venne operata la ritenuta, termine fissato per le imposte sui redditi dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, dovendosi ritenere prevalente una esigenza di certezza delle situazioni giuridiche, tanto più cogente nella materia delle entrate tributarie, che resterebbe vulnerata attesa la sostanziale protrazione a tempo indeterminato dei relativi rapporti"* (cfr. Cass. civ., SS.UU., 16/06/2014 n. 13676).

Successivamente la Corte di Cassazione ha precisato che il diritto al rimborso può decorrere ex novo qualora il legislatore emani una normativa che adatti l'ordinamento ad una sentenza della Corte di giustizia, che abbia dichiarato incompatibile con il diritto comunitario una precedente previsione, giacché, in questa ipotesi, è possibile che venga plasmato un nuovo diritto del contribuente (Cass. civ., sez. trib. 06/05/2015 n. 9034).

Risarcibilità del danno diverso dal prelievo fiscale illegittimo:

Quando si discute di violazioni che coinvolgono norme fiscali, il danno consisterà generalmente nell'ammontare del prelievo ingiusto; ma, ove la disposizione tributaria abbia limitato la libera circolazione o violato la non discriminazione, il pregiudizio può abbracciare il mancato guadagno anche derivante dalla perdita di chance.

Pertanto la violazione del diritto europeo legittima i soggetti danneggiati a chiedere il risarcimento per il pregiudizio arrecato che, in ambito fiscale, può essere diverso o ulteriore rispetto al peso del tributo illegittimo.

La fonte di tale responsabilità riposa sul principio di leale collaborazione nella corretta e piena applicazione del diritto comunitario di cui all'art. 4 TUE.

In modo non dissimile dal rimborso del tributo, anche il risarcimento del danno deve potersi avvalere di un procedimento amministrativo e di

un accesso alla giustizia che garantisca il rispetto dei principi di effettività ed equivalenza, senza che possano gravare sull'interessato regole congegnate in modo da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile ottenere il risarcimento (CGE sent. 12/12/2006 causa C-446/04 *Test Claimants*; sent. 19/11/1991 cause riunite C-6/90 e C-9/90 *Francovich*).

I presupposti che fondano la richiesta risarcitoria sono sostanzialmente quattro (CGE sent. 05/03/1996 cause riunite C-46/93 e C-48/93 *Brasserie du Pêcheur*; sent. 04/07/2000 causa C-424/97 *Salomone Haim*; sent. 24/03/2009 causa C-445/06 *Danske Slagterier*; sent. 23/05/1996 causa C-5/94 *The Queen*):

1. la norma giuridica violata sia preordinata a conferire diritti e quindi la violazione incide sui diritti di altri Stati membri, enti pubblici e territoriali, imprese e cittadini europei. Tuttavia non dà luogo a risarcimento l'esercizio del legislativo entro i margini di discrezionalità consentiti dalla norma europea;
2. la violazione è sufficientemente caratterizzata quindi grave e manifesta.
3. è rinvenibile un nesso di causalità, anche indiretto, tra la violazione e il danno;

Va aggiunto che il danno deve essere certo e attuale ed è onere dell'interessato darne dimostrazione. La giurisprudenza comunitaria è piuttosto rigorosa in ordine alla prova del danno; in particolare quando si tratti del pregiudizio derivante dal recupero degli aiuti di Stato, dovrà essere dimostrato il legittimo affidamento del percipiente (CGE sent. 11/3/2010 causa C-1/09 *Centre d'exportation du livre français*).

Il danno può essere patrimoniale e non patrimoniale, includere il danno emergente e il lucro cessante (CGE sent. 5/3/1996 cause riunite C-43/93 e C-48/93 *Factortame*).

Non sussiste violazione quando la pretesa violazione invero rientra nei limiti di discrezionalità di cui può avvalersi lo Stato (CGE sent. 05/03/1996 causa C-46/93 *Brasserie du Pêcheur*)

La violazione che chiama lo Stato membro al risarcimento può anche derivare da un'attività normativa degli enti territoriali (CGE sent. 9/9/2004 causa C-72/03 *Carbonati Apuani* nel caso di tributo illegittimo introdotto dal Comune di Carrara; sent. 21/6/2007 causa C-173/05 *Commissione/Italia* nel caso di una legge della Regione Sicilia istitutrice di un tributo illegittimo).

§.8. LE LIBERTÀ FONDAMENTALI DELL'UNIONE EUROPEA.

Le libertà fondamentali sono l'essenza stessa dell'integrazione comunitaria e del mercato unico europeo. Trattasi de:

- la libera circolazione di merci (art. 28 TFUE);
- la libera circolazione delle persone (art. 45) e la libertà di stabilimento (art. 49);
- la libera circolazione dei servizi (art. 56);
- la libera circolazione dei capitali (art. 63).

La violazione della normativa comunitaria derivante dalla illegittima limitazione di una delle libertà, determina l'immediata disapplicazione della legislazione interna.

È superfluo accertare se la norma nazionale fosse animata da finalità protezionistica o anticoncorrenziale; la violazione e conseguente disapplicazione presuppongono unicamente la potenziale limitazione di una delle ridette libertà e quindi del principio di libera concorrenzialità.

E' pacifico che la legislazione fiscale nazionale può entrare in conflitto con le libertà e come tale va disapplicata. Dunque il divieto per gli Stati membri di introdurre restrizioni alla libertà di stabilimento si applica anche alle disposizioni fiscali relative indifferentemente alle imposte indirette e dirette.

Secondo la costante giurisprudenza, se è vero che allo stato attuale del diritto comunitario la materia delle imposte dirette non rientra, in quanto tale, nella competenza della Comunità, ciò non toglie tuttavia che gli Stati membri sono tenuti ad esercitare nel rispetto del diritto comunitario le competenze da essi conservate (CGE sent. 14/02/1995 causa C-279/93, *Schumacker*; sent. 11/08/1995 causa C-80/94 *Wielockx*; sent. 16/07/1998 causa C-264/96 *Imperial Chemical Industries*; sent. 29/04/1999 causa C-311/97 *Royal Bank of Scotland*).

La violazione delle libertà fondamentali rileva a prescindere dalla eventuale discriminatorietà.

Dunque la violazione comunitaria della norma impositiva interna può essere constatata, generalmente, in base alle due situazioni più ricorrenti:

- trattamento discriminatorio tra il soggetto residente e quello non residente, tale da porre quest'ultimo in condizione di svantaggio;
(*oppure*)
- limitazione delle libertà di circolazione.

Nei rapporti tra il principio di non discriminazione e le libertà di circolazione, l'ambito applicativo di queste ultime è più ampio del

primo. Difatti la legislazione di uno Stato membro potrebbe pregiudicare la libertà di circolazione senza con questo essere obiettivamente discriminatoria.

La non discriminazione e le libertà di circolazione sono concetti diversi (tra le varie CGE sent. 01/07/1969 cause riunite C-2/69 e C-3/69 *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders*), ancorché spesso siano interconnessi (CGE sent. 28/1/1986 causa C-270/83 *Commissione/Francia*).

Le libertà fondamentali possono essere altresì compromesse anche da condotte concertate tra due o più Stati.

Quindi la Corte ha ravvisato l'illegittimità di una convenzione internazionale contro la doppia imposizione (CGE sent. 12/5/1998 causa C-336/96 *Gilly*; sent. 14/9/1998 causa C-291/97 *H.*; sent. 14/11/2006 causa C-513/04 *Kerckhaert*).

Sul tema della tutela delle libertà fondamentali, vige il divieto di ostruirle del tutto e anche il divieto di restrizione, quando il loro esercizio è reso disagiata o meno conveniente.

Libertà di circolazione delle merci:

La principale espressione normativa di tale libertà è l'eliminazione delle barriere doganali, con introduzione di una tariffa unica per le merci extra-UE. Si parla quindi di *spazio unico doganale*.

Ai sensi dell'3, comma 1, lett. a), TFUE, l'UE ha competenza esclusiva nel settore dell'unione doganale che, con l'abolizione dei dazi tra i Paesi membri, rappresenta il presupposto centrale affinché possa darsi corso alla libertà di circolazione delle merci.

Le barriere doganali sono state mantenute per l'ingresso nella Comunità europea delle merci provenienti dagli Stati che non sono membri.

Una volta che tali merci abbiano valicato i confini dell'UE e sia stato assolto il dazio, esse potranno circolare liberamente sul territorio comunitario senza dover subire ulteriori prelievi a tale titolo; si parla quindi di prodotti in *libera pratica* (artt. 28 e 29 TFUE).

L'art. 29 TFUE dispone che: *“Sono considerati in libera pratica in uno Stato membro i prodotti provenienti da paesi terzi per i quali siano state adempiute in tale Stato le formalità di importazione e riscossi i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente esigibili e che non abbiano beneficiato di un rimborso totale o parziale di tali dazi e tasse.”*.

Gli articoli 28 e 30 TFUE contemplano le misure restrittive vietate:

- dazi doganali all'importazione;
- dazi doganali all'esportazione;
- tasse di effetto equivalente.

Il divieto viene esteso dall'art. 30 TFUE ai dazi doganali a carattere fiscale che costituiscono violazione del diritto europeo anche se di incidenza minimale.

Inoltre l'illegittimità della normativa interna non è esclusa dalla finalità e dalla destinazione del gettito.

La Corte di Giustizia ha rilevato che *“un onere pecuniario, sia pur minimo, imposto unilateralmente, a prescindere dalla sua denominazione e dalla sua struttura, e che colpisce le merci nazionali o estere in ragione del fatto che esse varcano la frontiera, se non è un dazio doganale propriamente detto, costituisce una tassa di effetto equivalente ai sensi degli articoli 9 e 12 del trattato, anche se non sia riscosso a profitto dello Stato, non abbia alcun effetto discriminatorio o protezionistico e il prodotto colpito non sia in concorrenza con un prodotto nazionale”*.

“il divieto di nuovi dazi doganali o tasse d'effetto equivalente, connesso al principio della libera circolazione dei prodotti, costituisce una norma fondamentale che, salve restando le altre disposizioni del trattato, non patisce eccezioni”.

“Nell'applicare dette disposizioni, non sarebbe quindi corretto distinguere a seconda che le misure di cui trattasi danneggiano determinati Stati membri e i loro cittadini, oppure tutti i cittadini della Comunità, ovvero solo i cittadini dello Stato che ha adottato le misure stesse” (CGE sent. 01/07/1969 cause riunite C-2/69 e C-3/69 Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders).

Le misure doganali o fiscali non possono neppure tradursi in restrizioni quantitative all'importazione o all'esportazione, essendo tali limitazioni vietate dagli articoli 34 e 35.

Entrambe le norme sono però derogabili per motivi di moralità pubblica, di ordine pubblico, di pubblica sicurezza, di tutela della salute e della vita di persone e animali, di tutela della proprietà intellettuale e commerciale, di protezione del patrimonio storico e artistico nazionale, sempre che le riconosce restrizioni alla circolazione dei beni infra-UE non costituiscano discriminazione arbitraria o restrizione dissimulata al libero commercio (art. 36 TFUE).

La giurisprudenza ha precisato che qualsiasi onere pecuniario imposto unilateralmente, a prescindere dalla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisca le merci in ragione del fatto che esse varcano la frontiera, se non è un dazio doganale vero e proprio, costituisce una tassa di effetto equivalente (CGE sent. 25/01/1977 causa C-46/76) così riconoscendo a quest'ultima categoria un valore residuale di salvaguardia.

E' compatibile con la normativa comunitaria l'applicazione di oneri economici quale corrispettivo sostanziale del servizio offerto dallo Stato membro per l'attraversamento della sua frontiera.

I requisiti affinché si possa parlare di un corrispettivo e non di un dazio vietato sono la congruità del prezzo e l'esistenza di un beneficio certo e specifico per l'operatore economico.

“Qualora l'onere considerato costituisca il corrispettivo di un servizio effettivamente prestato all'importatore, d'importo proporzionato al suddetto servizio, oppure facesse parte di un sistema generale di tributi interni gravanti sistematicamente, secondo gli stessi criteri, sia sulle merci nazionali sia su quelle importate o esportate” (CGE sent. 9/11/1983 causa C-158/82 Commissione/Danimarca).

Libertà di circolazione delle persone e delle imprese:

La libera circolazione delle persone di cui all'art. 45 TFUE va in parallelo col divieto di discriminazione effettuata in base alla cittadinanza e sancito dall'art. 18 TFUE.

Pertanto viene generalmente ritenuta illegittima la norma fiscale che introduce un trattamento fiscale dei redditi di lavoro dipendente del soggetto non residente penalizzante rispetto al residente.

La Corte di giustizia ha statuito che *“Il diritto comunitario non prevede alcuna condizione specifica sul modo in cui lo Stato di residenza deve prendere in considerazione la situazione personale e familiare di un lavoratore dipendente che, durante un determinato esercizio fiscale, ha percepito redditi in tale Stato e in un altro Stato membro, purché le condizioni di tale presa in considerazione non costituiscano una discriminazione, diretta o indiretta, fondata sulla cittadinanza, né un ostacolo all'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato CE”*.

Dunque è illegittima una normativa *“ai sensi della quale un contribuente perde, per il calcolo delle sue imposte sul reddito nello Stato di residenza, una parte del beneficio della sua quota esente da imposta e dei suoi vantaggi fiscali personali, per il fatto di avere altresì percepito, durante l'anno considerato, remunerazioni in un altro Stato membro che sono state tassate senza che fosse presa in considerazione la sua situazione personale e familiare”* (CGE sent. 12/12/2002 causa C-385/00 de Groot).

“Osta ad una normativa nazionale che non consente ad un cittadino comunitario, non residente nello Stato membro dove percepisce redditi che costituiscono la parte essenziale delle sue risorse imponibili, di chiedere che, ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta applicabile ai detti redditi, si tenga conto dei redditi da locazione negativi, relativi ad immobili non occupati personalmente e situati in un altro Stato membro, mentre un residente nel primo Stato può richiedere che si tenga conto dei detti redditi da locazione negativi” (CGE sent. 18/7/2007 causa C-182/06 Lakebrink).

Tuttavia le libertà fondamentali non attribuiscono ad una società, costituita secondo la legislazione di uno Stato membro e con sede legale in detto Stato, il diritto di trasferire in altro Stato membro esclusivamente la sede della direzione (CGE sent. 27/09/1988 causa C-81/87 *The Queen*).

Affianco alla libertà di circolazione delle persone vi è la libertà delle imprese di stabilire un'attività economica in uno degli Stati membri. L'art. 49 TFUE parla di *libertà di stabilimento* che comporta non solamente la costituzione e gestione di imprese, in particolare di società, ma pure l'accesso alle attività autonome.

La libertà di stabilimento implica che l'attività economica sia effettiva e abbia un nesso reale e fisico con lo Stato membro (in primis si guarda all'esistenza di immobilizzazioni e personale); in mancanza di un insediamento effettivo si potrebbe essere di fronte a pretese non meritevoli di tutela; la libertà di stabilimento presuppone un insediamento effettivo ed esclude la tutela comunitaria per costruzioni di puro artificio realizzate al solo fine di ottenere un risparmio fiscale, verificabile sul piano oggettivo in termini di locali, personale e attrezzature.

L'art. 49 TFUE riconosce a corollario la libertà di costituire agenzie, succursali, affiliate (c.d. libertà di stabilimento secondaria), in pratica di possedere più di un centro di attività.

“La libertà di stabilimento non si limita al diritto di stabilirsi una sola volta nell'ambito della Comunità, ma implica la facoltà di creare e di conservare, salve restando le norme professionali, più di un centro di attività nel territorio degli Stati membri” (CGE sent. 12/07/1984 causa C-107/83 *Ordre des avocats au barreau de Paris*).

“La normativa di uno Stato membro che imponga alle persone che già svolgono un'attività autonoma in un altro Stato membro, in cui risiedono e sono iscritte ad un regime di previdenza sociale, l'obbligo di versare contributi al regime dei lavoratori autonomi, ha l'effetto di porre in condizione di svantaggio l'esercizio di attività lavorative al di fuori del territorio di detto Stato membro”, tenuto conto che “una normativa quale quella di cui trattasi nella causa principale non fornisce alcuna tutela previdenziale supplementare agli interessati” (CGE sent. 07/07/1988 causa C-143/87 *Stanton*; sent. 15/02/1996 causa C-53/95 *Inasti*).

La libertà di stabilimento include anche la libertà di possedere molteplici stabili organizzazioni in vari Stati membri (CGE sent. 21/9/1999 causa C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain*).

Libertà di circolazione dei servizi:

L'art. 56 TFUE estende la tutela sia ai cittadini UE sia ai soggetti ai soggetti di un Paese terzo stabiliti all'interno della UE.

L'art. 57 TFUE comprende nel concetto di servizio:

- a) le attività di carattere industriale;
- b) le attività di carattere commerciale;
- c) le attività artigiane;
- d) le attività delle libere professioni.

Inoltre viene prescritto che il prestatore del servizio deve essere messo in condizioni di fornire la propria prestazione in uno Stato membro, anche a titolo temporaneo, alle stesse condizioni del residente.

La restrizione della libertà di circolazione dei servizi può derivare da norme interne che inibiscono o limitano l'erogazione del servizio in uno Stato membro da parte di soggetti non residenti (CGE sent. 30/1/2007 causa C-150/04 *Commissione/Danimarca*) ovvero che scoraggiano i potenziali fruitori del servizio a rivolgersi al quel soggetto non residente (CGE sent. 14/11/1995 causa C-484/93 *Svensson*).

Libertà di circolazione dei capitali:

Tale libertà, sancita dall'art. 63 TFUE, è finalizzata a consentire e favorire gli investimenti in attività economiche in tutti gli Stati membri e si presenta nelle possibili declinazioni di:

- libertà di spostare i capitali per investire direttamente in un Paese membro;
- libertà di raccolta dei capitali;
- libertà nei pagamenti.

I movimenti di capitali tutelati dai Trattati vanno intesi in senso ampio. Dunque sono restrizioni vietate quelle che dissuadono i non residenti dal fare degli investimenti in uno Stato membro o i residenti del detto Stato membro dal farne in altri Stati ovvero, in caso di successioni, quelle che hanno l'effetto di diminuire il valore della successione di un residente di uno Stato membro diverso da quello in cui sono ubicati i beni di cui trattasi e che effettua la tassazione sulla successione dei detti beni (CGE sent. 14/11/1995 causa C-484/93 *Svensson*; sent. 14/10/1999 causa C-439/97 *Sandoz*).

“La nozione di investimenti diretti riguarda gli investimenti di qualsiasi tipo effettuati da persone fisiche o giuridiche aventi lo scopo di stabilire o mantenere legami durevoli e diretti fra il finanziatore e l'impresa cui tali fondi sono destinati per l'esercizio di un'attività economica” (CGE sent. 12/12/2006 causa C-446/04 *Test Claimants*).

“Il diniego di concedere ai titolari di redditi da capitale originari di un altro Stato membro i vantaggi fiscali concessi ai titolari di redditi da capitale di origine austriaca non può essere giustificato dal fatto che il reddito delle società aventi sede in un altro Stato membro sia ivi soggetto ad una tassazione poco elevata.

Ostano ad una normativa che consente ai soli titolari di redditi da capitale di origine austriaca di scegliere tra l'imposta a carattere liberatorio all'aliquota del 25% e l'imposta ordinaria sul reddito con applicazione di un'aliquota dimezzata, mentre prevede che i capitali originari di un altro Stato membro siano obbligatoriamente assoggettati all'imposta ordinaria sul reddito senza riduzioni di aliquota” (CGE sent. 15/07/2004 causa C-315/02 *Lenz*).

La libera circolazione dei capitali, data la delicatezza della materia, prevede un ampio ventaglio di deroghe.

Innanzitutto l'art. 65 TFUE consente agli Stati di riservare diverse discipline tra contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il luogo di residenza o di collocamento del loro capitale; inoltre gli Stati membri possono (i) assumere tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione e delle regolamentazioni nazionali, in particolare nel settore fiscale e in quello della vigilanza prudenziale sulle istituzioni finanziarie ovvero (ii) stabilire procedure per la dichiarazione dei movimenti di capitali a scopo di informazione amministrativa o statistica ovvero (iii) adottare misure giustificate da motivi di ordine pubblico o di pubblica sicurezza.

L'art. 64 consente la sopravvivenza delle restrizioni alla libera circolazione dei capitali già esistenti alla data del 31/12/1993 per quanto concerne i movimenti di capitali provenienti da paesi terzi o ad essi diretti, che implicino investimenti diretti, inclusi gli investimenti in proprietà immobiliari, lo stabilimento, la prestazione di servizi finanziari o l'ammissione di valori mobiliari nei mercati finanziari (per Bulgaria, Estonia ed Ungheria la data è il 31 dicembre 1999, per la Croazia il 31 dicembre 2002).

Un'altra deroga la si ritrova nell'art. 6, lett. e), direttiva 2008/7/CE, che, pur vietando le imposte indirette sui conferimenti o sulle altre operazioni societarie, fa salvi i diritti a carattere remunerativo, cioè gli importi richiesti per l'iscrizione nel registro delle società parametrati al relativo costo per la p.a., comprese le spese per operazioni minori e le spese generali, anche tramite diritti forfettari, purché in questo caso si verifichi regolarmente che l'importo non superi il costo medio dell'operazioni.

§.9. IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE TRIBUTARIA.

Tale principio impone di non trattare in modo diverso due situazioni similari ovvero non di trattare in modo analogo due situazioni diverse, in particolare nel confronto della disciplina, dei suoi effetti e della sua applicazione all'interno degli Stati membri tra soggetti residenti e non residenti, cittadini e non.

Il principio di non discriminazione è correlato alla tutela delle libertà fondamentali (CGE sent. 28/1/1986 causa C-270/83 *Commissione/Francia*).

Il principio in parola è applicabile in ambito tributario rispetto alle disposizioni fiscali discriminatorie (CGE sent. 28/1/1986 causa C-270/83 *Commissione/Francia*) e può derivare anche dall'esercizio della potestà impositiva di enti territoriali o di altri enti pubblici o affidatari dell'esercizio di poteri pubblici (CGE sent. 9/9/2004 causa C-72/03 *Carbonari Apuani*; sent. 21/6/2007 causa C-173/05 *Commissione/Italia*).

La discriminazione fiscale può interessare (sul punto CGE sent. 2/4/1998 causa C-296/95 *The Queen*; sent. 17/6/1998 causa C-68/96 *Grundig Italia*; sent. 17/6/1981 causa C-113/80 *Commissione/Italia*):

- la differente strutturazione del tributo quanto a determinazione della base imponibile, misura dell'aliquota, individuazione del soggetto passivo, collocazione del momento impositivo;
- l'accesso differenziato ad eventuali agevolazioni o benefici fiscali;
- l'operatività differenziata di regole procedurali (es. modalità dichiarative);
- gravosità degli oneri probatori (es. inversioni probatorie, presunzioni);
- oneri o prestazioni aggiuntive;
- modalità nella riscossione dei tributi (es. diniego a rateizzazioni);

La discriminazione illegittima può avvenire anche indirettamente attraverso modalità dissimulate od occulte.

Il principio di non discriminazione, applicato alla libertà di circolazione delle merci, trova disciplina espressa in diverse disposizioni del TFUE:

- l'art. 110 TFUE stabilisce che *“Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari. Inoltre, nessuno Stato membro applica ai*

prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni.”.

Tale norma può essere considerata ad effetto diretto quindi è immediatamente cogente negli ordinamenti interni senza necessitare di disposizioni attuative (CGE sent. 16/06/1966 causa C-57/65 *Lutticke*).

- l'art. 111 TFUE dispone che *“I prodotti esportati nel territorio di uno degli Stati membri non possono beneficiare di alcun ristorno di imposizioni interne che sia superiore alle imposizioni ad essi applicate direttamente o indirettamente”*;
- l'art. 112 TFUE pone una deroga alle precedenti disposizione e stabilisce che *“Per quanto riguarda le imposizioni diverse dalle imposte sulla cifra d'affari, dalle imposte di consumo e dalle altre imposte indirette, si possono operare esoneri e rimborsi all'esportazione negli altri Stati membri e introdurre tasse di compensazione applicabili alle importazioni provenienti dagli Stati membri, soltanto qualora le misure progettate siano state preventivamente approvate per un periodo limitato dal Consiglio, su proposta della Commissione”*.

Il trattamento discriminatorio vietato è ravvisabile:

- tra prodotti uguali o simili (CGE sent. 11/12/1990 causa C-47/88 *Commissione/Danimarca*; sent. 23/10/1997 causa C-375/95 *Commissione/Grecia*);
- tali prodotti, pur non essendo simili, sono in rapporto di alternatività o sostituibilità, quindi in concorrenza tra loro (CGE sent. 09/07/1987 causa C-356/85 *Commissione/Belgio*);
- la discriminazione può consistere anche nella limitazione delle modalità di uso della merce, rispetto a *“tributi interni che colpiscano l'uso delle merci importate qualora queste siano essenzialmente destinate a detto uso e siano importate solo a questo fine”* (CGE sent. 3/3/1988 causa C-252/86 *Bergandi*).

Per converso non può ravvisarsi discriminazione per quei *“tributi interni che colpiscono prodotti importati, in mancanza di produzione nazionale simile o concorrente”* né è possibile *“censurare il carattere eccessivo del livello di tassazione che gli Stati membri potrebbero stabilire per determinati prodotti in mancanza di ogni effetto discriminatorio o protezionistico”* (CGE sent. 11/12/1990 causa C-47/88 *Commissione/Danimarca*). Rimane salva l'ipotesi di illegittimità per violazione della libertà di circolazione delle merci.

La discriminazione può essere innanzi tutto diretta, laddove la norma prevede diversi trattamenti in base alla nazionalità, cittadinanza o sede legale delle persone giuridiche.

La discriminazione può essere indiretta quindi dissimulata.

“Le norme relative alla parità di trattamento vietano non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma anche qualsiasi discriminazione dissimulata che, basandosi su altri criteri di distinzione, pervenga di fatto al medesimo risultato” (CGE sent. 12/02/1974 causa 152/73 Sotgiu).

Si è quindi rilevata la discriminazione occulta in *“una normativa nazionale che, in materia di imposta sul reddito, subordini il beneficio dell'imposizione congiunta di due coniugi non separati né di fatto né giudizialmente alla condizione che entrambi siano residenti nel territorio nazionale e neghi la concessione di tale vantaggio fiscale a un lavoratore residente in tale Stato, dove egli percepisce la quasi totalità dei redditi familiari, e il cui coniuge risiede in un altro Stato membro” (CGE sent. 16/05/2000 causa C-87/99 Zurstrassen).*

Si parla anche di discriminazione alla rovescia quando la norma dello Stato membro discrimina il soggetto residente, riservandogli un trattamento peggiore o negando un beneficio al quale è invece ammesso il non residente.

La ponderazione sulla possibile discriminatorietà della disposizione nazionale deve passare per le seguenti fasi:

- a) verifica che la situazione del soggetto non residente sia *comparabile* con quella del soggetto residente. Se così non fosse verrebbe meno in radice l'operatività del principio in parola;
- b) accertamento dell'effetto discriminatorio, tale da determinare un trattamento differenziato tra situazioni analoghe (o viceversa);
- c) valutazione di eventuali cause di giustificazione laddove la deroga alla non discriminazione può ritenersi ammissibile in base ad un motivo di interesse nazionale, nella misura in cui la compressione del principio sia rispettosa del criterio di ragionevolezza.

Giudizio di comparazione:

Per quanto concerne il giudizio di comparazione, esso può essere limitato al singolo aspetto del rapporto giuridico colpito dalla norma che si assume discriminatoria oppure potrà essere condotto in modo complessivo su tutta la situazione economica e giuridica del soggetto.

Nel caso *Schumacker* la Corte ha fatto governo di una valutazione complessiva della vicenda nella quale il cittadino non residente percepiva una parte del proprio reddito nello Stato in cui lavorava e un'altra parte nello Stato in cui risiedeva; sicché poteva ritenersi ammissibile il trattamento differenziato posto in essere dallo Stato ove era prodotto il reddito giacché solamente lo Stato di residenza poteva valutare la situazione reddituale dell'interessato (CGE sent. 14/2/1995 causa C-279/93 *Schumacker*).

Da ciò deve dedursi che il trattamento differenziato, posto in essere da uno Stato membro nei confronti di un soggetto non residente, cessa di essere giustificato se

quest'ultimo non percepisce (o smette di percepire) redditi in misura rilevante nello Stato di residenza.

In aderenza ai dettami della sentenza *Schumacker* la Legge comunitaria 2014 (art. 7 L. 161/2014) ha previsto che l'Irpef si applichi secondo le regole generali, cioè senza le limitazioni generalmente previste dalla norma per i non residenti riguardanti le deduzioni e detrazioni (in particolare le detrazioni per carichi di famiglia), per quei soggetti non residenti in Italia ma che (i) risiedono in uno dei Paesi membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni, (ii) producono in Italia almeno il 75% del loro reddito complessivo e (iii) non fruiscono nello Stato di residenza di agevolazioni fiscali analoghe.

Effetto discriminatorio:

Atteso che il principio di non discriminazione, oltre ad essere un principio ordinamentale per quanto concerne la libera circolazione delle merci in virtù di previsione espressa ex art. 110 TFUE, è altresì un principio generale dell'Unione Europea e trova applicazione anche nell'ambito delle imposte dirette ancorché esse non siano tributi armonizzati, al contrario delle principali imposte indirette.

L'effetto discriminatorio può emergere rispetto al trattamento di un credito di imposta (CGE sent. 28/01/1986 causa C-270/83 *Commissione/Francia*), ad un rimborso subordinato alla presenza o meno del contribuente nello Stato membro per un determinato periodo di tempo (CGE sent. 08/05/1990 causa C-175/88 *Biehl*), al beneficio fiscale ricongiunto al domicilio fiscale (CGE sent. 13/7/1993 causa C-330/91 *The Queen*), alla irragionevole maggiorazione dell'aliquota in ragione del luogo di residenza (CGE sent. 27/9/1996 causa C-107/94 *Asscher*).

Cause di giustificazione e ragionevolezza:

La deroga al principio di non discriminazione può avere una legittima motivazione ma la diversità del trattamento fiscale tra soggetti residenti e non residenti deve comunque essere ragionevole.

La ragionevolezza va anche ponderata in base alle restrizioni che si producono alle libertà fondamentali, la cui salvaguardia è assolutamente primaria (CGE sent. 10/07/2014 causa C-358/12 *Consorzio Stabile Libor Lavori Pubblici*; 12/01/2010 causa C-229/08 *Wolf*).

§.10. GLI AIUTI DI STATO

Gli aiuti di Stato non sono vietati in modo assoluto e aprioristico. Ai sensi degli articoli 107 e 108 TFUE è prevista una procedura di avallo da parte della Commissione.

In estrema sintesi lo Stato membro comunica il progetto di aiuto alla Commissione, che apre un'istruttoria per verificare la compatibilità della misura di sostegno rispetto all'ordinamento europeo. Sin quanto non arriva l'approvazione da parte della Commissione l'aiuto è congelato e privo di effetti ancorché possa considerarsi formalmente valido nell'ordinamento interno.

In mancanza di preventiva comunicazione del progetto alla Commissione l'aiuto di Stato è del tutto illegale.

Affinché possa parlarsi di aiuti di Stato debbono ricorrere determinate caratteristiche:

- in primo luogo deve trattarsi di una misura che comporta un trasferimento di risorse statali in senso lato (quindi anche provenienti da autorità nazionali, regionali o locali, banche e fondazioni pubbliche ecc.), concesso dallo Stato o da un organo o ente delegato dallo Stato (CGE sent. 21/03/1991 causa C-303/88 *Italia/Commissione*; sent. 14/10/1987 causa C-248/84 *Germania/Commissione*);
- la misura comporta un vantaggio di carattere finanziario, che può consistere sia nel ricevere un apporto economico, sia nella riduzione dei costi. L'aiuto non comporta una controprestazione (CGE sent. 22/03/1977 causa C-78/76 *Steinike & Weinlig*);
- l'aiuto è rivolto a imprese e produzioni nazionali, dove per impresa si intendono anche quelle iniziative economiche senza finalità di lucro;
- l'aiuto è altresì selettivo perché i destinatari vengono selezionati da un punto di vista soggettivo (sul tipo di impresa), oggettivo (sul tipo di produzione o settore di attività) o territoriale (CGE sent. 15/12/2005 causa C-66/02 *Italia/Commissione*; sent. 08/11/2001 causa C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*; sent. 29/04/2004 causa C-308/01 *Gil Insurance*). La selettività sussiste anche quando la *ratio* della misura è quella di dare impulso ad un singolo settore economico (CGE sent. 8/9/2011 cause C-78/08 e 80/08 riunite *Paint Graphos*). La misura di sostegno è invece legittima se si rivolge in modo indiscriminato alla generalità di imprese e produzioni nello Stato membro;
- infine, aspetto assolutamente centrale, l'aiuto illegittimo comporta una potenziale distorsione di libera concorrenza nel mercato unico, anche solo in linea di principio quindi in via

potenziale (CGE sent. 14/02/1990 causa C-301/87 *Francia/Commissione*; sent. 06/11/1990 causa C-86/89 *Italia/Commissione*).

Fin tanto che l'aiuto già dichiarato illegittimo non sia stato recuperato nei confronti dei beneficiari, lo Stato membro non può erogare all'impresa un altro aiuto ancorché quest'ultimo legittimo (CGE sent. 15/5/1997 causa C-355/95 *TWD*).

Nondimeno la nozione di aiuto di Stato non riguarda i provvedimenti statali che stabiliscono una differenziazione tra imprese e sono selettivi a priori, qualora la differenziazione risulti dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale in cui tali provvedimenti si inseriscono (CGE sent. 02/07/1974 causa C-153/73 *Holz & Willemsen*; sent. 15/12/2005 causa C-148/04 *Unicredito Italiano*).

Vi sono delle deroghe al divieto di aiuti ammissibili allorché la misura non sia espressamente considerata nociva per la concorrenza oppure, nonostante la perturbazione al regime del libero mercato, sussistano ragioni superiori.

Si tratta delle ipotesi previste dall'art. 107, comma 1, TFUE:

- a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti;
- b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali;
- c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. Cinque anni dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente lettera.

Altri casi di aiuti consentiti sono menzionate dall'art. 107, comma 2, TFUE:

- a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale;
- b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro;
- c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse;

- d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune;
- e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.

Ai sensi dell'art. 109 TFUE le Istituzioni europee possono stabilire preventivamente le categorie di aiuti di Stato ammesse in aderenza alle sopra citate norme.

Sono infine ammissibili gli aiuti di ridotta entità (c.d. regola *de minimis*), che sono ammessi in via preventiva in forza del Regolamento n. 1998 del 28/12/2006 per le misure in favore del singolo interessato non superiore a € 500.000 in tre esercizi finanziari (limite inizialmente di € 200.000 poi innalzato dalla Commissione con Comunicazione n. 800 del 26/11/2008).

La Corte ha precisato che la competenza della Commissione ad esaminare la compatibilità di un aiuto con il mercato comune non osta a che un giudice nazionale sottoponga alla Corte una questione pregiudiziale sull'interpretazione della nozione di aiuto (CGE sent. 29/06/1999 causa C- 256/97 *DM Transport*).

Pertanto, la Corte può in particolare fornire al giudice del rinvio gli elementi di interpretazione di diritto dell'Unione che gli consentano di stabilire se una misura nazionale possa essere qualificata come aiuto di Stato ai sensi di tale diritto (CGE sent. 10/06/2010 causa C- 140/09 *Fallimento Traghetti del Mediterraneo*).

Il recupero degli aiuti di Stato illegittimi segue la disciplina interna dello Stato membro che deve essere rispettoso dei principi di equivalenza ed effettività del recupero.

Le controversie in materia di recupero degli aiuti di Stato sono devolute all'Autorità giudiziaria amministrativa (artt. 49 e 50 L. n. 234 del 2012).

Il recupero dell'aiuto lascia intatta la tutela del legittimo affidamento che il soggetto beneficiario riponeva in buona fede sulla validità della misura.

Il legittimo affidamento va valutato anche alla stregua del dovere di diligenza "qualificato", cioè legato alla natura imprenditoriale dell'interessato e quindi di grado superiore a quella del buon padre di famiglia.

§.11. I TRIBUTI ARMONIZZATI

L'Unione Europea si è dotata di una disciplina specifica per i principali tributi indiretti – dazi, accise ed Iva – atteso che la frammentazione normativa tra i vari Stati membri sarebbe stato di per sé ostacolo alla libertà di circolazione, in primis delle merci.

La fiscalità diretta, invece, non gode ancora di una disciplina positiva europea generale, che eventualmente interviene su specifici aspetti del rapporto giuridico di imposta.

Iva:

Tale imposta indiretta trova disciplina nella Direttiva n. 2006/112/CE, applicabile dal 1/1/2007, che ha innovato e codificato in un unico corpo normativo le varie modifiche intercorse alla precedente “Sesta Direttiva” (n. 77/388/CEE).

L'IVA si applica a tutte le operazioni eseguite nell'UE a fronte di un corrispettivo (pagamento) da parte di soggetti passivi. Per soggetto passivo si intende qualsiasi persona o organismo che effettui cessione di beni o prestazione di servizi, di cui ricorra il presupposto oggettivo della tassazione, durante la propria attività. Anche le importazioni effettuate da tali soggetti sono soggette all'IVA.

Le operazioni imponibili comprendono le cessioni di beni o le prestazioni di servizi all'interno di un singolo paese dell'UE, le acquisizioni di beni intra-UE (beni ceduti e spediti o trasportati da un'azienda in un paese dell'UE verso un'azienda in un altro paese) e le importazioni di beni nell'UE dall'esterno.

Per quanto riguarda il luogo delle operazioni imponibili, si applicano norme diverse a seconda della natura dell'operazione, del tipo di prodotto fornito e della presenza o meno di trasporto:

- cessione di beni: il luogo di tassazione è quello in cui i beni vengono ceduti;
- acquisizione di beni intra-UE: il luogo di tassazione è quello in cui la parte che acquista i beni ne riceve la consegna, ossia il paese dell'UE dove i beni si trovano alla fine dopo il trasporto da un altro paese dell'UE;
- importazioni di beni nell'UE dai paesi terzi: generalmente tassate nel paese dell'UE dove arrivano;
- prestazione di servizi: il luogo di tassazione è quello in cui i servizi vengono prestati, che dipende non solo dalla natura del servizio prestato, ma anche dallo status dell'acquirente che riceve il servizio.

Al fine di garantire che il servizio venga tassato nel posto in cui viene effettivamente goduto sono previste alcune eccezioni su:

- servizi relativi a beni immobili;
- trasporto di passeggeri;
- attività relative a cultura, sport, istruzione e intrattenimento;
- servizi di ristorazione.

L'IVA diventa esigibile a seconda della natura dell'operazione. Generalmente la rilevanza fiscale dell'operazione coincide con la cessione dei beni nel paese UE di acquisto, quando tale cessione viene completata. Per le importazioni nell'UE, l'evento generatore si ha quando i beni sono portati all'interno di un paese dell'UE.

La base imponibile nel caso della cessione di beni, della prestazione di servizi o dell'acquisto di beni intra-UE comprende tutti gli elementi che compongono il corrispettivo.

Qualora i beni siano importati, la base imponibile corrisponde al valore definito come valore in dogana. I dazi, le imposte e le altre tasse sono compresi nella base imponibile, mentre l'IVA stessa, i ribassi e le riduzioni di prezzo concessi all'acquirente sono esclusi.

L'aliquota IVA normale che tutti i paesi dell'UE devono applicare a beni e servizi è non inferiore al 15 %. I paesi dell'UE possono applicare una o due aliquote ridotte non inferiori al 5 % a beni o servizi specifici elencati nell'allegato III della direttiva. Si applicano inoltre, a determinate condizioni, una serie di disposizioni che derogano tali norme (aliquote più basse, aliquote ridotte su altri beni o servizi ecc.).

La direttiva prevede delle esenzioni dall'IVA, la maggior parte delle quali non gode del diritto di detrazione, ossia i servizi finanziari e assicurativi, l'assistenza sanitaria o i servizi sociali. Tuttavia, esistono anche esenzioni che godono del diritto di detrazione, ossia cessioni di beni intra-UE o esportazioni di beni verso paesi terzi. Alcune esenzioni sono obbligatorie per i paesi dell'UE, mentre altre sono opzionali.

I soggetti passivi hanno diritto a detrarre l'ammontare di IVA pagata sui beni o servizi acquistati nel paese dell'UE dove tali operazioni vengono eseguite. Tale IVA a monte può essere detratta dall'IVA da pagare sulle operazioni imponibili, ossia cessioni di beni o prestazioni di servizi a livello nazionale. In generale, non si ha diritto alla detrazione in caso di attività economica esente, o se il soggetto passivo rientra in un regime speciale. In determinati casi le detrazioni possono essere limitate o corrette.

La direttiva stabilisce gli obblighi per i soggetti passivi e per determinati non soggetti passivi. Generalmente, l'IVA deve essere pagata da qualsiasi soggetto passivo che esegue una cessione di beni o prestazione di servizi imponibile. Le eccezioni comprendono operazioni specifiche nelle quali è l'acquirente a pagare l'IVA, ad esempio cessioni di gas naturale, e operazioni in cui il paese dell'UE può scegliere di designare l'acquirente come soggetto al pagamento dell'IVA, ad esempio in caso di determinate cessioni passibili di frode, come le quote di emissione di gas a effetto serra (fino al 31 dicembre 2018).

La direttiva prevede alcune deroghe dalle norme standard sull'IVA per i paesi dell'UE, ad esempio per prevenire determinati tipi di evasione fiscale. Ci sono inoltre regimi speciali dell'IVA ideati per ridurre gli oneri burocratici, ad esempio per le piccole imprese e per gli agricoltori.

L'elemento maggiormente caratterizzante dell'Iva è la *neutralità* dell'imposta nei vari passaggi che si succedono nel ciclo produttivo di modo che essa finisca col gravare solo sul consumatore finale e la base imponibile rispecchi quell'incremento di valore che il bene o servizio ha ricevuto lungo la catena produttiva.

L'attuale status della normativa comunitaria rappresenta un passaggio intermedio in attesa che, una volta raggiunta l'uniformità delle aliquote tra tutti i paesi membri, l'imposizione dell'Iva avvenga nello Stato membro di origine e non in quello di destinazione come oggi accade.

La neutralità dell'Iva viene garantita dal sistema della detrazione, le cui regole basilari sono la detrazione integrale e globale da imposta a imposta.

Le operazioni esenti sono quelle non assoggettate ad Iva per ragioni di opportunità rivolte ad alleviare il carico fiscale sul consumatore in determinati casi (es. prestazioni mediche). L'operazione esente non consente di portare in detrazione l'Iva sugli acquisti correlati.

La giurisprudenza della Corte di giustizia si è espressa in diverse occasioni a tutela del diritto alla detrazione in favore del cedente nel caso di inadempimento del cessionario al versamento dell'imposta. Dunque:

- il diritto spettante ai soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori da quella dovuta o assolta per i beni da essi acquistati e per i servizi da essi ricevuti a monte costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA attuato dalla normativa dell'Unione (CGE sent. 25/10/2001 causa C-78/00 *Commissione/Italia*); tale diritto si esercita per la totalità delle imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (CGE sent. 21/03/2000 cause riunite da C-110/98 a C-147/98 *Gabalfrisa*);
- il destinatario del bene o del servizio beneficia del diritto a detrazione anche se il prestatore o cedente sia un soggetto passivo che non è registrato ai fini dell'IVA, qualora le fatture relative ai servizi forniti presentino tutte le informazioni richieste

- dall'articolo 226 della direttiva 2006/112 e, in particolare, quelle necessarie per l'identificazione della persona che le ha emesse e della natura di tali servizi (CGE sent. 22/12/2010 causa C- 438/09 *Dankowski*);
- la direttiva 2006/112 osta ad una prassi nazionale in forza della quale l'amministrazione finanziaria neghi ad un soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'IVA, per il fatto che l'emittente della fattura abbia commesso irregolarità, senza che tale amministrazione dimostri, alla luce di elementi obiettivi, che il soggetto passivo interessato sapesse o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata per giustificare il diritto a detrazione si inscriveva in una frode commessa da tale emittente o da un altro operatore, intervenuta a monte nella catena delle prestazioni (CGE sent. 21/06/2012 cause riunite C-80/11 e C- 142/11 *Mahagében*);
 - parimenti l'amministrazione finanziaria non può negare il diritto alla detrazione per il fatto che il soggetto passivo non si sia assicurato che l'emittente della fattura avesse lo status di soggetto passivo, che disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di cederli, e che avesse soddisfatto i suoi obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, laddove ricorrano i presupposti formali e sostanziali previsti dalla direttiva 2006/112 per l'esercizio del diritto a detrazione ed il soggetto passivo detraente non disponga di elementi idonei a giustificare il sospetto dell'esistenza di irregolarità o di frodi nella sfera del suddetto emittente (CGE sent. 21/06/2012 cause riunite C-80/11 e C- 142/11 *Mahagében*);
 - gli operatori che prendono ogni misura che può esser loro ragionevolmente richiesta per assicurarsi che le operazioni non siano iscritte nel quadro di una frode, devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il loro diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte, spettando comunque all'amministrazione finanziaria effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità e frodi all'IVA, nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che abbia commesso tali irregolarità o frodi (CGE sent. 06/09/2012 causa C-324/11 *Toth*; sent. 21/06/2012 cause riunite C-80/11 e C- 142/11 *Mahagében*);
 - il principio fondamentale di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi; inoltre quando l'amministrazione fiscale dispone delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto destinatario della prestazione di servizi di cui trattasi, è debitore dell'IVA, essa non può imporre - al fine di far detrarre l'Iva - al soggetto passivo condizioni supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio dello stesso (CGE sent. 08/05/2008 cause riunite C-95/07 e C-96/07 *Ecotrade*; sent. 30/09/2010 causa C-392/09 *Uszodaépitő*);
 - l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato al solo requisito formale del possesso, da parte del soggetto passivo, di una fattura redatta conformemente agli articoli 220-236 e 238-240 della direttiva 2006/112; la violazione degli altri requisiti formali può semmai essere punibile con una sanzione amministrativa, conformemente ai provvedimenti nazionali che traspongono tale direttiva nel diritto interno (CGE sent. 21/10/2010 causa C-385/09 *Nidera Handelscompagnie*; sent. 11/12/2014 causa C-590/13 *Idexx Laboratories Italia*).

Per quanto concerne gli scambi intracomunitari, vige la regola per cui l'Iva va assolta nello Stato membro dove il bene viene immesso nel consumo. Trattasi come detto di un regime teoricamente transitorio.

Lo scambio intracomunitario è ravvisabile quando coinvolge soggetti passivi residenti in due diversi Stati membri e la merce viene spostata materialmente da un paese membro all'altro.

Le cessioni intracomunitarie vengono dichiarate nel modello Instrast che costituisce uno strumento di controllo oltre che di analisi statistica.

La Direttiva prevede alcuni regimi speciali per:

- piccole e medie imprese (art. 281 e ss Dir. 2006/112/CE)
- produttori agricoli (295 e ss.)
- agenzie di viaggio (306 e ss.)
- beni d'occasione e vendite all'asta (311 e ss.)
- oro da investimento (344 e ss.)
- soggetti passivi non stabiliti che forniscono servizi per via elettronica a persone che non sono soggetti passivi (357 e ss.)

Nel rapporto con gli altri tributi si ricorda innanzi tutto il *principio di alternatività* tra Iva e imposta di registro, per lo meno rispetto all'imposta di registro in misura proporzionale.

L'Iva invece può concorrere con accise e dazi.

L'art. 401 (corrispondente all'art. 33, n. 1, sesta Direttiva) vieta l'istituzione di tributi che presentino caratteristiche simili rispetto al meccanismo di funzionamento dell'Iva.

L'interesse dell'Unione europea non è tanto rivolto ad evitare fenomeni di doppia imposizione (che comunque sono oggetto di attenzione da parte della giurisprudenza, v. CGE sent. 5/5/1982 n. C-15/81 *Schul* e sent. 25/2/1988 causa C-299/86 *Drexel*), quanto a scongiurare la compressione della concorrenza nel mercato unico.

I principali elementi caratterizzanti dell'Iva, sui quali tipicamente si incentra il giudizio di similarità, sono la generalità dell'imposta sulla cifra d'affari, la proporzionalità rispetto al prezzo, la riscossione del tributo in ciascuna fase del ciclo produttivo, il sistema di detrazione.

La similarità che si pone in contrasto con la normativa europea sussiste in ordine alle caratteristiche essenziali dell'Iva mentre non è necessario che il tributo parallelo ne ricalchi tutta la disciplina (CGE sent. 31/3/1992 causa C-200/90 *Dansk Denkavit*). Del resto il legislatore comunitario è particolarmente attento a salvaguardare il profilo di neutralità che potrebbe traviare la libera concorrenza; con ciò si intuisce che, rispetto ad un nuovo tributo sui consumi simile all'Iva, la mancanza di un meccanismo di detrazione costituirebbe una violazione ancor più grave.

Nella propria giurisprudenza relativa all'art. 33, n. 1, della Sesta direttiva (divenuto art. 401 della direttiva 2006/112), la Corte ha individuato le seguenti caratteristiche

essenziali del sistema comune dell'IVA (CGE sent. 03/10/2006 causa C-475/03 *Banca Popolare di Cremona*; sent. 11/10/2007 cause riunite C-283/06 e C-312/06 *Kogaz*):

- l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni e servizi;
- è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti;
- viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza;
- gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo sono detratti dall'imposta dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia ha affermato l'ammissibilità:

- della coesistenza tra Iva e contributi sociali calcolati sul fatturato (CGE sent. 27/11/1985 causa C-295/84 *Rousseau Wilmot*);
- del prelievo fiscale il cui presupposto oggettivo è la messa a disposizione di un bene e la base imponibile è rappresentata dai futuri proventi (CGE sent. 3/3/1988 causa C-252/86 *Bergandi*);
- di imposte sul consumo dirette a settori specifici di attività economiche (CGE sent. 13/7/1989 causa C-93/88 *Wisselink*, sent. 7/5/1992 causa C-347/90 *Bozzi*, sent. 17/9/1997 causa C-130/96 *Fazenda Publica*, sent. 9/3/2000 causa C-437/97 *Ekw e Wein*).

La vicenda italiana sulla pretesa illegittimità dell'Irap, in quanto affine all'Iva poiché entrambi i tributi colpivano in modo analogo il valore aggiunto globale, si è risolto in favore dello Stato italiano poiché la Corte di Giustizia ha ritenuto che Iva e Irap avessero caratteristiche comunque differenti (CGE sent. 03/10/2006 causa C-475/03 *Banca Popolare di Cremona*).

Un breve cenno va fatto ai condoni fiscali per ricordare che essi non possono ridurre in modo eccessivo il recupero dell'Iva, sia per l'interesse proprio dell'UE che si vede distratta a proprio favore una percentuale del tributo e perderebbe una fonte di finanziamento, sia per gli effetti distorsivi sul mercato unico che ne seguirebbero (CGE sent. 17/7/2008 causa C-132/06 *Commissione /Italia*, condono italiano).

La giurisprudenza comunitaria è altresì attenta affinché sia garantito il diritto al rimborso dell'Iva indebitamente versata alla stregua dei principi di effettività ed equivalenza (CGE sent. 15/12/2011 causa C-427/10 *Banca Antoniana Popolare Veneta*).

Dazi doganali:

L'attraversamento della merce dei confini dell'Unione Europea comporta, di regola, il dovere di assolvere il tributo in parola. Deve trattarsi di merce proveniente da paesi extra-UE destinati al consumo nel mercato comunitario o, viceversa, di merce provenienti da paesi comunitario che viaggia alla volta di mercati extracomunitari.

Si tratta di un tributo proprio dell'UE che viene riscosso dallo Stato membro di confine ma confluisce nella finanze comunitarie (si parla di diritti di confine).

Oltre al tributo in senso stretto sono dovuti i diritti doganali in favore dello Stato membro di confine, che vanno a remunerarlo per le attività di controllo e riscossione del dazio; trattandosi di corrispettivo per un servizio può parlarsi di tassa.

L'Iva assolta sulle importazioni viene considerata alla stregua di un diritto doganale, anche ai fini della procedura di applicazione e del meccanismo di definizione amministrativa delle controversie.

Il diritto comunitario in materia di legislazione doganale è stato codificato nel codice doganale comunitario di cui al Regolamento CEE n. 2913/92, entrato in vigore nel 1992 ed è applicabile dal 1° gennaio 1994. Il codice è stata aggiornato col Regolamento UE n. 952/13.

Il codice concerne segnatamente:

- le disposizioni generali relative ai diritti e agli obblighi delle persone nei confronti della normativa doganale (diritto di rappresentanza, informazioni, ecc.);
- le disposizioni di base che regolano gli scambi di merci (in particolare dazi all'importazione o all'esportazione, classificazione tariffaria delle merci e dell'origine di queste ultime);
- le disposizioni che disciplinano l'introduzione delle merci sul territorio doganale della Comunità (presentazione in dogana, dichiarazione doganale, custodia temporanea);
- le merci non comunitarie che circolano in regime di transito;
- le destinazioni doganali (vincolo delle merci ad un regime doganale, immissione in libera pratica, transito, deposito doganale, perfezionamento attivo e passivo, trasformazione sotto controllo doganale, ammissione temporanea, esportazione);
- l'introduzione di una merce in una zona franca o in un deposito franco, la riesportazione, la distruzione e l'abbandono delle merci all'Erario.

Una volta assolate le imposte doganali le merci extracomunitarie sono equiparate alle merci comunitarie (cd. nazionalizzazione) e possono circolare liberamente nel territorio UE (art. 79 e ss. CDC).

Viceversa, per le merci che valicano i confini destinate ai mercati extracomunitari, il pagamento dei dazi consente l'esportazione definitiva (art. 788 e ss. Disp. att. CDC)

Talora il passaggio della merce nei confini dell'UE non comporta l'insorgere dell'obbligazione tributaria. Infatti i dazi non sono dovuti se il passaggio della merce oltre lo spazio unico doganale è solamente provvisorio e i beni non sono destinati ad essere immessi nel mercato interno in caso di importazione o nel mercato estero in caso di esportazione. Più precisamente si tratta di:

- *importazione od esportazione temporanea*, dette anche perfezionamento attivo o passivo: le merci non vengono nazionalizzate quindi rimangono estere e la tassazione viene sospesa (art. 114 e ss. CDC; art. 536 e ss. Disp. att. CDC);
- *transito comunitario esterno*: passaggio temporaneo delle merci che saranno rispediti fuori dall'UE (art. 91 e ss. CDC); se poi le merci subissero una destinazione diversa saranno considerate immesse al consumo e si procederà alla riscossione dei dazi;
- *transito comunitario interno* detto anche cabotaggio: le merci vengono trasportate per via marittima da un porto all'altro, attraverso le rotte commerciali che escono dai confini del mare territoriale; si applica la sospensione di imposta (art. 163 e ss. CDC);
- *circolazione o transito interno*: le merci sono trasportate via terra percorrendo un tratto di territorio estero;
- *deposito*: la merce estera viene depositata in locali custoditi dalla dogana o in locali privati autorizzati; le merci possono prendere qualsiasi destinazione e si trovano in regime di sospensione di imposta (art. 98 CDC e art. 524 e ss. Disp. att. CDC);
- *spedizione da una dogana all'altra*;
- *trasformazione*: la merce estera attraversa i confini dell'Unione europea per essere modificata e poi uscire senza essere venduta (art. 130 e ss CDC e art. 551-552 Disp att. CDC);
- *ammissione temporanea*: la merce entra nell'Unione europea ed è destinata ad uscire senza essere modificata (es. esposizioni) (art. 137 CDC e 553 e ss. Disp. att. CDC).

L'Agenzia delle Dogane fornisce le seguenti delucidazioni in ordine ai diversi regimi doganali:

1. Immissione in libera pratica:

La merce non comunitaria acquisisce la posizione doganale di merce comunitaria. Essa presuppone una dichiarazione di vincolo al regime resa presso la dogana d'ingresso nell'Unione Europea.

L'operazione doganale implica le seguenti attività in dogana:

- l'applicazione delle misure di politica commerciale (verifica delle licenze d'importazione, assenza di divieti, sussistenza e capienza di contingenti, ecc.);
- l'espletamento delle altre formalità previste per l'importazione di una merce (controlli sanitari, fitosanitari, ecc.);
- l'applicazione dei dazi legalmente dovuti secondo la normativa comunitaria.

Se la merce viene destinata anche all'immissione in consumo nel territorio dello Stato con l'assolvimento della fiscalità interna, prevista dalla legislazione nazionale, si realizza l'importazione della merce.

2. *Transito:*

Costituisce un regime doganale sospensivo che consente la circolazione di merci, sotto controllo doganale, tra due punti del territorio doganale della Unione Europea (nel caso del Transito comunitario) ovvero tra la UE, la Turchia, l'ex Repubblica jugoslava di Macedonia e i Paesi EFTA, nonché tra questi ultimi (nel caso del Transito Comune).

Il vantaggio per gli operatori derivante dall'utilizzo del regime del Transito Comunitario/Comune è rappresentato dalla possibilità di far circolare, con un sistema di facile ed economico utilizzo, merci non comunitarie ovvero comunitarie, nei casi espressamente previsti dalla normativa dell'Unione Europea, che diversamente avrebbero dovuto assolvere agli oneri normalmente previsti per il loro inoltro da un punto all'altro della Comunità (dazi doganali, iva, accise ed altri oneri).

Con l'introduzione del mercato unico il campo di applicazione del regime comunitario si limita prevalentemente alle merci terze (transito comunitario esterno T1) ovvero, in taluni specifici casi, alle merci comunitarie (transito comunitario interno T2), purché vi siano espresse previsioni in tal senso. Tali previsioni riguardano:

- le merci comunitarie in attraversamento/dirette/provenienti da Paesi EFTA;
- le merci comunitarie dirette verso la Repubblica di San Marino (con esclusione di quelle italiane, assoggettate ad un regime fiscale di scambio) ed il Principato di Andorra;
- le merci comunitarie dirette/provenienti/scambiate tra le parti delle Comunità non rientranti nel territorio fiscale di quest'ultima (trattasi delle Isole Åland, Isole Canarie, Isole Normanne, Guyana francese, Guadalupa, Martinica, Monte Athos e Riunione).

Le merci comunitarie in questione circolano in regime di Transito comunitario interno con le sigle di T2 e T2F; tale ultima sigla viene utilizzata nel caso di scambi che interessano le parti non rientranti nel territorio fiscale della Comunità come sopra indicate.

Il funzionamento in via ordinaria del regime in questione viene effettuato ed ha luogo mediante l'invio, tra gli uffici doganali competenti per l'operazione (ufficio doganale di partenza/garanzia/passaggio/destino), delle merci in transito, scortate dal DAT e accompagnate da una serie di messaggi informatici che hanno la funzione di documenti di transito.

Essendo l'Unione Europea un unico territorio doganale, gli uffici di passaggio esistono solo all'attraversamento dei confini dei Paesi Efta.

Per tutelare la fiscalità è necessario che l'operatore presenti una garanzia che può essere prestata per una singola operazione doganale (isolata) o per un numero di

operazioni indefinito (globale), previa autorizzazione scritta rilasciata dall'autorità doganale competente e calcolata sulla base del valore del giro d'affari dell'operatore interessato in un determinato arco temporale.

Può, altresì, essere autorizzato l'esonero dalla garanzia, con le medesime modalità autorizzatorie e di calcolo della garanzia globale.

Esclusivamente in caso di problemi tecnici, la suddetta procedura informatica viene sostituita da una procedura di riserva basata sull'utilizzo di documenti cartacei.

Il transito può essere effettuato mediante l'utilizzo di procedure semplificate. Esse possono dipendere:

- dalla natura e dall'affidabilità dell'operatore (speditore/destinatario autorizzato, che consentono la non presentazione della merce presso l'ufficio di partenza/destino, fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione doganale);
- dalle modalità di trasporto (a mezzo ferrovia, via aerea, via marittima e a mezzo condutture); in tutti questi casi vengono sostanzialmente utilizzati i documenti di trasporto tipici del settore che sostituiscono i documenti doganali assumendone però lo stesso valore.

3. Deposito doganale:

È un regime sospensivo ed economico in quanto consente, a fronte di apposita autorizzazione da parte dell'Autorità doganale, la sospensione del pagamento dei diritti gravanti sulle merci depositate.

Trattasi di strutture dove possono essere custodite le merci senza che le stesse siano sottoposte alla relativa imposizione tributaria, in attesa di procedere all'attribuzione della destinazione finale.

Sono ammesse al beneficio del regime in questione le seguenti tipologie di merci:

- le merci non comunitarie in sospensione di diritti doganali;
- le merci comunitarie, per le quali una normativa comunitaria specifica preveda, a motivo del loro collocamento nel deposito doganale, il beneficio di misure connesse in genere con l'esportazione delle merci, in attesa della destinazione finale delle stesse (art. 98, lett. b), del Reg. (CEE) 2913/1992).

Il deposito doganale è un luogo autorizzato dall'Autorità doganale e sottoposto al suo controllo nel quale le merci possono essere immagazzinate alle condizioni stabilite e si distingue in:

- deposito pubblico ovvero un deposito doganale che può essere utilizzato da qualsiasi persona per l'immagazzinamento della merce;
- deposito privato ovvero un deposito doganale destinato unicamente ad immagazzinare merci del depositario.

4. Perfezionamento attivo:

Ha lo scopo di incoraggiare e agevolare l'attività delle industrie di esportazione comunitarie, consentendo di importare senza pagare alcun dazio o prelievo agricolo, né subire l'effetto di alcuna misura di politica commerciale, le merci destinate ad essere perfezionate nella Comunità e quindi riesportate al di fuori di essa, sotto forma di prodotti compensatori.

Quando si importano dall'esterno della comunità dei prodotti necessari per produrne altri è necessario pagare dei dazi all'importazione, pagare eventuali Accise e aggiungere l'IVA. Tali costi vanno naturalmente ad aggiungersi al costo finale dei prodotti per la cui costruzione sono necessari. È evidente che in questo modo le merci

prodotte all'interno della Comunità si troveranno a competere sui mercati internazionali in condizioni di inferiorità.

Con il perfezionamento attivo, si cerca di evitare che la tariffa doganale comune crei difficoltà per le industrie di esportazione comunitarie che siano obbligate a rifornirsi all'estero di certi materiali, non riuscendo a farlo all'interno della Comunità.

Naturalmente, è necessario evitare che utilizzando il perfezionamento attivo, i produttori comunitari ne vengano svantaggiati. È proprio per questo che l'autorizzazione al suo utilizzo è subordinata al verificarsi di almeno una tra una serie di condizioni economiche.

Nell'ambito del regime di perfezionamento attivo, le merci possono essere importate in esenzione di dazio per essere lavorate nella Comunità, a condizione che:

- i prodotti ottenuti (che nel seguito verranno indicati come compensatori) siano esportati in un paese terzo;
- le merci di importazione possano essere individuate nei prodotti compensatori;
- i produttori comunitari non siano lesi nei loro interessi essenziali;
- gli operatori interessati siano stabiliti nella Comunità.

Il regime in questione viene applicato attraverso due diversi sistemi:

- sistema della sospensione, consiste nella sospensione della riscossione di dazi e IVA all'importazione, nonché di eventuali accise, finché non vengano esportati i prodotti compensatori. Tale sistema è applicabile a ogni tipo di merce;
- sistema del rimborso, richiede il pagamento dei dazi all'importazione, che vengono poi rimborsati al momento dell'esportazione del prodotto finale. A differenza del precedente, quest'ultimo sistema non è applicabile alle merci soggette a restrizioni quantitative, contingentamenti tariffari, restituzioni all'esportazione e prelievi agricoli.

5. *Perfezionamento passivo:*

Permette di esportare temporaneamente merci comunitarie fuori dal territorio doganale della Comunità per sottoporle a trasformazione e reimportare i prodotti compensatori in esonero totale/parziale dei dazi all'importazione.

Scopo del regime è quello di permettere alle imprese europee di effettuare le lavorazioni presso aziende extracomunitarie usufruendo di un costo della manodopera inferiore a quello praticato in Europa oppure di usufruire di tecnologie più avanzate.

Il regime di perfezionamento passivo deve essere autorizzato dall'ufficio doganale competente sulla sede dell'operatore che richiede l'autorizzazione.

L'autorizzazione viene rilasciata quando è possibile accertare che i prodotti ottenuti (prodotti compensatori) sono quelli risultanti dalla lavorazione delle merci in temporanea esportazione. La merce viene quindi identificata all'atto dell'esportazione attraverso campioni, foto, matricole ecc..

All'atto della reimportazione dei prodotti compensatori, vengono pagati i diritti doganali (dazio e IVA) relativi al maggior valore acquisito dalle merci per effetto delle lavorazioni o trasformazioni ricevute all'estero (compenso di lavorazione).

In regime di perfezionamento passivo è possibile effettuare le seguenti operazioni:

- la trasformazione di merci;
- lavorazioni di merci compreso il montaggio, l'assemblaggio, l'adattamento ad altre merci;
- la riparazione di merci compreso il riattamento e la messa a punto.

In quest'ultimo caso è possibile la reimportazione per equivalenza di prodotti di sostituzione (sistema degli scambi standard). I prodotti importati in sostituzione di

quelli inviati in riparazione devono essere classificati nella stessa sottovoce tariffaria e avere le stesse qualità commerciali e caratteristiche tecniche della merce inviata in riparazione. I prodotti di sostituzione possono anche essere importati prima di effettuare la temporanea esportazione.

6. Trasformazione sotto controllo doganale:

Permette l'importazione di merci extracomunitarie da sottoporre a lavorazioni/trasformazioni nella Comunità senza che siano assoggettate al pagamento dei dazi afferenti che verranno applicati sul prodotto derivante dalla lavorazione. Elemento fondamentale per l'applicazione di tale regime è che esista una differenza di aliquota daziaria tra la materia prima e il prodotto finito, in particolare che la materia prima presenti un'aliquota daziaria più alta di quella del prodotto finito.

Scopo del regime è l'incremento dell'attività di trasformazione nella Comunità e quindi lo sviluppo delle imprese comunitarie. Tale regime viene concesso purché l'utilizzo di merci extracomunitarie non comporti pregiudizio agli interessi dei produttori comunitari delle materie prime oggetto di lavorazione (esame delle condizioni economiche).

Tutte le merci possono essere sottoposte al regime di trasformazione sotto controllo doganale e sottoposte a qualsiasi trasformazione purché venga rispettata la condizione sopra citata della presenza della diversa aliquota daziaria.

Per l'utilizzo del regime è necessario il preventivo rilascio dell'autorizzazione. A seconda del tipo di merce da vincolare al regime sono previste modalità e uffici diversi per il rilascio dell'autorizzazione.

7. Ammissione temporanea:

Permette l'importazione temporanea di merci extracomunitarie, per utilizzi vari, in esonero totale o parziale dai diritti doganali (dazio e IVA) e senza l'applicazione di misure di politica commerciale. La merce in ammissione temporanea deve essere riesportata senza aver subito modifiche a parte il normale deprezzamento dovuto all'uso che ne è stato fatto.

Nell'ipotesi in cui la merce non venga riesportata, ma nazionalizzata, dovranno essere pagati i diritti relativi (dazio e IVA), oltre agli interessi compensatori contabilizzati dalla data di vincolo della merce al regime di ammissione temporanea.

Scopo del regime è facilitare il traffico internazionale e la circolazione di strumenti, attrezzature e merci a fini economici e non (ad esempio mezzi di trasporto, merci utilizzate per esposizioni, fiere, convegni, merci a seguito di viaggiatori).

Il regime di ammissione temporanea va autorizzato e l'autorizzazione è subordinata alla possibilità di identificare la merce in temporanea importazione attraverso marchi, numeri di serie, matricole, fotografie.

All'atto della temporanea importazione deve essere prestata garanzia per i diritti doganali relativi alla merce in temporanea.

Tale regime è concesso:

- in esonero totale nelle ipotesi rientranti nelle fattispecie indicate negli articoli da 555 a 578 del Reg. (CEE) 2454/93;
- in esonero parziale per le fattispecie non rientranti in tali articoli, con il pagamento integrale dell'IVA ed in maniera parziale del dazio.

La merce in regime di ammissione temporanea può rimanere nella Comunità per un periodo massimo di 24 mesi; periodi più brevi sono previsti per alcuni tipi di merce.

8. Esportazione:

Il vincolo delle merci al regime dell'esportazione è obbligatorio per i casi in cui queste debbano lasciare il territorio doganale della Comunità.

L'esportatore deve presentare le merci e la relativa dichiarazione di esportazione e, ove richieste, specifiche autorizzazioni o licenze.

La dichiarazione doganale deve essere trasmessa all'ufficio doganale di esportazione che procede ad accettare la dichiarazione e ad effettuare l'analisi dei rischi ai fini fiscali e di sicurezza.

Espletati tali adempimenti, l'ufficio di esportazione svincola le merci per l'esportazione a condizione che esse lascino il territorio doganale nelle stesse condizioni in cui si trovavano quando la dichiarazione di esportazione è stata accettata. Esso, inoltre, consegna all'operatore il Documento di Accompagnamento Esportazione (DAE).

Al termine del procedimento, la merce svincolata per l'esportazione deve uscire dal territorio doganale della Comunità entro 90 giorni dalla data dello svincolo.

Gli operatori economici interessati all'operazione di esportazione per la quale è stato concesso lo svincolo sono obbligati a comunicare la mancata uscita della merce all'ufficio di esportazione ai fini dell'annullamento della dichiarazione.

Nel caso in cui la merce sia uscita dal territorio doganale della comunità ma non sia presente a sistema alcun messaggio di uscita l'operatore potrà attivare la procedura c.d. "follow-up" presso l'ufficio doganale di esportazione.

La *ratio* del tributo in parola è comunque collegata all'immissione nel consumo del bene ma, aspetto che certamente contraddistingue il dazio dall'Iva, trattasi di un tributo monofase.

La destinazione iniziale della merce può essere modificata e con essa il regime impositivo; è il caso tipico della merce importata che viene rispedita al mittente a causa della presenza di vizi.

Le formalità da compiere inerenti l'attraversamento del confine doganale possono essere riassunte come segue:

- dichiarazione doganale sommaria con la descrizione e la provenienza della merce (art. 53 Reg CEE 2913/1992), presentata in conformità all'art. 62 e ss. Codice doganale comunitario;
- autoliquidazione degli importi in base alla Tariffa unica europea (Taric);
- presentazione della dichiarazione alle autorità doganali, iscritta nel registro doganale;
- formazione della bolletta doganale che viene consegnata a colui che ha presentato la dichiarazione;
- ritiro della merce (c.d. sdoganamento).

Un aspetto cruciale nell'iter procedimentale riguarda la determinazione della base imponibile sulla quale applicare i dazi:

- il valore delle merci viene individuato in base al prezzo delle stesse, nel quale si considerano anche i costi accessori quali le spese di trasporto, di imballaggio, eccetera;
- all'uopo si tiene conto in prima battuta degli importi esposti nella fattura di accompagnamento (art. 28 e ss Reg 2913/1992);
- se il prezzo non emerge dai documenti di accompagnamento oppure non è determinabile, viene applicato il valore usualmente considerato per merci simili oppure, in subordine, il prezzo unitario applicato nella EU oppure, ancora, il costo complessivo per le vendite di beni simili;
- l'individuazione del tipo di merce avviene sulla scorta della nomenclatura prescritta dalla Tariffa comunitaria combinata (cd TARIC, Reg. 2658/1987).

L'applicazione delle classificazioni doganali è rimessa al giudice nazionale il quale, in caso di dubbio, per ricevere l'esatta interpretazione può interpellare con giudizio di rinvio la Corte di Giustizia (CGE sent. 18/02/1970 causa C-40/69 *Hauptzollamt Hamburg Oberelbe*), la quale Corte non è ovviamente vincolata alla prassi amministrativa nazionale (CGE sent. 14/12/1972 causa C-38/72 *Van de Poll*).

La classificazione deve tenere conto delle caratteristiche oggettive della merce (CGE sent. 23/03/1972 causa C-36/71 *Henck*; sent. 25/05/1989 causa C-40/88 *Weber*; sent. 28/4/1999 causa C-405/97 *Mövenpick Deutschland*) e, in caso di incertezza, possono sopperire i contenuti del certificato di origine (CGE sent. 12/12/1973 causa C-149/73 *Witt*).

Nel dubbio tra più possibili classificazioni deve essere preferita quella maggiormente specifica (CGE sent. 17/06/1997 causa C-164/95 *Fábrica de Queijo Eru Portuguesa*).

Nel caso di merce non rientrante in alcuna classificazione, dovrà essere adottata quella analogicamente più vicina in base alla natura, all'uso e al valore commerciale del bene (CGE sent. 18/02/1970 causa C-40/69 *Hauptzollamt Hamburg Oberelbe*).

Dal punto di vista soggettivo, i dazi doganali operano come segue:

- visto l'art. 201 Reg. 2913/1992, il soggetto passivo dell'imposta relativa ai dazi doganali è colui che presenta la dichiarazione doganale;
- l'obbligo di inoltrare tale dichiarazione incombe sul soggetto che introduce la merce nel territorio comunitario (artt. 44 e 46 Reg. 2913/1992);
- la dichiarazione può essere presentata anche dal rappresentante del proprietario della merce e deve distinguersi:
 - a. se il rappresentante opera con spendita del nome, il tributo grava direttamente sul mandante;
 - b. se il rappresentante opera senza spendita del nome, egli sarà obbligato in solido con il mandante.
- Gli importatori od esportatori abituali possono accedere ad una procedura più snella, con la quale l'impresa iscrive la merce

nelle proprie scritture e subentra negli obblighi che altrimenti spetterebbero al vettore o allo spedizioniere; quindi provvede a predisporre la dichiarazione e la iscrive in un apposito registro quando la merce riparte.

Dunque, di regola, l'applicazione dei dazi doganali avviene in base alla dichiarazione presentata dall'importatore o dal suo rappresentante.

Tale regola soffre almeno due eccezioni:

1. in primo luogo quando vi sia la violazione delle regole procedurali più rilevanti (sottrazione al controllo della dogana, importazione irregolare, violazione degli obblighi di custodia); in casi simili – salvo forza maggiore o caso fortuito – si presume l'immissione al consumo e dunque si procederà alla nazionalizzazione delle merci, e quindi al pagamento dei relativi dazi, a prescindere da quale potesse essere la destinazione effettiva dei beni (artt. 201 e ss Reg CEE 2913/1992);
2. l'autorità doganale può inoltre contestare il valore o la natura della merce come dichiarati ed emettere un atto di accertamento.

L'accertamento relativo alla qualificazione della merce, alla origine, al valore, al regime della tara e al trattamento degli imballaggi, può prendere la strada di un contenzioso di natura prettamente amministrativa:

- contro la decisione espressa dal capo della dogana può essere presentata un'istanza di risoluzione della controversia al capo del compartimento, entro i successivi trenta giorni; nel frattempo la merce potrà essere ritirata prestando una cauzione pari all'entità del tributo accertato;
- contro la decisione del capo del compartimento è ammesso ricorso al Ministero dell'Economia e delle Finanze.

In alternativa la decisione del capo della dogana può essere impugnata avanti alla Commissione tributaria competente.

Va infine ricordato che nello spazio unico doganale l'eliminazione dei dazi interni all'Unione Europea è tutelata anche dal divieto di istituire *tasse ad effetto equivalente*.

Le tasse ad effetto equivalente sono diverse rispetto ai tributi discriminatori sulle merci provenienti da altri paese membri, di cui parla l'art. 110 TFUE (su tale differenza CGE sent. 9/9/2004 causa C-72/03 *Carbonati Apuani*).

In particolare, mentre le tasse ad effetto equivalente non ammettono eccezioni e sono sempre illegittime, l'imposta astrattamente riconducibile all'art. 110 TFUE può rivelarsi compatibile con l'ordinamento comunitario ove venga dimostrata la non

discriminatorietà (CGE sent. 18/06/1975 causa C-94/74 *Igav*; sent. 11/03/1992 cause riunite da C-78/90 a C-83/90 *Compagnie commerciale de l'Ouest*; in senso parzialmente difforme CGE sent. 03/02/2000 causa C-229/98 *Vander Zwalmen e Massart*).

La Corte ha affermato che se il tributo è destinato a finanziare attività a supporto del prodotto sul quale inerisce il prelievo, allorquando vi sia una compensazione integrale si tratta di tassa ad effetto equivalente, diversamente si può ricadere nella discriminazione fiscale (CGE sent. 11/3/1992 cause riunite da C-78/90 a C-83/90 *Compagnie commerciale de l'Ouest*; CGE sent. 27/10/1993 causa C-72/97 *Commissione/Spagna*; sent. 17/9/1997 causa C-130/96 *Fazenda Publica*).

La Corte ha precisato che, ove sia chiamata a verificare la legittimità della norma nazionale, è necessario indicare con precisione se la fattispecie è riconducibile al divieto di tasse ad effetto equivalente oppure alla violazione del principio di non discriminazione (CGE sent. 1/3/1966 causa C-48/65 *Lutticke*; sent. 17/7/1997 causa C-90/94 *Haahr Petroleum*; sent. 17/9/1997 causa C-130/96 *Fazenda Publica*).

Accise:

Sono le imposte sulla fabbricazione e il consumo che, di regola, vengono poi traslate sul consumatore nel prezzo finale di vendita.

Le accise costituiscono ovviamente un'entrata finanziaria ma possono anche svolgere la funzione sociale di limitare o disincentivare l'utilizzo della sostanza sottoposta a tributo.

Le accise sono disciplinate in via generale dalla Direttiva 2008/118/CE.

Le accise di consumo gravano su energia elettrica, metano e tabacchi e le discipline specifiche sono le seguenti:

- per prodotti energetici ed elettricità, direttiva 2003/96/CE;
- per alcol e bevande alcoliche, direttive 92/83/CEE e 92/84/CEE;
- per tabacchi lavorati, direttiva 2011/64/UE.

Le accise di fabbricazione colpiscono oli minerali, oli lubrificanti e bitumi, bevande alcoliche, fiammiferi; per le accise di fabbricazione il presupposto oggettivo si perfeziona al termine del procedimento produttivo.

La dicotomia si ricompone nella concreta esplicitazione del tributo poiché entrambe le tipologie di accisa diventano esigibili con l'immissione al consumo dei prodotti e nello Stato in cui ciò avviene.

Purché non comportino formalità connesse all'attraversamento delle frontiere nell'UE e quindi un rallentamento del passaggio delle merci tra i confini intra-UE, gli Stati membri possono introdurre altre forme di imposizione indiretta:

- su prodotti diversi dai prodotti sottoposti ad accisa;
- sulle prestazioni di servizi, compresi i servizi relativi a prodotti

già sottoposti ad accisa, che non abbiano il carattere di imposte sul volume d'affari.

Le accise divengono esigibili al momento e nello Stato membro dell'immissione in consumo. Il debitore dell'accisa è generalmente il depositario autorizzato o il destinatario registrato.

Gli Stati membri possono procedere al rimborso o allo sgravio dell'accisa sui prodotti ad essa sottoposti che sono stati immessi in consumo. Essi sono liberi di stabilire le condizioni pertinenti, purché ciò non comporti la creazione di una nuova classe di esenzione (vedere paragrafo successivo).

Gli Stati membri possono anche esentare dal pagamento dell'accisa i prodotti ad essa sottoposti venduti nei punti di vendita in esenzione da imposte e trasportati nei bagagli personali dei viaggiatori che si recano in un paese extra UE per via aerea o via mare.

Sino al momento dell'immissione al consumo le merci rimangono in sospensione di imposta. I prodotti in sospensione di imposta possono anche circolare:

- di regola ciò avviene tra depositi fiscali e con l'ausilio di documentazione di accompagnamento che consenta la tracciabilità dei beni; inoltre va prestata una garanzia per l'assolvimento dell'accisa;
- la spedizione della merce tra operatori professionali privi di deposito fiscale è subordinata a precisi adempimenti formali e comunque l'accisa dovrà essere pagato il primo giorno lavorativo successivo al ricevimento della merce; ne consegue che l'operatore professionale che ha ricevuto la merce non potrà continuare a farla circolare in sospensione di imposta;
- se è stata pagata l'accisa su un prodotto che viene poi trasferito in un altro Stato membro, quivi sarà nuovamente dovuta l'accisa mentre nel primo paese potrà essere chiesto il rimborso (in Italia il termine per chiedere il rimborso è di due anni). Lo stesso dicasi per i prodotti esportati fuori dalla comunità europea. Fa eccezione il caso dell'acquisto posto in essere dal consumatore per uso personale, per il quale vigono alcuni limiti quantitativi sopra i quali è fatta comunque salva la facoltà di dimostrare l'uso personale.

Qualora le merci in sospensione di imposta andassero perdute o distrutte per caso fortuito o per forza maggiore, è previsto un abbuono dell'imposta, che non sarà dovuta. Tuttavia il tributo rimane esigibile nel caso di svincolo irregolare dal regime sospensivo ovvero di fabbricazione o importazione irregolare.

Quando l'acquisto è effettuato da un soggetto privato per uso personale, le accise sono esigibili unicamente nello Stato membro in cui il prodotto viene acquistato, anche se il bene venga trasportato dall'acquirente privato in un altro Stato membro.

Se i prodotti sottoposti ad accisa destinati al consumo in uno Stato membro sono detenuti per scopi commerciali in un altro Stato membro, essi sono sottoposti ad accisa e l'accisa diventa esigibile in quest'ultimo Stato membro. Le accise pagate nel primo Stato membro possono essere rimborsate.

In caso di vendita a distanza da uno Stato membro verso un altro, il venditore o il suo agente deve pagare l'accisa nello Stato membro di destinazione.

Gli Stati membri possono prescrivere che i prodotti sottoposti ad accisa siano muniti di contrassegni fiscali o di contrassegni nazionali di riconoscimento.

I cali fisici vanno dimostrati dal produttore e può essere concessa dagli uffici finanziari una riduzione dell'imposta; si può ricorrere anche a criteri forfettari.

L'aliquota viene determinata, sulla base della tariffa unica europea (Taric), al momento in cui la merce è immessa al consumo ma, sin tanto che non viene definitivamente venduta, la merce sarà soggetta alle eventuali variazioni di aliquota, in aumento o in diminuzione.

Il pagamento dell'accisa va effettuato entro i primi quindici giorni del mese successivo per le merci immesse in consumo nei primi quindici giorni del mese, oppure entro la fine del mese successivo per le merci immesse dal sedicesimo giorno.

Il soggetto obbligato ad assolvere l'accisa è:

- il titolare dell'ultimo deposito fiscale prima dell'immissione al consumo;
- l'operatore nei cui confronti si realizzano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta, quindi il fabbricante o l'intermediario;
- il rappresentante fiscale;
- l'eventuale garante dell'imposta

§.12. L'IMPOSIZIONE INDIRETTA SULLA RACCOLTA DI CAPITALI.

La materia è di particolare delicatezza per il nesso che la lega al principio di libera circolazione dei capitali ex art. 63 TFUE.

La Direttiva 2008/7/CE è di precipua importanza perché disciplina l'imposizione indiretta interna agli Stati membri per alcune operazioni societarie.

Il principio al quale si rifà la direttiva è di evitare la tassazione indiretta su operazioni mirate a riorganizzare e rafforzare le società di capitali o di aumento del capitale sociale (CGE sent. 2/1/1997 causa C-188/95 *Fantask*).

Difatti gli obiettivi sottesi alla Direttiva 2008/7/CE sono – oltre che ovviamente di favorire la libera circolazione dei capitali – di:

- contrastare forme di doppia imposizione e applicare l'imposizione indiretta sulla raccolta di capitale una sola volta nel mercato unico;
- eliminare disparità di trattamento tra Stati membri;
- armonizzare la struttura del tributo indiretto e le aliquote;
- eliminare altre forme di imposizione indiretta sulla raccolta dei capitali o simili.

Più nello specifico, le operazioni sulle quali si incentra l'operatività della Direttiva sono:

- conferimenti di capitale in fase di costituzione o di aumento;
- conferimenti di capitale tramite prestiti o prestazioni di servizi effettuati nel quadro dei conferimenti di capitale;
- formalità per registrare le attività e le società di capitali;
- modificazioni dell'atto costitutivo (trasformazioni societarie, modifiche della sede legale o amministrativa, modifica dell'oggetto sociale, proroga della durata);
- operazioni di ristrutturazione societaria;
- creazione, ammissione, emissione in borsa, messa in circolazione o negoziazione di azioni, quote sociali, titoli o certificati;
- prestiti contratti sotto forma di emissione di obbligazioni o di altri titoli negoziabili e formalità collegate.

La Corte di Giustizia ha affermato che l'esenzione prescritta dalla Direttiva non coinvolge la fusione per annullamento dal momento che non si ravvisa un apporto patrimoniale (CGE sent. 13/10/1992 causa C-50/91 *Commerz-Credit-Bank*).

La Direttiva 2008/7/CE fa salva l'eventuale imposta sui conferimenti introdotta dallo Stato membro prima del 1/1/2006; in tal caso dovrà

essere prevista un'aliquota unica non superiore a quella in vigore alla data del 1/1/2006 e comunque nella misura massima dell'1%.

Nelle operazioni societarie esenti sono legittimi:

- le imposte sul trasferimento di valori mobiliari, di beni immobili e aziende inclusi nel conferimento societario, di altri beni inclusi nel conferimento societario ove vi sia un corrispettivo in danaro che si aggiunge all'assegnazione della partecipazione societaria;
- le imposte sulla costituzione, iscrizione, cancellazione di privilegi e ipoteche;
- i diritti che vanno a remunerare l'attività amministrativa richiesta per l'operazione, calcolati sul costo delle formalità e degli atti amministrativi comprese le operazioni minori (CGE sent. 10/9/2002 cause riunite C-216/99 e 222/99 *Prisco*), incluse le spese generali (CGE sent. 20/4/1993 cause riunite C-71/91 e 178/91 *Ponente Carni*);
- l'imposta sul valore aggiunto.

Tuttavia tali imposte non debbono operare discriminazioni a danno di soggetti non residenti e quindi non possono comportare maggiori oneri rispetto ad operazioni simili tra soggetti residenti.

In merito al rapporto dell'ordinamento comunitario rispetto all'imposta di registro si segnalano le seguenti decisioni: CGE sent. 5/2/1991 causa C-15/89 *Deltakabel*; sent. 13/2/1996 cause riunite C-197/94 e 252/94 *Bautiaa*; sent. 27/10/1997 causa C-152/97 *Abruzzi Gas*; sent. 3/12/1991 causa C-164/90 *Muwi Bouwgroep*; sent. 13/10/1992 causa C-50/91 *Commerz-Credit-Bank*; sent. 11/12/1997 causa C-42/96 *Immobiliare Sif*.

§.13. LE IMPOSTE DIRETTE E LA LORO ARMONIZZAZIONE

Si è già parlato del codice di condotta del pacchetto Monti che pone i presupposti per una graduale armonizzazione delle imposte dirette e dichiara il contrasto alla concorrenza fiscale dannosa.

Qui di seguito vengono rapidamente analizzate le fonti europee in ambito di imposizione diretta.

Direttiva madre-figlia e tassazione dei dividendi:

La Direttiva 90/435/CEE (poi modificata dalle Direttive 2003/123/CE e 2006/98/CE) sopprime la doppia imposizione nell'ambito dei gruppi societari e manda esenti da imposte dirette gli utili distribuiti sotto forma di dividendi dalle società controllate o collegate stabilite in uno Stato membro (cd. società figlie) in favore delle società controllanti stabilite in un altro Stato membro (cd. società madri). Ciò per evitare che la doppia imposizione sugli utili possa limitare la libertà di circolazione dei capitali e di stabilimento.

La Direttiva è stata recepita nell'ordinamento italiano dall'art. 7-bis DPR 600/73.

L'esenzione si applica:

- alla distribuzione degli utili percepiti da stabili organizzazioni di società di altri Stati membri situate in tale Stato membro e provenienti dalle loro società figlie di uno Stato membro diverso da quello in cui è situata la stabile organizzazione,
- alla distribuzione degli utili effettuata da società di questo Stato a stabili organizzazioni, situate in un altro Stato membro di società del medesimo Stato membro di cui sono società figlie.

Gli utili distribuiti da una società figlia alla sua società madre sono esenti dalla ritenuta alla fonte.

Le condizioni affinché la società partecipata (figlia) possa accedere al regime di esenzione sui dividendi sono:

- che la società partecipante (madre) detenga una partecipazione non inferiore al 10% del capitale o dei diritti di voto (la Direttiva n. 123/2003 ha ridotto tale percentuale che prima era al 25%;
- che la partecipazione sia detenuta ininterrottamente per un periodo minimo di due anni, riducibile dagli Stati membri (in Italia è stato previsto un anno).

Se tale requisito temporale si perfeziona dopo la distribuzione dei dividendi assoggettati a ritenuta, la società partecipante ha diritto al rimborso del corrispondente

prelievo subito all'estero (CGE sent. 17/10/1996 cause riunite C-283/94 e 291/94 *Denkavit International*).

- la partecipazione deve avere ad oggetto una società di capitali o nuove entità giuridiche quali cooperative, mutue, società senza capitale azionario, casse di risparmio e di previdenza, associazioni che esercitano attività commerciali;
- la società madre e la società figlia devono essere entrambe residenti in uno degli Stati membri;
- in entrambi gli Stati membri deve essere prevista una delle imposte sul reddito delle società indicate nella Direttiva (per l'Italia è l'Ires), senza che la società possa operare una scelta o possa esserne esentata.

Gli Stati possono sottoporre a tassazione una parte non superiore al 5% dei dividendi; tale previsione, invero, è di favore per il contribuente perché consente la deduzione dei relativi costi per l'attività svolta dalla società figlia.

Nell'ordinamento italiano non si avvalgono dell'esenzione i redditi tratti dalla liquidazione della società partecipata.

La Direttiva consente agli Stati membri di limitare l'esenzione – sempre nei limiti dei principi comunitari, in particolare di quelli di non discriminazione e di ragionevolezza – nei casi di necessità di contrastare fenomeni di elusione od evasione fiscale oppure in aderenza ad accordi internazionali contro la doppia imposizione.

Operazioni di riorganizzazione societaria:

La normativa comunitaria prevede, di regola, la neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione aziendale – quali fusione, scissione, cessione di aziende o di partecipazioni, trasferimento di sede, conferimenti – a condizione che gli elementi confluiscono in una stabile organizzazione situata nello Stato membro ove è situato il soggetto che effettua l'apporto e che l'operazione sia effettuata nella continuità dei valori di bilancio per mantenere intatte le plusvalenze latenti (sul punto CGE sent. 11/12/2008 causa C-285/07 A.T.) .

Le fonti europee sono da rinvenire in origine nella Direttiva n. 90/434/CEE, poi abrogata dalla Direttiva 2009/133 e poi nelle successive Direttive 2009/133/CE e 2005/19/CE.

Il recepimento nell'ordinamento italiano è avvenuto con il D.Lgs. 199/07.

Le direttive si applicano:

- alle operazioni di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni riguardanti società di due o più paesi dell'UE;

- al trasferimento della sede sociale da un paese dell'UE a un altro, di una società europea (SE) o di una società cooperativa europea (SCE).

La fusione, la scissione o la scissione parziale non comportano alcuna imposizione delle plusvalenze - che sono determinate per differenza fra il valore reale degli elementi d'attivo e di passivo trasferiti e il loro valore fiscale - al momento dell'operazione in questione, rinviando l'imposizione al momento in cui tali plusvalenze saranno di fatto realizzate.

L'assegnazione di titoli rappresentativi del capitale sociale della società beneficiaria o acquirente ad un socio della società conferente o acquistata non deve comportare alcuna imposizione sul reddito, sugli utili o sulle plusvalenze di questo socio.

Qualora una società europea (SE) o una società cooperativa europea (SCE) trasferisca la propria sede sociale da un paese dell'UE a un altro o acquisisca la residenza in un altro paese dell'UE, tale trasferimento non dà luogo di per sé all'imposizione del reddito, degli utili o delle plusvalenze dei soci. Tuttavia, i paesi dell'UE possono tassare gli utili derivanti dal successivo conferimento dei titoli rappresentativi del capitale sociale della SE o della SCE che trasferisce la sua sede sociale. Nel medesimo caso, i paesi dell'UE adottano le misure necessarie affinché gli accantonamenti o riserve regolarmente costituiti in franchigia parziale o totale di imposta dalla SE o dalla SCE prima del trasferimento della sede sociale, salvo quelli provenienti da stabili organizzazioni all'estero, siano ripresi, alle stesse condizioni di franchigia di imposta, da una stabile organizzazione della SE o della SCE situata nel territorio del paese dell'UE dal quale è stata trasferita la sede sociale.

La Direttiva reca una clausola diretta a colpire condotte abusive quando siano prive di "valide ragioni economiche" (in proposito CGE sent. 17/7/1997 causa C-28/95 *Leur-Bloem*; sent. 20/5/2010 causa C-352/08 *Modehuis A. Zwijnenburg*; sent. 10/11/2011 causa C-126/10 *Foggia*; sent. 5/7/2007 causa C-321/05 *Kofoed*).

Convenzione multilaterale sul transfer pricing:

Si tratta della Convenzione n. 436/90 conclusa tra gli Stati membri che, in estrema sintesi, introduce il criterio del valore normale per le operazioni infragruppo ove il prezzo dichiarato non risulti attendibile.

La rettifica del valore e quindi della base imponibile da parte di uno Stato membro, comporta per l'impresa controparte dell'operazione e appartenente allo stesso gruppo, la rettifica di segno opposto nello Stato

in cui essa è residente (cd. *correlative adjustment*, volto ad eliminare la doppia imposizione).

La convenzione prevede che l'Amministrazione finanziaria notifichi all'impresa la volontà di procedere alla rettifica dei valori dell'operazione infragruppo.

Successivamente è prevista una procedura amichevole da instaurarsi a cura dell'impresa nel termine di tre anni dalla notifica del primo provvedimento che mira a raggiungere un accordo tra i due Stati membri in ordine alle rettifiche di segno opposto che si dovrebbero produrre nelle rispettive basi imponibili. Tale procedura dovrebbe concludersi nel termine di due anni, in modo non dissimile da quanto previsto nelle convenzioni internazionali che seguono il modello OCSE).

Se allo spirare del biennio non viene rintracciata una soluzione condivisa, si dovrebbe procedere alla istituzione di una Advisory Commission che individui una soluzione entro sei mesi; tale soluzione non è vincolante qualora, nel frattempo, gli Stati membri raggiungano un accordo.

La Commissione europea nel 2005 ha emanato un codice di condotta, approvato con Risoluzione 2006/C176/01, che individua dei parametri comuni in ordine alla prova documentale in base alla quale valutare la congruità dei prezzi applicati nelle transazioni infragruppo.

Riporto perdite transfrontaliere:

Diversamente dagli utili distribuiti infragruppo, nella situazione opposta non si ravvisa una norma o previsione – salvo disposizioni interne come possono essere gli articoli 130 e ss. D.P.R. 917/86 sul consolidato mondiale – che consenta di utilizzare le perdite fiscali dei consociati residenti in altri Stati membri.

In parte sopperisce la giurisprudenza comunitaria.

La Corte di Giustizia ha ritenuto illegittima la normativa interna che impedisce di compensare gli utili della società controllante con le perdite transfrontaliere della società controllata (CGE sent. 07/09/2006 causa C-470/04 N.).

La Corte ha tuttavia affermato la legittimità della disposizione nazionale che limita il riporto delle perdite senza però far perdere del tutto il loro utilizzo, ferma restando la compensazione ove nello Stato membro in cui sono state registrate le perdite esse non siano più utilizzabili (CGE sent. 13/12/2005 causa C-446/03 *Marks & Spencer*; sent. 15/05/2008 causa C-414/06 *Lidl Belgium*).

In via generale la Corte reputa che la limitazione all'uso delle perdite transfrontaliere sia legittima allorché lo Stato membro sarebbe obbligato a modificare il proprio sistema fiscale in base alla legislazione dell'altro Stato membro ove si registrano le perdite (CGE sent.

18/07/2007 causa C-231/05 Oy AA; sent. 12/07/2005 causa C-403/03 *Schempp*; sent. 28/02/2008 causa C-293/06 *Deutsche Shell*).

Tassazione del capitale:

La Direttiva n. 2003/48/CEE (recepita dal D.lgs. 84/2005) rincorre l'obiettivo di consentire che i redditi da risparmio, conseguiti tramite pagamento di interessi corrisposti in un paese dell'UE in favore di persone fisiche fiscalmente residenti in un altro Stato membro, siano soggetti a un'effettiva imposizione secondo la legislazione di quest'ultimo paese.

Dunque si vuole garantire un livello di prelievo minimo in tutto il territorio comunitario onde evitare che il cittadino di uno Stato membro possa del tutto sottrarsi alla tassazione per i redditi di capitali conseguiti in altro Stato membro.

La Direttiva prevede un regime di scambio di informazioni e stabilisce che l'agente pagatore degli interessi deve comunicare allo Stato membro di stabilimento alcune informazioni minime sul rapporto (identità e residenza del beneficiario effettivo, nome o denominazione e l'indirizzo dell'agente pagatore, numero di conto del beneficiario effettivo o identificazione del credito che produce gli interessi, informazioni relative al pagamento di interessi).

Lo Stato membro di stabilimento dell'agente pagatore provvede a comunicare, almeno una volta all'anno, le informazioni allo Stato di residenza del beneficiario effettivo.

Tale previsione non riguarda i dividendi, i proventi derivanti da operazioni su titoli azionari, i proventi ottenuti dalla negoziazione di strumenti finanziari atipici.

Successivamente è intervenuta la direttiva 2014/48/UE, finalizzata a migliorare la collaborazione tra Stati soprattutto per contrastare quelle situazioni in cui gli individui utilizzino entità giuridiche interposte (es. fondazioni) o dispositivi giuridici (es. fondi fiduciari) con sede in paesi fuori dall'UE che non consentano l'effettiva tassazione di tali entità o dispositivi giuridici.

Inoltre la Direttiva 2014/48/UE estende l'ambito applicativo ai prodotti finanziari che presentano caratteristiche simili ai crediti (ad es. titoli a tasso fisso / a rendimento garantito e alcuni prodotti assicurativi vita).

La Direttiva 2003/49/CE si occupa invece di interessi e royalties infragruppo e stabilisce l'esenzione dalla ritenuta alla fonte e da ogni forma di imposizione su tali emolumenti effettuati da una società residente in uno Stato membro a favore di una società consociata

residente in altro Stato membro. La tassazione va effettuata unicamente nello Stato di residenza del soggetto che li percepisce.

Le condizioni per accedere all'esenzione sono:

- il possesso di una partecipazione non inferiore al 25% del capitale o dei diritti di voto;
- la detenzione ininterrotta della partecipazione per un periodo minimo di due anni (in Italia è un anno);
- la partecipazione deve avere ad oggetto una società di capitali;
- entrambe le società devono avere la sede in uno Stato UE;
- entrambe le società devono essere assoggettate ad un'imposta sul reddito (per l'Italia è l'Ires);
- la società che percepisce il pagamento deve essere l'effettiva beneficiaria.

§. 14. I MONOPOLI FISCALI

L'istituto è affrontato dall'art. 37 TFUE che preliminarmente contrasta qualsiasi discriminazione fra i cittadini degli Stati membri per quanto riguarda le condizioni relative all'approvvigionamento e agli sbocchi; inoltre la norma prevede l'astensione da ogni nuova misura contraria ai principi comunitari. Ciò si riflette nel divieto di istituire nuovi monopoli.

L'art. 37 prevede anche che gli Stati procedano ad un riordino dei monopoli nazionali, in un'ottica evidentemente di armonizzazione e tutela del mercato unico concorrenziale.

La disciplina trova completamento nell'art. 107 TFUE, ai sensi del quale le imprese che operano in regime di monopolio sono comunque sottoposte alle norme dei trattati, in particolare alle regole di concorrenza, nei limiti in cui la loro applicazione non osti all'adempimento della specifica missione loro affidata. Quindi l'operatività del monopolio è strettamente vincolata agli scopi della sua costituzione.

In Italia sono ancora operativi il monopolio dei tabacchi lavorati e delle sigarette e il monopolio nel settore dei giochi e scommesse.

La problematica maggiormente sentita – che tra l'altro ha dato luogo ad un rilevante contenzioso – riguarda la concessione statale per effettuare attività di gioco e scommessa.

Infatti le concessioni debbono rispettare il principio di non discriminazione, garantendo la possibilità di accesso a tutte le imprese nazionali ed europee non residenti (CGE sent. 06/11/2003 causa C-243/01 *Gambelli*).

Un'altra questione sui giochi e scommesse riguarda la possibilità per i residenti in Italia – possibilità oggi ampliata dalle scommesse e giochi su internet – di avvalersi di servizi resi fuori dal monopolio statale. Del resto il giocatore riscontra spesso migliori condizioni in questi tipi di giochi e scommesse che si sottraggono al carico fiscale ordinario altrimenti previsto nella concessione statale.

Tuttavia la normativa nazionale prevede sanzioni che puniscono sia l'organizzazione e la pubblicità, sia la partecipazione a giochi e scommesse irregolari, anche telefonici o telematici (artt. 4, 4-bis e 4-ter L. 401/89). Tale apparato sanzionatorio rischia di porsi in antitesi con il principio europeo della libera circolazione dei servizi, profilo più volte affrontato dalla giurisprudenza comunitaria.

In un procedimento pregiudiziale aperto da un Tribunale italiano, la Corte ha statuito che *“Una normativa nazionale contenente divieti – penalmente sanzionati – di svolgere attività di raccolta, accettazione, prenotazione e trasmissione di proposte di scommessa, relative, in particolare, a eventi sportivi, in assenza di concessione o autorizzazione rilasciata dallo Stato membro interessato, costituisce una restrizione*

alla libertà di stabilimento e alla libera prestazione dei servizi previste, rispettivamente, agli artt. 43 CE e 49 CE. Spetta al giudice del rinvio verificare se tale normativa, alla luce delle sue concrete modalità di applicazione, risponda realmente ad obiettivi tali da giustificarla e se le restrizioni che essa impone non risultino sproporzionate rispetto a tali obiettivi” (cfr. CGE 06/11/2003 causa C-243/01 Gambelli).

Nel ricordare, alla stregua dei principi regolatori delle libertà fondamentali, che la loro restrizione è ammessa di fronte a motivi imperativi di interesse generali, va però segnalato che l'interesse fiscale non costituisce di per sé un valido motivo di deroga.

Al contempo, seppure la medesima giurisprudenza ammetta che possano essere citate in difesa del monopolio statale le finalità di ordine pubblico o di politica sociale, deve comunque sussistere la proporzionalità e l'idoneità allo scopo, oltre che ovviamente il rispetto del principio di non discriminazione.

Dunque la Corte di Giustizia ha negato la legittimità di regole monopolistiche che, al di là delle ragioni dichiarate, fossero imperniate in sostanza nell'interesse fiscale (CGE sent. 06/11/2003 causa C-243/01 *Gambelli*; sent. 24/03/1994 causa C-275/92 *H.M. Customs and Excise*). In particolare si è statuito che non può ritenersi valida la limitazione della libertà comunitaria di prestazione dei servizi *“laddove le autorità di uno Stato membro inducano ad incoraggiare i consumatori a partecipare alle lotterie, ai giochi d'azzardo o alle scommesse ... non possono invocare l'ordine pubblico sociale con riguardo alle necessità di ridurre le occasioni di gioco”* (CGE sent. 06/11/2003 causa C-243/01 *Gambelli*).

§.15. LA COOPERAZIONE TRA STATI

Il principio di collaborazione al quale debbono attenersi gli Stati, previsto in via generale dall'art. 4 TUE, riguarda sia i rapporti tra Stati membri, sia tra Stati e amministrazioni od organi dell'Unione Europea.

In seno alla normativa secondaria si menzionano:

- Direttiva n. 77/799/CEE sulla collaborazione in via generale;
- Direttive n. 79/1070/CEE, 92/12/CEE e 2004/106/CE, che hanno modificato la predetta Direttiva 77/799/CEE;
- Direttiva n. 2003/48/CE sulla tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di interessi (v. supra);
- Direttiva n. 2004/56/CE
- Reg. 92/218 (imposte dirette);
- Reg. 92/3046 e 2002/792 e 2003/1798 e 2010/904 (Iva);
- Reg. 97/515 (tributi doganali);
- Reg. 1999/1073 (lotta antifrode).

Il principio di collaborazione viene ritenuto pacificamente applicabile in ambito fiscale e la sua rilevanza si esplica in primo luogo sullo scambio di informazioni (CGE sent. 20/10/2010 causa C-72/09 *Établissements Rimbaud*).

La Direttiva n. 77/799/CEE prevede che le autorità competenti degli Stati membri scambino ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio e tutte le informazioni relative alla determinazione delle imposte indirette (imposta sul valore aggiunto; accise sull'alcol e sulle bevande alcoliche; accise sui tabacchi lavorati).

La Direttiva precisa che sono considerate imposte sul reddito e sul patrimonio, indipendentemente dal sistema di riscossione, le imposte applicate al reddito complessivo, al patrimonio complessivo o ad elementi del reddito o del patrimonio, ivi comprese le imposte sui proventi derivanti dall'alienazione di beni mobili o immobili, le imposte sui salari e stipendi corrisposti dalle imprese, nonché le imposte sui plusvalori.

Lo scambio di informazioni viene generalmente avviato su richiesta da uno Stato membro all'altro.

Tutte le informazioni che uno Stato membro abbia ottenuto in virtù di dette direttive sono tenute segrete, in tale Stato, allo stesso modo delle informazioni raccolte in applicazione della legislazione nazionale.

Le suddette direttive non impongono l'obbligo di fare effettuare ricerche o di trasmettere informazioni quando la legislazione o la prassi amministrativa dello Stato membro che dovrebbe fornire le

informazioni non autorizzano l'autorità competente ad effettuare tali ricerche, né a raccogliere o utilizzare dette informazioni per le esigenze proprie di tale Stato.

La direttiva n. 2003/93/CE estende il campo d'applicazione dell'assistenza reciproca previsto dalla direttiva 77/799/CEE alle tasse sui premi assicurativi di cui alla direttiva 76/308/CEE al fine di proteggere meglio gli interessi finanziari degli Stati membri e la neutralità del mercato interno.

Con la direttiva n. 2004/56/CE si è voluto accelerare il flusso di informazioni tra le autorità fiscali degli Stati membri. Il provvedimento riguarda le imposte dirette (imposta sul reddito, imposta sulle società e imposta sul plusvalore) e le imposte sui premi assicurativi; permette agli Stati membri di coordinare le indagini in materia di frode fiscale transfrontaliera e di seguire una serie più estesa di procedure per conto di altre autorità.

Per quanto concerne la tassazione di capitali si ricorda che la Direttiva n. 2003/48/CE si richiama al principio di collaborazione nello scambio di informazioni.

PARTE SECONDA – DIRITTO PROCESSUALE

§.16. PREMESSA.

La seconda parte del presente contributo è dedicata alle norme processuali che regolamentano l'accesso agli organi giurisdizionali dell'ordinamento europeo.

Dal momento che in materia fiscale non esiste una specifica giurisdizione tributaria con regole processuali peculiari, come invece avviene nell'ordinamento italiano, ne consegue che il presente studio degli istituti processuali europei può ritenersi valido anche fuori dall'ambito tributario.

Anticipando quanto si approfondirà nel prosieguo, giova subito evidenziare che per il privato cittadino o per l'impresa l'accesso alla giurisdizione europea è fortemente limitata.

Dunque, giusto per esemplificare, il cittadino, il quale si ritenga leso dallo Stato membro in un suo diritto riconosciuto dall'ordinamento comunitario, difficilmente potrà adire la Corte di giustizia dell'Unione europea per ottenere l'annullamento di atto impositivo che reputi emesso in violazione delle fonti di diritto europee oppure il risarcimento dei danni.

Nondimeno, le limitazioni che emergono dal quadro giurisprudenziale e normativo nell'accesso diretto del contribuente, del cittadino o dell'impresa europea agli organi giudiziari europei non deve essere – per lo meno a parere di chi scrive – motivo di scoramento per non far valere gli interessi del privato in tutte le possibili sedi.

Il convincimento che ciò che oggi non sembra possibile domani può diventarlo deriva anche dalla constatazione che l'ordinamento europeo si basa su un substrato normativo positivo sul quale si erge una fiorente attività giurisprudenziale orientata ad un modello di *common law*.

Dunque il precedente giurisprudenziale assume un valore tendenzialmente vincolante, seppure non in termini assolutistici, tale per cui non si assiste a repentine modificazioni nell'orientamento dei giudici oppure alla coesistenza di orientamenti antitetici.

Con ciò si vuol significare che, all'interno di un ordinamento flessibile quale è quindi quello europeo, la difesa del contribuente o del privato deve sapere intercettare la crescente sensibilità della Corte di giustizia

verso la maggiore tutela dei diritti e delle libertà fondamentali.

In questa seconda parte si completa anche il quadro, già avviato nella parte dedicata ai principi sostanziali, sulla tutela dei diritti riconosciuti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo che, completando quanto esposto al capitolo §.6, offre un breve *excursus* del processo avanti alla Corte EDU.

Sembra opportuno porre in evidenza come, diversamente da quanto accade di fronte alla Corte di giustizia dell'Unione Europea, la giurisdizione esercitata dalla Corte europea dei diritti dell'uomo è votata all'accesso diretto e immediato del privato a propria tutela nei confronti degli Stati firmatari della Convenzione.

§.17. GLI ORGANI GIURISDIZIONALI EUROPEI

L'attività giurisdizionale nell'ordinamento europeo è retta dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, la cui esistenza è prevista dall'art. 13 TUE tra le Istituzioni dell'Unione. Ai sensi dell'art. 19 TUE la Corte di giustizia dell'Unione europea comprende la Corte di Giustizia, il Tribunale e i tribunali specializzati (tra i quali il Tribunale per la funzione pubblica).

L'art. 19 TUE affida alla Corte di giustizia dell'Unione europea la competenza generale ad assicurare il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione del trattati.

Anticipando quanto si dirà più diffusamente nell'analisi dei regolamenti di procedura, l'art. 19, comma 3, TUE, precisa che il pronunciamento della Corte è innescato:

- dal ricorso presentato da uno Stato membro, da un'istituzione o da una persona fisica o giuridica;
- in via pregiudiziale, su richiesta delle giurisdizioni nazionali, sull'interpretazione del diritto dell'Unione o sulla validità degli atti adottati dalle istituzioni;
- negli altri casi previsti dai trattati.

La costituzione, la determinazione delle funzioni, quindi l'ossatura istituzionale della Corte di giustizia dell'Unione europea, sono rimesse, ai sensi dell'art. 281 TFUE, ad apposito Statuto (approvato come Protocollo n. 3 del Trattato di Lisbona).

La modificazione dello Statuto avviene tramite procedura legislativa ordinaria da parte del Parlamento europeo e del Consiglio, su richiesta della Corte di giustizia previa consultazione della Commissione o viceversa. E' agevole ricavare una certa blindatura del testo dello Statuto che presuppone un iter comune e condiviso delle massime istituzioni.

L'art. 281, comma 2, TFUE precisa l'immodificabilità dello Statuto quanto al Titolo I (dedicato ai giudici e avvocati generali e alla loro terzietà) e all'art. 64 dello Statuto (sul regime linguistico applicabile alla Corte).

La disciplina dello Statuto è poi integrata dai regolamenti di procedura della Corte di giustizia e del Tribunale.

Tali regolamenti sono stabiliti all'insegna dell'autodeterminazione della Corte laddove l'art. 253, comma 6, TFUE prevede che la Corte di giustizia stabilisce il proprio regolamento di procedura che viene poi sottoposto all'approvazione del Consiglio. Lo stesso dicasi per il Tribunale, ai sensi dell'art. 254, comma 5, TFUE e per i tribunali specializzati, ai sensi dell'art. 257, comma 5, TFUE, che agiscono di

concerto con la Corte di giustizia per poi sottoporre il regolamento al Consiglio.

Il fatto che la profilatura dei regolamenti sia rimessa al medesimo organo giurisdizionale consente una frequente opera di adattamento alle esigenze processuali che emergono nel corso del tempo.

Posto che l'art. 63 dello Statuto richiama i regolamenti di procedura per applicare e, per quanto necessario, completare lo statuto stesso, è agevole ricavare una gerarchia delle fonti nella quale i regolamenti sono sotto ordinati allo Statuto e non possono derogarlo.

Il processo avanti alla Corte è retto dal regolamento di procedura del 25 settembre 2012 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea L 265 del 29/9/2012), come modificato il 18 giugno 2013 (GU L 173 del 26/6/2013).

Il processo avanti al Tribunale si rifà al regolamento di procedura del 04 marzo 2015 (G.U. L105 del 23/04/2015).

Tra le fonti del processo vanno poi considerate le istruzioni pratiche emanate dalla Corte (G.U. L31 del 31/01/2014) e dal Tribunale (G.U. L152 del 18/06/2015) che recano indicazioni di dettaglio ai difensori in ordine allo svolgimento del processo. La loro importanza non è da sottovalutare sia per la corretta gestione del rapporto con l'organo giudicante, sia perché il mancato rispetto può persino dare luogo alla irricevibilità del ricorso.

§.18. LE FONTI IMMANENTI E I PRINCIPI

Il funzionamento giurisdizionale della Corte di giustizia dell'Unione europea è disciplinato da altre fonti di diritto che sono:

- i principi generali del diritto comuni agli ordinamenti degli Stati membri, tra i quali compare certamente la *discovery*;
- i diritti umani fondamentali;

L'art. 6 TUE prevede che:

- comma 1, *“L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati”*;
- comma 2, *“L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali”*;
- comma 3, *“I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali”*.

Dunque la cornice dei diritti fondamentali, ai sensi dell'art. 6, comprende:

- le tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri;
- la Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo tra i quali spicca il principio del giusto processo, celebrato di fronte ad un giudice imparziale e di ragionevole durata;
- la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che ha il medesimo valore giuridico dei trattati.

Notevole rilevanza riveste l'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali nel garantire che:

- comma 1, *“ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice”*;
- comma 2, *“ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni persona ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare.”*.

La tutela giurisdizionale deve inoltre essere effettiva (in proposito CGE sent. 18/07/2013 causa riunite C-584/10, 593/10 e 595/10 *Commissione/Kadi*; Trib. sent. 30/09/2010 causa T-85/09 *Kadi/Commissione*).

In forza del trascritto art. 47, il processo europeo deve avere una durata ragionevole e, in caso contrario, legittima la parte a far valere il risarcimento dei danni attraverso un ricorso effettivo (Corte EDU sent. 26/10/2000 *Kudla*; CGE sent. 23/11/2013 causa C-40/12 *Gascogne*

Sack Deutschland).

La Corte di giustizia ha espresso sul punto due importanti considerazioni (CGE sent. 17/12/1998 causa C-185/95 *Baustahlgewebe*):

- *“La ragionevolezza di tale durata dev'essere valutata alla luce delle circostanze proprie di ciascuna causa e, in particolare, della rilevanza della lite per l'interessato, della complessità della causa nonché del comportamento del ricorrente e di quello delle autorità competenti”;*
- *“in mancanza di qualsivoglia indizio del fatto che la durata del procedimento abbia influito sulla soluzione della controversia, tale motivo non può determinare l'annullamento della sentenza impugnata nel suo insieme”.*

I diritti fondamentali della persona:

La concreta operatività dei superiori principi incontra almeno due limiti.

Per quanto concerne la CEDU è bene ricordare che, ai sensi del Protocollo n. 8 al Trattato di Lisbona, l'Unione europea non ha ancora perfezionato l'accordo di adesione alla Convenzione.

La Corte Costituzionale ha ricordato che: *“L'adesione dell'Unione europea alla CEDU non è ancora avvenuta, «rendendo allo stato improduttiva di effetti la statuizione del paragrafo 2 del nuovo art. 6 del Trattato sull'Unione europea, come modificato dal Trattato di Lisbona», e comunque, dalla qualificazione dei diritti fondamentali oggetto di disposizioni della CEDU come principi generali del diritto comunitario non può farsi discendere la riferibilità alla CEDU del parametro di cui all'art. 11 Cost., né, correlativamente, la spettanza al giudice comune del poterdovere di non applicare le norme interne contrastanti con la predetta Convenzione; e ciò tanto più in quanto, nella specie, non si versa in una fattispecie riconducibile al diritto comunitario (sentt. nn. 349 del 2007, 80, 303 del 2011)”* (Corte Cost. sent. 18/7/2013 n. 210).

La Corte di giustizia si è dimostrata piuttosto restia ha estendere le proprie competenze giurisdizionali alle previsioni della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, per lo meno quando manchi un collegamento diretto con il diritto comunitario.

Di recente la Corte di giustizia ha precisato i propri limiti di giurisdizione rispetto alla Carta, facendo anche il punto della sua giurisprudenza:

“Occorre anche ricordare che l'ambito d'applicazione della Carta, per quanto riguarda l'operato degli Stati membri, è definito al suo articolo 51, paragrafo 1, ai sensi del quale le disposizioni della Carta si rivolgono agli Stati membri esclusivamente qualora essi attuino il diritto dell'Unione (sentenza Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punto 17).

Detta disposizione conferma così la costante giurisprudenza secondo cui i diritti fondamentali garantiti nell'ordinamento giuridico dell'Unione sono destinati ad essere applicati in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, ma non possono trovare applicazione fuori di siffatte situazioni (v. sentenza Åkerberg Fransson, EU:C:2013:105, punto 19 e la giurisprudenza ivi citata).

Siffatta definizione dell'ambito d'applicazione dei diritti fondamentali dell'Unione è corroborata, inoltre, dalle spiegazioni relative all'articolo 51 della Carta, le quali, in conformità agli articoli 6, paragrafo 1, terzo comma, TUE e 52, paragrafo 7, della

Carta, devono essere prese in considerazione ai fini della sua interpretazione. Secondo dette spiegazioni, «l'obbligo di rispettare i diritti fondamentali definiti nell'ambito dell'Unione vale per gli Stati membri soltanto quando agiscono nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione» (sentenza Åkerberg Fransson, EU:C:2013:105, punto 20).

Ne consegue che, ove una situazione giuridica non rientri nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, la Corte non è competente al riguardo e le disposizioni della Carta eventualmente richiamate non possono giustificare, di per sé, tale competenza (v., in tal senso, ordinanza Currà e a., C-466/11, EU:C:2012:465, punto 26, nonché sentenza Åkerberg Fransson, EU:C:2013:105, punto 22).

Tali considerazioni corrispondono a quelle sottese all'articolo 6, paragrafo 1, TUE, ai sensi del quale le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione come definite nei trattati. Del pari, in forza dell'articolo 51, paragrafo 2, della Carta, quest'ultima non estende l'ambito d'applicazione del diritto dell'Unione al di là delle competenze di quest'ultima e non introduce competenze o compiti nuovi per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti nei trattati (v. sentenze McB., C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, punto 51; Dereci e a., C-256/11, EU:C:2011:734, punto 71, nonché Åkerberg Fransson, EU:C:2013:105, punto 23) ” (cfr. CGE sent. 08/05/2014 causa C-486/12 X).

Il principio di non discriminazione, oltre che in ambito di diritto sostanziale, ha rilevanza anche processuale (CGE sent. 02/02/1989 causa C-186/87 Cowan).

Il principio del giusto processo:

La fonte di tale principio risiede nell'art. 6 TUE, che si richiama alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e con essa all'art. 47 (Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale), nonché nell'art. 6 della Convenzione internazionale per i diritti dell'uomo.

Il processo è giusto se celebrato di fronte ad un giudice terzo e imparziale, in condizioni di parità delle parti, nella pienezza del contraddittorio e dell'esercizio del diritto di difesa, nonché di durata ragionevole.

La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo esclude l'applicabilità del principio del giusto processo rispetto alle pretese erariali e quindi le controversie di natura fiscale ricadono fuori dalla portata dei “diritti e doveri di carattere civile” previsti dall'art. 6 della Convenzione (CEDU sent. 9/12/1994 ricorso n. 304 Schouten; sent. 12/7/2001 ricorso n. 44759 Ferrazzini).

La CEDU ha altresì negato all'ambito fiscale l'operatività del principio di protezione del patrimonio di cui all'art. 1 Primo protocollo addizionale laddove la riscossione dei crediti erariali giustifica la compressione del diritto di proprietà (CEDU sent. 23/2/1995 ricorrente Gasus Dosier; sent. 28/03/2010 ricorrente Brosset-Triboulet).

Il principio del giusto processo è invece rilevante quando si discuta di sanzioni amministrative in quanto simili alle sanzioni penali (Corte EDU sent. 23/7/2002 *Janosevi*; sent. 23/11/2006 *Jussila*).

È stato invocato e applicato il giusto processo rispetto agli atti istruttori compiuti dall'amministrazione fiscale, in specie durante le verifiche fiscali. Ed ancora il diritto del contribuente di serbare il silenzio nel procedimento amministrativo e di accedere alla documentazione raccolta dalla pubblica amministrazione durante la verifica fiscale.

Si è quindi affermato che pur esulando il contenzioso fiscale dal campo di applicazione dei diritti e degli obblighi di natura civile, la contestazione oggetto di causa riguarda la regolarità delle ispezioni e dei sequestri di cui i ricorrenti sono stati oggetto: nella sua essenza si trova la questione del disconoscimento o meno da parte delle autorità del diritto al rispetto del domicilio consacrato nell'art. 8 della Convenzione; ne consegue l'applicabilità dell'art. 6. La Corte ha quindi affermato che il solo rimedio del ricorso in Cassazione, quale giudice di legittimità, avverso le ordinanze autorizzative delle ispezioni fiscali presso il domicilio, non soddisfa i requisiti dell'art. 6 poiché non consente un esame sul fatto (Corte EDU sent. 21/02/2008 *Ravon*). Nella medesima decisione la Corte ha affrontato il diritto di accesso agli atti in materia fiscale.

In un'altra vicenda la Corte ha affrontato il caso di un contribuente che era stato condannato a multe assai rilevanti per essersi rifiutato di presentare una serie di documenti laddove, in parallelo a tali procedure amministrative, era stato aperto un processo penale. Il ricorrente aveva accusato la violazione dell'art. 6 Convenzione sul diritto a non auto incriminarsi poiché non si poteva escludere che qualsiasi informazione relativa a redditi supplementari avrebbero potuto esporlo all'accusa di sottrazione d'imposta (Corte EDU sent. 05/04/2012 *Chambaz*).

Sotto l'egida dell'art. 6 della Convenzione sul giusto processo vengono ricondotte le controversie che vertono sul diritto al rimborso di imposte indebite poiché, a prescindere dall'oggetto tributario del contendere, il diritto al rimborso si colloca nell'ambito dei rapporti privatistici di tutela patrimoniale.

Dunque il rimborso delle imposte è passibile di trovare riconoscimento nella Convenzione internazionale per i diritti dell'uomo (Corte EDU 3/7/2003 *Buffalo S.r.l.* sul ritardo straordinario dello Stato italiano nella restituzione di un credito di imposta, che aveva dato luogo ad un danno rilevante per l'impresa; Corte EDU sent. 9 marzo 2006, *Eko-Elda Avee sul diniego dello Stato greco al pagamento degli interessi sul credito di imposta*; Corte EDU 22/10/2003 *Cabinet Diot* in ordine alle garanzie procedurali).

§.19. LE COMPETENZE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA

Le funzioni della Corte di giustizia sono individuate in via generale dal ridetto art. 19 TUE che è estremamente chiaro nel circoscrivere i poteri giurisdizionali non a tutte le situazioni giuridiche bensì a determinate casistiche, le quali possono essere ricondotte a macro aree di intervento:

- interpretazione delle fonti comunitarie con finalità nomofilattica e di integrazione dell'ordinamento;
- accertamento di condotte inadempienti o illegittime degli Stati membri rispetto ai doveri su di loro posti dal diritto europeo;
- annullamento di atti illegittimi promananti dalle Istituzioni europee;
- tutela dei diritti soggettivi in materia di responsabilità extracontrattuale delle Istituzioni, organi e organismi dell'Unione europea.

Si aggiungono poi le funzioni dei tribunali specializzati in merito ai rapporti tra Unione e i suoi agenti, in particolare i suoi dipendenti o alla tutela della proprietà intellettuale.

E' bene sottolineare subito che, ai sensi dell'art. 274 TFUE, le competenze giurisdizionali della Corte di giustizia sono quelle ad essa attribuite dai trattati e la controversia nella quale è parte l'Unione europea non è, per ciò soltanto, sottratta alla competenze delle giurisdizioni nazionali.

La funzione precipua della Corte di giustizia, pur con le varie declinazioni e sfumature, rimane quella sancita dall'art. 19 TUE di assicurare il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione dei trattati in uno con gli atti di fonte derivata, quali sono gli atti emanati dalle Istituzioni.

Si ricorda che la giurisprudenza della Corte può essere considerata una fonte secondaria del diritto europeo.

Come si avrà modo di approfondire nel proseguo, l'accesso alla giustizia per quanto concerne la legittimazione attiva è discriminato in base al tipo di azione ed è tendenzialmente inibito o comunque fortemente limitato per i soggetti privati, cittadini e persone giuridiche.

Ulteriore delimitazione dei poteri della Corte deriva dall'art. 275 TFUE che esclude le disposizioni relative alla politica estera e di sicurezza comune, salvo il controllo sulla procedura adottata.

La gradazione dei poteri.

L'ampiezza dei poteri della Corte di giustizia può variare a seconda che il tipo di azione preveda:

- una giurisdizione di natura dichiarativa (quando si tratti di fornire l'esatta interpretazione delle norme),
- una giurisdizione rescindente (per il mero annullamento di atti e provvedimenti illegittimi);
- una giurisdizione piena (se la Corte può emettere una decisione sul merito della vicenda).

Nella *giurisdizione piena o di merito* rientrano:

- i ricorsi in cui si discute della responsabilità extracontrattuale dell'Unione europea e del risarcimento del danno;
- le azioni di condanna ex art. 260 TFUE, nei confronti di uno Stato membro rimasto inadempiente ai doveri stabiliti dall'ordinamento europeo, al versamento di somme forfetarie o di penalità;
- i ricorsi diretti contro le sanzioni pecuniarie;
- le controversie di competenza della Corte in virtù di clausole compromissorie;
- le controversie insorte tra l'Unione europea e i suoi agenti;
- tutte le controversie a cui i trattati collegano un potere di piena giurisdizione della Corte (es. ricorsi relativi ai contratti stipulati dall'Unione europea che prevedono la competenza del Tribunale, ricorsi in materia di proprietà intellettuale).

Nella *giurisdizione di mero annullamento*, la Corte è chiamata ad esercitare, ai sensi dell'art. 263 TFUE, un controllo di legittimità:

- sugli atti legislativi;
- sugli atti del Consiglio, della Commissione e della Banca centrale europea, che non siano raccomandazioni o pareri;
- sugli atti del Parlamento europeo e del Consiglio europeo;
- sugli atti degli organi e degli organismi dell'Unione

destinati a produrre effetti giuridici nei confronti dei terzi.

Nella *giurisdizione di annullamento*, ai sensi dell'art. 264 TFUE, se il ricorso è fondato la Corte di giustizia dichiara nullo e non avvenuto l'atto impugnato.

La giurisdizione conosce il merito della vicenda soltanto al fine di verificare la legittimità dell'atto in relazione ai quattro canoni sanciti dall'art. 263, comma 2, TFUE (incompetenza, violazione delle forme sostanziali, violazione dei trattati o di regole di diritto relative alla loro applicazione, sviamento di potere), senza però sostituirsi all'istituzione, organo o organismo europeo in ordine alla determinazione dei contenuti del nuovo atto nonché alla scelta se emetterlo o meno.

In seno alla giurisdizione di mero annullamento va fatta rientrare anche la domanda avanzata ex art. 269 TFUE da uno Stato membro, contro il quale il Consiglio europeo o il Consiglio hanno emesso un atto di constatazione circa il concreto rischio o l'esistenza di una violazione grave e persistente dei valori fondamentali dell'Unione ai sensi dell'art. 7 TUE. In questa ipotesi la Corte è chiamata esclusivamente a verificare il rispetto delle sole prescrizioni di carattere procedurale stabilite dal predetto art. 7.

Vi è infine la *giurisdizione dichiarativa* che riguarda l'interpretazione delle norme dell'ordinamento europeo e la compatibilità di atti e comportamenti rispetto ad esso. Si tratta:

- delle questioni pregiudiziali che possono essere sollevate da un organo giurisdizionali di uno Stato membro (art. 267 TFUE)
- delle questioni interpretative devolute alla Corte in forza di convenzioni;
- dei ricorsi per inadempimento contro gli Stati membri ai sensi degli articoli 258, 259 e 271 TFUE;
- delle richieste incidentali rivolte alla disapplicazione di atti di portata generale adottati da un'istituzione, organo o organismo (art. 277 TFUE);
- dei ricorsi per far constatare ai sensi dell'art. 265 TFUE l'illegittima astensione dal pronunciarsi da parte delle istituzioni, organi e organismi europei (c.d. ricorso per carenza).

§.20. I TIPI DI AZIONI E DI DOMANDE NELLA GIURISDIZIONE EUROPEA

La Corte di giustizia dell'Unione europea è competente a conoscere e a pronunciarsi sulle seguenti domande:

- azione di inadempimento contro uno Stato membro;
- azione di annullamento di atti delle istituzioni europee;
- azione per accertamento dell'illegittimità di atti di fonte europea;
- azione per constatazione dell'inattività delle istituzioni europee;
- azione di responsabilità extracontrattuale dell'Unione europea;
- domanda di pronuncia pregiudiziale.

Si passeranno ora in rassegna le singole azioni.

Azione di inadempimento contro uno Stato membro:

L'azione di inadempimento, o ricorso per infrazione, viene esercitata contro uno Stato membro dalla Commissione oppure, evenienza estremamente rara, dai singoli Stati membri.

Si parla di inadempimento in caso di mancata ottemperanza degli obblighi o di violazioni in relazione a trattati, fonti derivate (regolamenti, direttive) o sentenze della Corte di giustizia.

L'inadempimento è rilevante anche quando consiste in una condotta tenuta da un organo, da un'istituzione interna allo Stato membro, anche costituzionalmente indipendente (CGA sent. 05/05/1970 causa C-77/69; sent. 09/12/2003 causa C-129/00).

E' estremamente interessante quell'orientamento che ravvisa la responsabilità dello Stato membro anche per inadempimenti o violazioni dell'ordinamento comunitario riconducibili ad un organo giudiziario.

“Il principio secondo cui gli Stati membri sono obbligati a riparare i danni causati ai singoli dalle violazioni del diritto comunitario che sono loro imputabili si applica anche allorché la violazione di cui trattasi deriva da una decisione di un organo giurisdizionale di ultimo grado, sempreché la norma di diritto comunitario violata sia preordinata ad attribuire diritti ai singoli, la violazione sia sufficientemente caratterizzata e sussista un nesso causale diretto tra questa violazione e il danno subito dalle parti lese. Al fine di determinare se la violazione sia sufficientemente caratterizzata allorché deriva da una tale decisione, il giudice nazionale competente deve, tenuto conto della specificità della funzione giurisdizionale, accertare se tale violazione presenti un carattere manifesto. Spetta all'ordinamento giuridico di ciascuno Stato membro designare il giudice competente a risolvere le controversie relative al detto risarcimento” (CGA sent. 30/9/2003 causa C-224/01 Kobler).

Ed ancora *“Il diritto comunitario 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 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” (CGA 13/06/2006 causa C-173/03 Traghetti del Mediterraneo).

Ove l'iniziativa per far cessare il presunto inadempimento provenga dalla Commissione, essa apre il contraddittorio amministrativo ai sensi dell'art. 258 TFUE tramite diffida dello Stato membro che viene reputato inadempiente rispetto ai doveri comunitari; se le osservazioni o giustificazione dello Stato non sono sufficienti, la Commissione emana un parere al quale lo Stato deve conformarsi entro il termine stabilito.

Se ciò non avviene, la Commissione può aprire il procedimento giudiziale di fronte alla Corte di giustizia, che deve avere lo stesso identico oggetto sul quale si è formato il contraddittorio amministrativo (CGA sent. 11/06/1998 causa C-206/96 *Commissione/Lussemburgo*; sent. 22/4/1999 causa C-340/96 *Commissione/Regno Unito*; sent. 20/06/2002 causa C-287/00 *Commissione/Germania*; sent. 29/04/2010 causa C-160/08 *Commissione/Germania*).

“Nell’ambito della procedura di infrazione il procedimento precontenzioso ha lo scopo di offrire allo Stato membro interessato l’opportunità, da un lato, di conformarsi agli obblighi derivanti dal diritto dell’Unione e, dall’altro, di far valere utilmente i propri motivi di difesa contro gli addebiti formulati dalla Commissione (sentenza 24 giugno 2004, causa C-350/02, Commissione/Paesi Bassi, Racc. pag. I-6213, punto 18).

La regolarità di tale procedimento costituisce una garanzia essenziale voluta dal Trattato CE non soltanto a tutela dei diritti dello Stato membro di cui trattasi, ma anche per garantire che l’eventuale procedimento contenzioso verterà su una controversia chiaramente definita (v., in tal senso, sentenza Commissione/Paesi Bassi, cit., punto 19).

Ne consegue che l’oggetto di un ricorso proposto ai sensi dell’art. 226 CE risulta circoscritto dal procedimento precontenzioso previsto da tale norma e dunque non può più essere ampliato nell’ambito del procedimento giurisdizionale. Il parere motivato della Commissione ed il ricorso devono essere basati sui medesimi motivi e mezzi, di modo che la Corte non può esaminare una censura che non sia stata sollevata nel parere motivato, il quale deve contenere un’esposizione coerente e particolareggiata delle ragioni che hanno indotto la Commissione al convincimento che lo Stato membro interessato sia venuto meno ad uno degli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato (v. sentenze Commissione/Paesi Bassi, cit., punto 20, nonché 27 aprile 2006, causa C-441/02, Commissione/Germania, Racc. pag. I-3449, punti 59 e 60).

A tale titolo, spetta alla Commissione indicare, già durante la fase precontenziosa, la o le disposizioni precise che comportano un obbligo di cui si contesta il mancato rispetto da parte dello Stato membro (v. sentenza 22 marzo 2007, causa C-437/04, Commissione/Belgio, Racc. pag. I-2513, punto 39).” (cfr. CGE sent. 29/04/2010 causa C-160/08).

Nella diversa ipotesi in cui uno Stato membro intenda agire contro un altro Stato membro ai sensi dell'art. 259 TUE, deve prima chiedere alla Commissione di aprire un contraddittorio tra gli Stati coinvolti e

poi di esprimersi sulla problematica tramite parere. Se il parere non viene reso nel termine di tre mesi dalla domanda, lo Stato membro istante potrà agire in giudizio dinanzi alla Corte di giustizia.

Le azioni di inadempimento si declinano diversamente nelle fattispecie di:

- aiuti di Stato illegali (art. 108 TFUE);
- violazioni in materia di ravvicinamento delle legislazioni interne (art. 114 TFUE)
- sicurezza degli Stati membri (art. 348 TFUE).

L'azione per infrazione ha carattere dichiarativo, quindi la Corte accerta la violazione ma non può espungere leggi o provvedimenti dello Stato membro. Vi è però un meccanismo di tipo dissuasivo nei confronti dello Stato il quale rimanga sordo alla pronuncia della Corte; infatti, ai sensi dell'art. 260 TFUE, potrà essere aperto un ulteriore procedimento contro lo Stato membro rimasto inadempiente alla decisione della Corte, la quale potrà comminare il pagamento di una somma forfettaria o di una pena.

La Corte ha precisato che la condanna al pagamento della somma forfettaria e della pena possono essere anche cumulate (12/7/2005 Commissione c. Francia). Infatti *“L'applicazione dell'una o dell'altra di queste due misure dipende dall'idoneità di ciascuna a conseguire l'obiettivo perseguito in relazione alle circostanze del caso di specie. Anche se l'imposizione di una pena sembra particolarmente adeguata a spingere uno Stato membro a porre fine, quanto prima, ad un inadempimento che, in mancanza di una misura del genere, avrebbe tendenza a persistere, l'imposizione di una somma forfettaria si basa maggiormente sulla valutazione delle conseguenze della mancata esecuzione degli obblighi dello Stato membro interessato sugli interessi privati e pubblici, in particolare qualora l'inadempimento sia persistito per un lungo periodo dopo la sentenza che lo ha inizialmente accertato. Di conseguenza, non è escluso il ricorso ai due tipi di sanzioni ... in particolare qualora l'inadempimento, nel contempo, sia perdurato a lungo e tenda a persistere.*

All'interpretazione così accolta non può opporsi l'impiego ... della congiunzione «o» per collegare le sanzioni pecuniarie che possono essere imposte ... tale congiunzione può, dal punto di vista linguistico, avere valore sia alternativo sia cumulativo e pertanto dev'essere letta nel contesto in cui è impiegata. Alla luce della finalità perseguita ... l'utilizzazione della congiunzione ... deve pertanto essere intesa in senso cumulativo.

L'obiezione sollevata, in particolare, dai governi tedesco, ellenico, ungherese, austriaco e polacco secondo la quale l'imposizione cumulativa di una pena e di una somma forfettaria, prendendo in considerazione due volte lo stesso periodo di inadempimento, contravverrebbe al principio ne bis in idem deve anch'essa essere respinta. Infatti, poiché ogni sanzione ha la propria funzione, essa dev'essere determinata in maniera tale da adempiere quest'ultima. Ne consegue che, nel caso di una condanna simultanea al pagamento di una pena e di una somma forfettaria, la durata dell'inadempimento è presa in considerazione come un criterio fra altri, al fine di determinare il livello adeguato di coercizione e di dissuasione.” (cfr. CGE sent. 12/07/2007 causa 304/02 Commissione/Francia).

Un'ulteriore conseguenza che scaturisce dall'accertamento giudiziale di inadempimento riguarda i rapporti tra Stato membro e privato; quest'ultimo potrà convenire in giudizio lo Stato di fronte agli organi giurisdizionali interni per chiedere il risarcimento dei danni. Pertanto la responsabilità per i danni causati ai singoli da violazioni del diritto comunitario imputabile ad una pubblica autorità nazionale costituisce un principio che crea obblighi in capo agli Stati membri (CGE sent. 19/11/ 1991, cause riunite C-6/90 e C-9/90 *Bonifaci*; sent. 05/03/1996 cause riunite C-46/93 e C-48/93 *Brasserie du pêcheur*; sent. 26/03/1996 causa C-392/93 *The Queen*; sent. 23/05/1996 causa C-5/94 *The Queen*; causa 02/04/1998, causa C-127/95 *Norbrook Laboratories*).

“Sarebbe messa a repentaglio la piena efficacia delle norme comunitarie e sarebbe infirmata la tutela dei diritti da esse riconosciuti se i singoli non avessero la possibilità di ottenere un risarcimento ove i loro diritti siano lesi da una violazione del diritto comunitario imputabile ad uno Stato membro.

La possibilità di risarcimento a carico dello Stato membro è particolarmente indispensabile qualora, come nella fattispecie, la piena efficacia delle norme comunitarie sia subordinata alla condizione di un'azione da parte dello Stato e, di conseguenza, i singoli, in mancanza di tale azione, non possano far valere dinanzi ai giudici nazionali i diritti loro riconosciuti dal diritto comunitario.

Ne consegue che il principio della responsabilità dello Stato per danni causati ai singoli da violazioni del diritto comunitario ad esso imputabili è inerente al sistema del Trattato.

L'obbligo degli Stati membri di risarcire tali danni trova il suo fondamento anche nell'art. 5 del Trattato, in forza del quale gli Stati membri sono tenuti ad adottare tutte le misure di carattere generale o particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi ad essi derivanti dal diritto comunitario. Orbene, tra questi obblighi si trova quello di eliminare le conseguenze illecite di una violazione del diritto comunitario.

Da tutto quanto precede risulta che il diritto comunitario impone il principio secondo cui gli Stati membri sono tenuti a risarcire i danni causati ai singoli dalle violazioni del diritto comunitario ad essi imputabili.” (cfr. CGE sent. 19/11/1991 cause riunite C-6/90 e 9/90 *Bonifaci*).

Le condizioni affinché la violazione dell'ordinamento comunitario legittimi la richiesta risarcitoria sono sostanzialmente tre (CGE sent. 02/04/1998 causa C-127/95 *Norbrook Laboratories*):

1. che la norma giuridica violata sia preordinata a conferire diritti ai singoli;
2. che si tratti di violazione grave e manifesta;
3. che esista un nesso causale diretto tra la violazione dell'obbligo incombente allo Stato e il danno subito dai soggetti lesi. La valutazione di tali condizioni dipende da ciascun tipo di situazione

I soggetti privati possono far valere l'inadempimento dello Stato membro nell'ambito del ricorso pregiudiziale ex art. 267 TFUE (v. *infra*).

L'esistenza di azioni esperibili dal privato di fronte al giudice nazionale non impedisce l'esercizio dell'azione di inadempimento da parte della Commissione o di altro Stato membro (CGE sent. 17/02/1970 causa C- 31/69 *Commissione/Italia*).

La condanna dello Stato membro va dichiarata:

- a prescindere da una condotta dolosa o da particolari difficoltà insite nella conformazione dell'ordinamento;
- se l'inadempimento è rilevante, a prescindere dalle conseguenze che esso ha o può comportare.

Questo aspetto va comunque coordinato con la tutela delle libertà fondamentali – profilo che può coesistere o essere autonomo rispetto alla violazione – nel quale invece deve esistere un potenziale pregiudizio.

Dalla giurisprudenza costante della Corte risulta che uno Stato membro non può eccepire disposizioni, prassi o situazioni del suo ordinamento giuridico interno per giustificare l'inosservanza degli obblighi e dei termini imposti da una direttiva (in particolare CGE sent. 02/08/1993 causa C-303/92 *Commissione/Paesi Bassi*).

Per incentivare gli Stati membri a dare pronta attuazione alle direttive, la Commissione può stabilire in via preventiva l'entità della somma forfettaria o della penalità da irrogare in caso di inadempimento; in questo modo, non sarà necessario aprire il secondo procedimento dinanzi alla Corte per sanzionare lo Stato che persiste a non conformarsi.

Azione di annullamento di atti delle istituzioni europee:

L'art. 263 TFUE ammette che gli atti emessi dalle istituzioni, organi e organismi europei siano suscettibili di essere passati al vaglio giudiziale di legittimità.

Ove il ricorso è fondato, dispone l'art. 264 TFUE, la Corte dichiara nullo e non avvenuto l'atto impugnato. Dalla glossa si ricava un effetto *ex tunc* della sentenza.

L'art. 264, comma 2, TFUE ammette che la Corte possa precisare gli effetti dell'atto annullato che devono essere considerati definitivi.

Dalla lettura dell'art. 264 TFUE si nota come il legislatore comunitario abbia associato all'azione di impugnazione i due concetti (distinti e differenti nell'ordinamento italiano) di nullità e di annullabilità, dove il primo comma parla di atto "nullo" mentre l'alinnea parla di atto "annullato".

Sono passibili di ricorso:

- gli atti legislativi,
- gli atti del Consiglio, della Commissione e della BCE (ad eccezioni di raccomandazioni e pareri);
- gli atti del Parlamento europeo e del Consiglio europeo che siano destinati a produrre effetti giuridici nei confronti di terzi;

- gli atti degli organi e degli organismi dell'Unione destinati a produrre effetti giuridici nei confronti dei terzi.

Nella valutazione sulla impugnabilità o meno degli atti, non si segue il principio nominalistico bensì vanno soppesati gli effetti sostanziali. Sicché *“Per stabilire se i provvedimenti impugnati siano atti ai sensi dell'art. 173 occorre, pertanto, tener conto della loro sostanza. Secondo la costante giurisprudenza della Corte, costituiscono atti o decisioni che possono essere oggetto di un'azione di annullamento ai sensi dell'art. 173 i provvedimenti destinati a produrre effetti giuridici obbligatori idonei ad incidere sugli interessi di chi li impugna, modificando in misura rilevante la situazione giuridica di questo. Invece, la forma in cui tali atti o decisioni sono adottati è, in linea di massima, irrilevante ai fini della possibilità di impugnarli con un'azione di annullamento. Risulta da questa stessa giurisprudenza che, in linea di principio, quanto si tratti di atti o di decisioni la cui elaborazione ha luogo in varie fasi, e in particolare al termine di un procedimento interno, costituiscono atti impugnabili solamente quei provvedimenti che stabiliscono in modo definitivo la posizione della Commissione o del Consiglio al termine di tale procedura, con esclusione dei provvedimenti provvisori destinati a preparare la decisione finale”* (CGE sent. 11/11/1981 causa C-60/81 IBM).

Gli atti normativi – in particolare i regolamenti – sono impugnabili dalla singola persona a condizione che le disposizioni *“costituiscano in realtà una decisione, che la riguardi direttamente e individualmente”* (CGE sent. 18/05/1994 causa C-309/89 DEP).

Lo stesso principio è riferibile all'impugnabilità delle direttive.

I profili di illegittimità, precisa l'art. 263 TFUE, sono:

- *incompetenza*:
 - sussiste quando l'atto sia stato emanato da un'istituzione priva di potere;
 - l'incompetenza può essere territoriale, temporale, per materia e funzionale;
- *violazione di forma sostanziale*:
 - trattasi delle prescrizioni in ordine alla forma e al contenuto che deve soddisfare l'atto;
 - particolare importanza assume il rispetto dell'obbligo di motivazione dell'atto, sancito dall'art. 296, comma 2, TFUE, che tra l'altro deve fare riferimento alle proposte, iniziative, raccomandazioni, richieste o pareri previsti dai trattati, ciò al fine di valorizzare le competenze di natura consultiva delle altre istituzioni coinvolte nell'iter di produzione dell'atto;
 - è rilevante anche il sovvertimento delle regole procedurali – es. il contraddittorio amministrativo – quando ciò abbia inciso sui possibili contenuti dell'atto;
- *violazione dei trattati e di regole di diritto relative alla loro applicazione*: trattasi delle fonti primarie dell'ordinamento comunitario, delle norme derivate, dei diritti fondamentali, dei

principi generali del diritto, dei principi comuni alla carte costituzionali degli Stati membri, del diritto internazionale;

- *sviamento di potere*: tale vizio è integrato se, in base ad indizi oggettivi, pertinenti e concordanti, la decisione risulta adottata per raggiungere scopi diversi da quelli dichiarati (CGE sent. 05/05/1966 cause riunite C-18/65 e C-35/65 *Guttman*).

Legittimati a proporre ricorso sono:

- i singoli Stati membri;
- il Parlamento, il Consiglio o la Commissione;
- la Corte dei Conti, la Bce o il Comitato delle regioni sui ricorsi per salvaguardare le loro prerogative;
- qualsiasi persona fisica o giuridica:
 - o contro gli atti adottati nei propri confronti o che li riguardano direttamente e individualmente;
 - o contro gli atti regolamentari che li riguardano direttamente e non comportano alcuna misura d'esecuzione.

Pertanto è possibile distinguere tra *ricorrenti privilegiati*, che sono in pratica le istituzioni e gli Stati membri indicati nelle prime tre categorie, e *ricorrenti ordinari*, cioè le persone fisiche e giuridiche.

La differenza è che i ricorrenti privilegiati sono legittimati a ricorrere per il sol fatto che l'atto impugnato soddisfa i requisiti oggettivi; diversamente i ricorrenti ordinari debbono essere assistiti dall'interesse ad agire, che sussiste quando si tratta di atti che li riguardano direttamente e individualmente.

I soggetti privati possono proporre ricorso contro gli atti adottati nei propri confronti o che li riguardano direttamente e individualmente ovvero contro gli atti regolamentari che li riguardano direttamente.

Tale interesse è ritenuto esistente quando il ricorrente dimostra che il provvedimento impugnato è diretto contro qualità o circostanze di fatto a lui specificamente riferibili che lo pongono in evidenza rispetto alla generalità dei soggetti.

Il ricorso deve essere proposto, a pena di decadenza, entro il *termine* di due mesi a decorrere, a seconda dei casi, dalla pubblicazione dell'atto o dalla sua notificazione al ricorrente oppure, in mancanza, dal giorno in cui il ricorrente ne ha avuto conoscenza.

La declaratoria di nullità/annullamento si limita di regola ad espungere l'atto dall'ordinamento europeo e il giudice non può sostituirsi all'istituzione nella elaborazione dei contenuti dell'atto sostitutivo (art. 266 TFUE).

Come si diceva, l'annullamento dell'atto ha effetto *ex tunc* e si considera come non avvenuto; tuttavia la Corte di giustizia, ove lo

reputi necessario, quindi anche d'ufficio, precisa gli effetti dell'atto annullato che devono essere considerati effettivi (art. 264 TFUE).

La pronunzia che accoglie l'impugnazione e annulla l'atto ha efficacia *erga omnes*.

Tuttavia, se l'azione è diretta contro un atto normativo generale, di cui il privato dimostri l'efficacia diretta nei suoi confronti e quindi l'interesse ad agire, l'annullamento giudiziale potrà essere fatto valere solo dal medesimo ricorrente, ancorché la decisione costituisca un precedente giurisprudenziale al quale potranno appellarsi i terzi in separato giudizio.

L'azione di impugnazione non è esperibile contro le disposizioni relative alla politica estera e di sicurezza comune e contro gli atti adottati in base a dette disposizioni (art. 275 TFUE), con l'eccezione dei ricorsi contro decisioni che prevedono misure restrittive nei confronti di persone fisiche o giuridiche adottate dal Consiglio per il quale la Corte di giustizia può essere chiamata a controllare il rispetto dell'art. 40 TUE.

Inoltre sono distratti dalla competenza della Corte quelle fattispecie concernenti lo spazio di libertà, sicurezza e giustizia (capi 4 e 5, parte III, titolo V, TFUE) quando si tratti di esaminare la validità o la proporzionalità di operazioni condotte dalla polizia o da altri servizi incaricati dell'applicazione della legge di uno Stato membro o del mantenimento dell'ordine pubblico e della salvaguardia della sicurezza interna (art. 276 TFUE).

Azione per accertamento dell'illegittimità di atti di fonte europea:

L'illegittimità degli atti emessi dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione, oltre ad essere dichiarata con l'azione principale di cui si è parlato prima, può essere anche accertata in via incidentale all'interno delle controversie di altra natura ed oggetto.

L'art. 277 TFUE dispone quindi che, nell'eventualità di una controversia che metta in causa un atto di portata generale adottato da un'istituzione, organo o organismo dell'Unione, ciascuna parte può, anche dopo lo spirare del termine previsto dall'art. 263, secondo comma, TFUE, far valere uno dei motivi di illegittimità dell'atto e chiederne l'inapplicabilità.

Si parla in proposito di eccezione di legittimità appunto perché l'accertamento compiuto dal giudice in ordine alla illegittimità dell'atto non ne determina l'espulsione dall'ordinamento bensì è funzionale alla decisione su altra questione connessa all'atto medesimo. L'eccezione può quindi essere avanzata anche una volta spirati i termini per

l'ordinaria azione di impugnazione.

L'eccezione di illegittimità può essere sollevata anche da una parte che non sarebbe legittimata ad impugnare l'atto in via principale; chiaramente debbono essere soddisfatte le condizioni generali dell'azione principale, la cui mancanza condurrebbe alla irricevibilità del ricorso senza necessità di approfondire la questione incidentale.

L'accoglimento dell'eccezione non svolge effetto rispetto ai terzi appunto perché l'atto dichiarato illegittimo non viene annullato ma solamente disapplicato in quello specifico procedimento; la decisione assumerà rilevanza in quanto precedente giurisprudenziale che potrà essere fatto valere dagli eventuali altri interessati in un separato giudizio.

Azione per constatazione dell'inattività delle istituzioni europee:

L'azione è diretta a far accertare e dichiarare l'illegittima astensione dal dovere di pronunciarsi da parte del Parlamento europeo, del Consiglio europeo, del Consiglio, della Commissione, della BCE, degli organi od organismi dell'Unione europea (art. 265 TFUE).

Sono legittimati al ricorso:

- gli Stati membri;
- le istituzioni europee;
- ogni persona fisica o giuridica ma solo *“per contestare ad una istituzione, organo o organismo dell'Unione europea di avere omesso di emanare nei suoi confronti un atto che non sia una raccomandazione o un parere”*.

L'art. 265, comma 2, TFUE precisa che il ricorso è ricevibile soltanto quando l'istituzione, l'organo o l'organismo in causa siano stati preventivamente richiesti di agire e se, allo scadere di due mesi dalla richiesta, non abbiano preso posizione.

Da tale momento decorre il termine di altri due mesi per esperire ricorso, a pena di decadenza.

L'omesso esercizio del potere di annullamento in autotutela – per adottare la glossa del diritto amministrativo italiano – difficilmente può diventare oggetto di un'azione di constatazione dell'astensione poiché verrebbero aggirate le limitazioni e i presupposti dell'azione di annullamento, attraverso un'azione parallela atipica non soggetta alle condizioni stabilite dal trattato (CGE sent. 10/12/1969 cause riunite C-10/68 e C-18/68 *Eridania Zuccherifici*).

La sentenza pronunciata dalla Corte di giustizia ha carattere dichiarativo quindi il giudice non può emanare una sentenza costitutiva

che si sostituisca all'istituzione nella formazione dell'atto. Tuttavia l'art. 266 TFUE impone all'istituzione, organo od organismo coinvolto di prendere i provvedimenti che l'esecuzione della sentenza comporta e, soprattutto, richiama l'art. 340 TFUE in ordine alla responsabilità dell'Unione europea per i danni da essa cagionati.

Azione di responsabilità extracontrattuale dell'Unione europea:

L'art. 340 TFUE prevede la possibile responsabilità extracontrattuale dell'Unione europea per i danni cagionati delle sue istituzioni e dai suoi agenti (dipendenti e rappresentanti) nell'esercizio delle loro funzioni. La relativa azione risarcitoria, ai sensi dell'art. 268 TFUE, va proposta avanti alla Corte di giustizia la quale si atterrà, oltre che alle fonti positive del diritto europeo, ai principi generali comuni alle legislazioni degli Stati membri.

L'azione si innesta in una giurisdizione piena o di merito.

Secondo la giurisprudenza della Corte i presupposti in presenza dei quali sorge la responsabilità dello Stato per violazione del diritto comunitario non devono essere diversi, in mancanza di specifica giustificazione, da quelli che disciplinano la responsabilità della Comunità in circostanze analoghe; infatti, la tutela dei diritti attribuiti ai singoli dal diritto comunitario non può variare in funzione della natura, nazionale o comunitaria, dell'organo che ha cagionato il danno (CGE sent. 05/03/1996 cause riunite C-46/93 e C-48/93).

Dunque debbono sussistere congiuntamente (CGE sent. 01/06/1994 causa C-136/92):

- l'illegittimità del comportamento ascritto alle istituzioni;
- l'effettività del danno;
- l'esistenza di un nesso causale fra il comportamento e il pregiudizio asserito.

Fermo restando l'apprezzamento degli eventuali margini di discrezionalità che possono essere legittimamente esercitati dall'Unione europea (CGE sent. 04/07/2000 causa C-352/98 *Bergaderm*).

La condotta fonte di responsabilità può scaturire dalla violazione dei trattati, delle fonti derivate ma anche dei principi generali dell'ordinamento, tra i quali il principio di proporzionalità, di non discriminazione, del legittimo affidamento.

La legittimazione attiva appartiene a qualsiasi soggetto, persona fisica o giuridica, oppure Stato membro, che accusi un danno in rapporto di causalità con la condotta dell'Unione europea.

Ai sensi dell'art. 46 Statuto, le azioni contro l'Unione europea in

materia di responsabilità extracontrattuale si prescrivono in cinque anni a decorrere dal momento in cui avviene il fatto che dà loro origine.

La prescrizione, precisa la norma, è interrompibile tramite l'istanza presentata alla Corte di giustizia oppure con richiesta che il danneggiato rivolge all'istituzione competente entro il termine di due mesi previsto dall'art. 263, comma 6, TFUE (sull'azione per annullamento). E' altresì applicabile l'art. 265, comma 2, TFUE in ordine all'azione diretta contro l'illegittima astensione.

Si pone poi l'annoso problema sulla decorrenza del termine di prescrizione per quelle situazioni in cui il danno si manifesti successivamente alla condotta illegittima. La giurisprudenza della Corte si è assestata nel collocare il termine iniziale dalla emersione del danno anche perché, prima di tale momento, mancherebbe la condizione essenziale per l'esercizio dell'azione, ossia il pregiudizio risarcibile.

“il termine di prescrizione dell'azione di responsabilità contro la Comunità non può iniziare a decorrere prima che sussistano tutte le condizioni a cui è subordinato l'obbligo del risarcimento e soprattutto prima che si sia concretato il danno da risarcire. Pertanto, trattandosi qui di casi in cui la responsabilità della Comunità deriva da un atto normativo, il termine di prescrizione non può iniziare a decorrere prima che si siano prodotti gli effetti dannosi dell'atto e quindi, nel caso di specie, prima del momento in cui la ricorrente, avendo compiute le operazioni che le davano diritto di riscuotere le restituzioni, ha subito un danno certo. Non si può pertanto opporre alla ricorrente una decorrenza del termine di prescrizione anteriore al manifestarsi degli effetti dannosi degli atti illeciti” (cfr. CGE sent. 27/01/1982 causa C-51/81 De Franceschi).

Domanda di pronuncia pregiudiziale:

Ai sensi dell'art. 267 TFUE la Corte di giustizia dell'Unione europea è competente a pronunciarsi in via pregiudiziale:

- a) sull'interpretazione dei trattati;
- b) sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione.

La pronuncia pregiudiziale va sollevata da un giudice nazionale quando la questione sia rilevante nell'ambito del processo interno.

Il giudice nazionale può, qualora lo reputi necessario per emanare la sua sentenza, domandare alla Corte di pronunciarsi sulla questione pregiudiziale.

Tuttavia, se la questione pregiudiziale viene sollevata in un giudizio pendente davanti ad un organo giurisdizionale la cui decisione non è passibile di impugnazione nel diritto interno, il giudice è tenuto a rivolgersi alla Corte e, in questo ambito, sussiste un dovere di disporre il rinvio pregiudiziale.

L'art. 2, L. 18/2015 ("Disciplina della responsabilità civile dei magistrati"), prevede quale ipotesi di responsabilità la violazione del diritto dell'Unione europea anche nella mancata osservanza dell'obbligo di rinvio pregiudiziale.

Il rifiuto illegittimo di devolvere la questione alla Corte di giustizia potrebbe integrare un inadempimento rilevante ai sensi dell'art. 258 TFUE e innescare, beninteso da parte dei soggetti legittimati, un'azione di inadempimento contro lo Stato membro.

Quando si tratta di fornire l'interpretazione del diritto europeo, la competenza della Corte abbraccia tutti gli atti idonei a produrre effetti giuridici quali regolamenti, direttive, decisioni, risoluzioni del Consiglio, atti del Parlamento, precedenti sentenze della stessa Corte, accordi internazionali sottoscritti da istituzioni europee.

In ordine al giudizio pregiudiziale di validità, le competenze della Corte sono assimilabili alla giurisdizione sull'azione per l'accertamento dell'illegittimità degli atti ai sensi dell'art. 265 TFUE; sicché la pronuncia che dichiara l'illegittimità dell'atto comunitario ne implica la disapplicazione nel giudizio di rinvio, mentre i terzi potranno beneficiare della pronuncia a livello di precedente giurisprudenziale da far valere nell'eventuale azione diretta di annullamento.

Nel ricordare che i trattati sono vincolanti per gli Stati membri, che possono essere fonte immediata di diritti per i privati e che il giudice nazionale ha il dovere di disapplicare la norma interna in contrasto con l'ordinamento europeo e, ove possibile, di applicare la norma comunitaria, la domanda di pronuncia pregiudiziale diventa il punto di collegamento necessario tra l'ordinamento nazionale ed europeo.

Il procedimento pregiudiziale si avvia su impulso del giudice nazionale d'ufficio o perché sollecitato dalle parti processuali.

Le parti possono prendere parte al procedimento avanti alla Corte senza però essere legittimate ad instaurarlo direttamente.

Ne deriva che ogni soggetto può ottenere una pronuncia pregiudiziale della Corte di giustizia dell'Unione europea ma unicamente in via mediata attraverso il giudice nazionale. Dunque non si può parlare di azione bensì di domanda di pronuncia pregiudiziale.

Nelle more della decisione della Corte, il giudice nazionale può emettere i provvedimenti cautelari (CGE sent. 21/02/1991 cause riunite C-143/88 e C-92/89 *Zuckerfabrik Süderdithmarschen*).

La questione che può essere sottoposta alla Corte di giustizia deve vertere in via esclusiva sulla interpretazione o validità delle fonti primarie o derivate dell'Unione europea, nonché degli atti compiuti

dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione.

In linea teorica sarebbe inibito alla Corte pronunciarsi in sede pregiudiziale sulla legittimità del diritto nazionale rispetto all'ordinamento europeo (CGE sent. 16/07/1992 causa C-83/91 *Meilicke*; sent. 24/03/2009 causa C-448/06 *cp-Pharma*). Tuttavia la pratica conosce diversi casi in cui la Corte ha finito per dichiarare l'incompatibilità (*ex plurimis* CGE sent. 8/9/15 causa C-105/14 *Taricco*).

La rilevanza della questione pregiudiziale nel diritto interno è lasciata al giudice nazionale, il quale può esimersi dal sollevare il procedimento allorquando risulti evidente l'irrilevanza del diritto europeo nel giudizio remittente.

Affinché possa essere correttamente avviato un giudizio di rinvio deve sussistere un interesse reale nella controversia interna; la Corte ha negato la pronuncia nell'ipotesi di controversia fittizia quando, a prescindere dalla rilevanza della questione di diritto, le parti nel processo interno non vantino un reale interesse (CGE sent. 11/3/1980 causa C-104/79 *Foglia*). Tale interesse non viene escluso a priori nelle cause pilota, caratterizzate da un valore esiguo della controversia (CGE sent. 5/5/1981 causa C-112/80 *Durbeck*).

Inoltre la problematica pregiudiziale deve essere effettiva. Così non è se è stata già risolta in precedenti statuizioni della Corte (CGE sent. 27/3/1963 cause riunite C-28/62 e C-30/62 *Da Costa*), salvo che l'orientamento possa essere rivisto (CGE sent. 3/3/1994 causa C-332/92 *Eurico Italia*).

Il rinvio è irricevibile quando le disposizioni europee non si prestano ad alcun dubbio interpretativo (Cass. civ., sez. I, 22/10/2007 n. 22103); tuttavia il dubbio interpretativo è giustificabile dai possibili contrasti che possono sorgere tra diversi giudici nazionali (CGE sent. 6/10/1982 causa C-283/81 *Cilfit*).

Inoltre, la domanda pregiudiziale, per essere ricevibile, deve sottoporre alla Corte un quesito sufficientemente chiaro anche in ordine alla individuazione delle norme europee di cui si chiede l'interpretazione (CGE sent. 18/07/2013 causa C-234/12 *Sky Italia*).

Nondimeno l'art. 101 reg. proc. Corte attribuisce il potere di chiedere chiarimenti al giudice nazionale del rinvio e, all'esito dei chiarimenti, valutare la ricevibilità del quesito.

Un ulteriore presupposto affinché la Corte possa legittimamente pronunciarsi in via pregiudiziale è che il rinvio provenga da un organo giurisdizionale dello Stato membro.

Per valutare se l'organo remittente possiede le caratteristiche di un giudice, la Corte tiene conto di un insieme di elementi, quali l'origine legale dell'organo, il suo carattere permanente, l'obbligatorietà della sua giurisdizione, la natura contraddittoria del procedimento, il fatto che l'organo applichi norme giuridiche e sia indipendente (CGE sent. 17/09/1997 causa C-54/96 *Dorsch Consult Ingenieursgesellschaft*; sent. 21/03/2000 cause riunite da C-110/98 a C-147/98 *Gabalfrisa*; sent. 30/05/2002 causa C-516/99 *Schmid*).

Inoltre, i giudici nazionali possono adire la Corte unicamente se dinanzi ad essi sia pendente una lite e se essi siano stati chiamati a statuire nell'ambito di un procedimento destinato a risolversi in una pronuncia di carattere giurisdizionale (CGE sent. 12/11/1998 causa C-134/97 *Victoria Film*).

Pertanto, in sede di volontaria giurisdizione va tendenzialmente negata l'ammissibilità del rinvio trattandosi di funzioni sostanzialmente amministrative (CGE sent. 19/10/1995 causa C-111/94 *Job Centre*).

La Corte costituzionale, dopo un iniziale diniego (ord. n. 536 del 29/12/1995), ha affermato di essere legittimata a rivolgersi in via pregiudiziale alla Corte di giustizia (ord. 21/04/2008 e ord. 207 del 18/7/2013).

La decisione emessa dalla Corte di giustizia in via pregiudiziale vincola il giudice nazionale, in ordine alla interpretazione del diritto europeo ovvero alla validità o invalidità dell'atto emesso dall'istituzione europea. L'efficacia di giudicato si estende anche alla successive fasi di impugnazione nel processo nazionale.

Le sentenze interpretative della Corte, pur non avendo efficacia di giudicato nei confronti di terzi, rappresentano una fonte secondaria di diritto estremamente rilevante.

Infatti il precedente giurisprudenziale è cogente sull'ordinamento europeo laddove il giudice nazionale deve attenersi all'interpretazione fornita dalla Corte e può rifiutare il rinvio pregiudiziale allorquando la questione sia stata già affrontata dalla Corte, basando la sua decisione su di essa.

Nondimeno il giudice nazionale rimane comunque libero di sollevare nuovamente la questione giacché la Corte può discostarsi dalla sua stessa giurisprudenza (*ex plurimis* CGE sent. 17/10/1990 causa C-10/89 *CNL-Sucal*).

Per quanto concerne le decisioni rese ai sensi dell'art. 267, nelle quali sia stato accertato in via incidentale l'invalidità di un atto delle istituzioni europee, si è già detto che la pronuncia non ha carattere costitutivo pur potendo essere assunta a precedente rilevante da parte dei terzi in altri giudizi, in particolare sull'azione diretta di impugnazione.

Le sentenze pregiudiziali hanno efficacia retroattiva, aspetto connesso alla natura interpretativa e non costitutiva della decisione; dunque potrà essere fatta valere, anche

da parte dei terzi, per tutti quei rapporti giuridici non esauriti (es. quando siamo di fronte ad un Avviso di accertamento ancora impugnabile oppure impugnato con giudizio ancora pendente).

La Corte può indicare quali effetti non vengono travolti dalla pronuncia ai sensi dell'art. 264, comma 2, TFUE per salvaguardare la certezza del diritto e il legittimo affidamento.

“Si deve rilevare che solo in via eccezionale la Corte, applicando il principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico comunitario, può essere indotta a limitare la possibilità per gli interessati di far valere una disposizione da essa interpretata onde rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede. Siffatta limitazione può essere ammessa, secondo la costante giurisprudenza della Corte, solo nella sentenza stessa che statuisce sull'interpretazione richiesta. Per stabilire se si debba limitare la portata di una sentenza nel tempo, è necessario tener conto del fatto che, benché le conseguenze pratiche di qualsiasi pronuncia del giudice vadano vagliate accuratamente, non si può tuttavia spingersi fino a sminuire l'obiettività del diritto e compromettere la sua applicazione futura a motivo delle ripercussioni che la pronuncia può avere per il passato” (CGA sent. 16/07/1992 causa C-163/90 Administration des douanes e droits indirects; sent. 02/02/1988, causa C-24/86 Volpi Fontana).

§.21. LA RIPARTIZIONE DELLE COMPETENZE TRA CORTE E TRIBUNALE

E' possibile delineare il seguente quadro di sintesi.

Competenze della Corte di giustizia:

- *cause di rinvio pregiudiziale* sollecitate da un organo giurisdizionale di uno degli Stati membri;
- *domande pregiudiziali* sulla validità di un atto dell'Unione europea;
- *ricorsi per inadempimento* contro gli Stati membri in relazione agli obblighi che incombono su di essi in forza del diritto dell'Unione;
- *ricorsi per pagamento* di somma forfettaria e/o di una penalità in caso di persistenza nell'inadempimento già accertato;
- *ricorsi per annullamento* avverso un atto di un'istituzione, di un organo o di un organismo (in particolare regolamento, direttiva, decisione), proposti da uno Stato membro contro il Parlamento europeo o contro il Consiglio (fatta eccezione per gli atti di quest'ultimo in materia di aiuti di Stato, di dumping e di competenze di esecuzione) o presentati da un'istituzione dell'Unione contro un'altra istituzione;
- *ricorsi per carenza* al fine di verificare la legittimità dell'inerzia serbata da un'istituzione, da un organo o da un organismo dell'Unione, promossi da uno Stato membro contro il Parlamento europeo o contro il Consiglio (fatta eccezione per gli atti di quest'ultimo in materia di aiuti di Stato, di dumping e di competenze di esecuzione) o presentati da un'istituzione dell'Unione contro un'altra istituzione;
- *impugnazioni* contro le sentenze e le ordinanze del Tribunale;
- *riesami* sulle decisioni del Tribunale rese sui ricorsi avverso le decisioni del TFP.

Competenze del Tribunale:

- *ricorsi per annullamento* avverso un atto di un'istituzione, di un organo o di un organismo (in particolare regolamento, direttiva, decisione), comprese le sanzioni, proposti dalle persone fisiche e giuridiche;
- *ricorsi per carenza* al fine di verificare la legittimità dell'inerzia serbata da un'istituzione, da un organo o da un organismo dell'Unione, promossi dalle persone fisiche e giuridiche;
- *ricorsi proposti dagli Stati membri contro la Commissione*;

- *ricorsi proposti dagli Stati membri contro il Consiglio*, riguardanti aiuti di Stato, misure di difesa commerciale («dumping») e l'esercizio delle competenze di esecuzione;
- *ricorsi per responsabilità extracontrattuale*, diretti a ottenere il risarcimento dei danni causati dalle istituzioni o dagli organi o organismi dell'Unione europea o dai loro agenti;
- *ricorsi fondati su contratti stipulati dall'Unione europea*, che prevedono espressamente la competenza del Tribunale;
- *ricorsi nel settore della proprietà intellettuale*;
- *impugnazioni* contro le decisioni del TFP.

La competenza del Tribunale può essere estesa ad altre categorie di ricorsi ove lo Statuto disponga in tal senso (art. 256, comma 1, TFUE). Parimenti lo Statuto può conoscere delle questioni pregiudiziali ai sensi dell'art. 267 in materie specifiche (art. 256, comma 3, TFUE) ma tale estensione di competenza non è ancora avvenuta.

§.22. LE CARATTERISTICHE ESSENZIALI DEL PROCESSO

Le fasi processuali:

Di regola il processo europeo si articola in:

- fase scritta;
- fase orale;
- fase decisoria.

Sono poi ammesse delle varianti per quanto concerne la derogabilità del momento orale (c.d. rito accelerato ex art. 59 reg. proc. Corte, art. 151 reg. proc. Trib.) o l'assottigliamento della fase scritta.

A latere vi sono poi gli incidenti di esecuzione.

Il contraddittorio:

I regolamenti curano la salvaguardia del contraddittorio tra le parti e dell'esercizio pieno del diritto di difesa lungo tutte le attività attraverso cui si snoda il processo.

Quindi, a titolo esemplificativo:

- ove la Corte eserciti il potere d'ufficio di chiedere a una delle parti informazioni, documenti o qualsiasi altro elemento, le risposte e i documenti ottenuti vengono poi comunicati alle altre parti (art. 62 reg. proc. Corte);
- le parti possono assistere all'assunzione dei mezzi istruttori (art. 65 reg. proc. Corte);
- il diritto del convenuto alla partecipazione nel processo è garantita dalla notificazione del ricorso a cura della cancelleria (art. 123 reg. proc. Corte) e dalla possibilità di costituirsi con controricorso (art. 124 reg. proc. Corte);
- è poi prevista la *discovery* successiva alla costituzione delle parti tramite deposito incrociato di replica del ricorrente e controreplica del convenuto (art. 126 reg. proc. Corte);
- nel caso di proposizione di motivi nuovi viene generalmente riconosciuto alla controparte la possibilità di controdedurre (art. 127 reg. proc. Corte).

Anche il giudizio di impugnazione prevede disposizioni di analogo tenore: l'art. 171 reg. proc. Corte sulla notificazione dell'atto di impugnazione alle altre parti; l'art. 172 reg. proc. Corte sul diritto di presentare una comparsa di risposta da parte degli interessati (nozione più ampia di appellati); l'art. 175 reg. proc. Corte sulle repliche e controrepliche.

Disposizioni analoghe le ritroviamo nel processo avanti al Tribunale; ed anzi il processo che si celebra in Tribunale soggiace ad una regola

estremamente efficace nella tutela del contraddittorio, stabilendo l'art. 64 reg. proc. Trib. che la decisione vada presa esclusivamente in base agli atti processuali e ai documenti dei quali le parti abbiano avuto facoltà di prendere cognizione e di difendersi .

La privacy:

Il processo europeo è attento alla tutela della riservatezza delle parti.

Gli artt. 131 reg. proc. Corte e 144 reg. proc. Trib. prevedono che, nel caso di intervento del terzo, le parti possono chiedere che siano mantenuti riservati o segreti alcuni atti o documenti, che quindi non verranno comunicati al terzo intervenuto.

Inoltre può essere oscurato il nome di una parte o di determinati dati.

“Per quanto riguarda la violazione del principio di riservatezza, si deve rilevare che nessuna norma o disposizione autorizza o impedisce alle parti in un procedimento di rendere note le proprie memorie a terzi. Salvo in casi eccezionali in cui la divulgazione di un documento potrebbe compromettere la buona amministrazione della giustizia, il che non avviene nel caso di specie, il principio è che le parti sono libere di divulgare le proprie memorie” (CGE ord. 03/04/2000 causa C-376/98 Germania/Parlamento).

L'impulso di ufficio:

Il processo europeo è certamente caratterizzato da forti poteri ufficiosi da parte del giudice, che si delineano sin dall'avvio del procedimento con la notifica del ricorso alle controparti a cura della cancelleria e dall'assenza di un istituto che prevede l'estinzione del giudizio in caso di mancata attività delle parti (es. partecipazione alle udienze); quindi di regola, una volta avviato il processo su ricorso dell'interessato, si giungerà alla decisione sulle conclusioni rassegnate dal ricorrente (o dall'avvocato generale), salve beninteso le ipotesi di irricevibilità del ricorso che comunque costituiscono una decisione di rito.

I poteri del giudice si esplicano anche nella disposizione d'ufficio di tutti i possibili mezzi istruttori.

I poteri d'impulso del giudice non consentono tuttavia di rinnegare il principio dell'onere di provare i fatti in capo a chi l'ha dedotti, seppure tale onere sia alleggerito dal potere della Corte di disporre autonomamente i mezzi istruttori o di chiedere chiarimenti alle parti, in aderenza al superiore interesse dell'uniformità e legittimità dell'ordinamento comunitario.

§.23. L'AZIONE IN GENERALE

La legittimazione attiva:

Come si è avuto modo di constatare in ordine alle competenze attribuite alla Corte, la giurisdizione europea mal si concilia con ricorsi promossi da privati cittadini e persone giuridiche, la cui legittimazione è limitata a fattispecie processuali peculiari. Tanto meno la Corte di giustizia può essere chiamata a dirimere controversie tra privati né controversie di stampo privatistico ancorché una delle parti sia l'Unione europea.

Alla Corte è altresì inibito conoscere domande dirette all'annullamento di provvedimenti emanati da uno degli Stati membri, posto che l'illegittimità degli atti interni potrà essere fatta valere tramite l'azione di inadempimento ma non potrà comunque concludersi con la loro espunzione bensì, al limite, con la successiva condanna dello Stato membro al pagamento di una penalità o di una somma forfettaria, sino al corretto adempimento.

L'ampiezza del petitum:

A seconda del tipo di azione esercitata e quindi alle caratteristiche della giurisdizione invocata, corrisponde un determinato *petitum* che può essere richiesto dal ricorrente.

Pertanto nelle azioni di annullamento si può chiedere l'eliminazione dell'atto illegittimo e dei suoi effetti, non potendosi però pretendere che la Corte emetta una pronunzia che si sostituisca all'atto emendandone magari i profili di illegittimità.

Nella giurisdizione dichiarativa si potrà chiedere una pronunzia che accerti una situazione di contrarietà all'ordinamento comunitario oppure una decisione interpretativa delle fonti europee senza che possa pretendersi una sentenza ad effetti costitutivi.

Quando l'azione si inserisca nella giurisdizione piena o di merito, avremo un ventaglio più ampio di azioni che potranno essere, a seconda dei casi, di condanna, di mero accertamento o di carattere costitutivo.

L'interesse ad agire:

La tutela giurisdizionale viene accordata laddove la parte ricorrente dimostri la titolarità di un interesse ad agire che possa trovare soddisfazione attraverso l'accoglimento della domanda, interesse che deve essere attuale e concreto.

L'interesse ad agire deve sussistere anche in capo ai portatori di interessi diffusi (si pensi alle associazioni di consumatori) e quindi:

- lo statuto deve prevedere la facoltà di rappresentare in giudizio gli interessi degli affiliati;
- l'ente deve essere rappresentativo di un numero consistente di operatori nel settore di mercato in questione;
- la materia del contendere e il risultato auspicato dall'azione va effettivamente a tutelare gli interessi degli affiliati.

La decisione pregiudiziale della Corte:

Il procedimento viene aperto in forza del rinvio da parte del giudice nazionale, che deve confezionare la domanda di pronuncia pregiudiziale secondo i contenuti stabiliti dall'art. 94 reg. proc. Corte.

La domanda viene comunicata alla cancelleria della Corte, la quale poi provvede alla notifica alle parti, agli Stati membri e agli altri soggetti interessati (Commissione, istituzione, organo o organismo che ha emesso l'atto sul quale la Corte del pronunciarsi, ecc.)

L'eventuale partecipazione delle parti al procedimento avverrà tramite deposito di memorie, che deve avvenire entro due mesi dalla notifica effettuata dal cancelliere (art. 23 Statuto).

La remissione degli atti alla Corte da parte del giudice italiano è disciplinata dalla L. 204/58 ("Ratifica ed esecuzione dei seguenti Accordi internazionali firmati a Bruxelles il 17 aprile 1957").

La rinuncia agli atti:

Può scaturire:

- dalla transazione della controversia (art. 147 reg. proc. Corte, art. 124 reg. proc. Trib.);
- dalla rinuncia vera e propria agli atti, che lascia impregiudicata la libertà di avviare nuovamente l'azione, salvi eventuali termini di decadenza (art. 148 reg. proc. Corte, art. 125 reg. proc. Trib.).

Diversamente dal processo civile italiano il processo europeo non conosce un'ipotesi di estinzione del giudizio per inattività delle parti.

Nel rinvio pregiudiziale non può esserci rinuncia diretta ma se le parti del procedimento remittente dovessero rinunciare agli atti allora verrebbe meno la necessità della Corte di pronunciarsi.

"questa Corte si considera investita di una domanda pregiudiziale, proposta ai sensi dell'art. 177, fino a quando il provvedimento di rinvio non sia stato revocato dal giudice a quo, ovvero annullato, in seguito ad impugnazione, da una giurisdizione superiore" (CGE sent. 09/03/1978 causa C-106/77 *Simmenthal*).

§.24. L'ATTIVITA' DIFENSIVA

Il difensore:

Nel processo europeo vige l'obbligo di difesa tecnica.

Le parti private (cittadini e persone giuridiche) debbono avvalersi di un avvocato abilitato al patrocinio avanti ad un organo giurisdizionale di uno Stato membro o di un altro Stato, parte contraente d'accordo SEE.

L'avvocato deve essere cittadino dell'Unione, mentre non è necessario che abbia la stessa cittadinanza della parte assistita.

Una deroga in ordine all'abilitazione forense del difensori la si rinviene nel processo che verte sul rinvio pregiudiziale, quello cioè sollecitato dal giudice nazionale per avere l'interpretazione autentica del diritto europeo da parte della Corte di giustizia. In questo frangente – per quanto attiene al rinvio effettuato dal giudice italiano – la parte può farsi assistere da un soggetto che sia legittimato a difenderla in base alle regole procedurali del giudizio remittente.

Pertanto la parte potrebbe astrattamente difendersi da sola ove il processo di rinvio si celebri avanti al Giudice di Pace o alla Commissione Tributaria e il valore della causa si ponga sotto al vigente limite stabilito dalle rispettive leggi procedurali.

Inoltre, nell'ipotesi di rinvio proveniente dalle Commissioni tributarie, a rigore il ministero difensivo nel procedimento europeo di rinvio potrebbe essere esercitata da una delle molteplici figure al quale è consentito il patrocinio nel processo tributario.

Atteso il potenziale allargamento del novero dei difensori ammessi nel giudizio di rinvio, la Corte può assumere informazioni avanti al giudice nazionale onde verificare la legittimazione del procuratore (art. 97 reg. proc. Corte).

L'avvocato deve garantire la terzietà e quindi l'estraneità rispetto agli interessi dedotti in causa.

La lingua processuale:

Le lingue processuali sono il bulgaro, ceco, croato, danese, estone, finlandese, francese, greco, inglese, irlandese, italiano, lettone, lituano, maltese, olandese, polacco, portoghese, romeno, slovacco, spagnolo, svedese, tedesco e ungherese (art. 36 reg. proc. Corte, art. 44 reg. proc. Trib.).

Gli articoli 37 reg. proc. Corte e 45 reg. proc. Trib. indicano i criteri di determinazione della lingua secondo la regola per cui la scelta è rimessa al ricorrente salvo che:

- il convenuto sia uno Stato membro, nel qual caso la lingua processuale è quella ufficiale di tale Stato;
- vi sia richiesta congiunta delle parti per adottare un'altra lingua ufficiale (art. 37 e 45 cit.).

Nei giudizi di impugnazione si adotta la stessa lingua usata nel processo

di primo grado.

Nelle cause relative a domande pregiudiziali la lingua utilizzata nella domanda processuale è quella della giurisdizione nazionale che ha effettuato il rinvio, ma gli Stati che prendono parte al procedimento possono adottare la loro lingua.

Gli Stati membri possono comunque servirsi della propria lingua ufficiale quando partecipano ad un procedimento pregiudiziale, quando intervengono in una causa pendente dinanzi alla Corte o quando adiscono la Corte in forza dell'art. 259 TFUE per contestare l'inadempimento di un altro Stato.

La lingua prescelta oppure stabilita dalla legge va usata nel confezionamento di tutti gli atti processuali quali memorie delle parti, documenti allegati che andranno tradotti (eventualmente per estratto se particolarmente corposi), processi verbali, sentenze e ordinanze; la lingua processuale deve essere altresì utilizzata per le difese orali delle parti (art. 38 reg. proc. Corte; art. 46 reg. proc. Trib.).

Il deposito degli atti:

Avviene tramite:

- la consegna materiale presso l'organo giudiziario;
- la spedizione a mezzo mail;
- l'invio tramite altri mezzi tecnici di comunicazione tra cui la posta elettronica.

Nel secondo e terzo caso la parte deve comunque curare il deposito dell'originale entro i successivi dieci giorni.

Peraltro gli organi giudiziari possono determinare le modalità con le quali la trasmissione elettronica degli atti è equivalente alla consegna dell'originale. Ciò avviene con la piattaforma *e-Curia*.

I termini processuali:

Deve in primo luogo ricordarsi che, a seconda del tipo di azione, il ricorso può essere assoggettato ad un termine a pena di decadenza.

Il ricorso proposto oltre la scadenza del termine integra una condizione di irricevibilità rilevabile d'ufficio dal giudice.

La tardività del ricorso può essere superata:

- quando soccorre l'ipotesi del caso fortuito o della forza maggiore ai sensi dell'art. 45 dello Statuto;
- quando il comportamento dell'istituzione abbia indotto in errore scusabile il ricorrente in ordine al decorso del termine.

La piena conoscenza del carattere definitivo di una decisione nonché del termine di ricorso applicabile non esclude di per sé l'errore scusabile idoneo a giustificare la tardività del suo ricorso in particolare quando l'istituzione considerata abbia adottato un comportamento tale, da solo o in misura determinante, da generare una confusione ammissibile in un singolo di buona fede che dia prova di tutta la diligenza richiesta ad un operatore normalmente accorto (CGE sent. 15/03/2003 causa C-193/01).

La diligenza va parametrata alle condizioni personali del ricorrente.

Oltre al termine per proporre ricorso i regolamenti di procedura della Corte e del Tribunale prevedono una serie di termini per espletare le attività processuali.

In proposito si segnala la regola per cui i termini processuali sono incrementati di 10 giorni in ragione della distanza (art. 45 Statuto; art. 51 reg. proc. Corte; art. 60 reg. proc. Trib.).

Il computo dei termini viene effettuato secondo le seguenti regole:

- si computa il giorno di scadenza e non si computa il giorno del decorso;
- il termine decorre dal momento in cui si verifica un evento o si compie l'atto previsto.

Se il termine processuale deve essere calcolato dal giorno in cui si verifica un evento o si compie un'atto, tale giorno non si computa nel termine (art. 49 reg. proc. Corte, art. 58 reg. proc. Trib.).

Il termine espresso in settimane, mesi o anni scade con lo spirare del giorno dell'ultima settimana, mese o anno con lo stesso nome o numero del giorno iniziale (art. 49 reg. proc. Corte, art. 58 reg. proc. Trib.).

I termini non vengono sospesi dai giorni festivi, sabati e domeniche; se il termine scade di sabato, di domenica o in un giorno festivo è automaticamente posticipato al giorno non festivo immediatamente successivo.

Non vige la sospensione feriale dei termini.

La cancelleria rifiuta il deposito di un atto tardivo, salvo decisione del Presidente (art. 62 Statuto).

Anche per le scadenze interne al processo vale la rimessione in termini per caso fortuito o forza maggiore (art. 45 Statuto). Il caso fortuito e la forza maggiore possono essere invocate quando l'oggettiva impossibilità di provvedere all'incombente non fosse evitabile adottando le normali misure di cautela.

Il ricorso:

Ove la parte sia difesa da un avvocato, costui deve depositare in cancelleria un certificato che attesti la sua abilitazione al patrocinio

dinanzi ad un organo giurisdizionale di uno degli Stati membri.

La procura rilasciata all'avvocato non deve rispondere a particolari requisiti formali; è però opportuno che risulti chiara e inequivocabile l'oggetto del mandato e la nomina del difensore.

Se la parte ricorrente è una persona giuridica, va depositato anche lo statuto o un estratto recente del registro delle imprese o del registro delle associazioni ovvero una qualsiasi prova che dimostri la sua esistenza (art. 119 reg. proc. Corte; artt. 51 e 78 reg. proc. Trib.).

Se il ricorrente è una persona giuridica va depositata la documentazione attestante che la persona fisica che ha rilasciato il mandato difensivo era dotato di tale potere (art. 119 reg. proc. Corte; art. 78 e 51 reg. proc. Trib.)

Il ricorso deve contenere l'elezione di domicilio nel luogo dove ha sede l'organo giurisdizionale e il nome della persona incaricata di ricevere le notifiche; in aggiunta o in alternativa all'elezione di domicilio può essere chiesto di ricevere le notifiche tramite fax o altro mezzo di comunicazione (art. 121 reg. proc. Corte).

La mancanza di domiciliazione non è un requisito di validità del ricorso ma, senza di essa, le notificazioni verranno effettuate dalla cancelleria presso l'ufficio postale del luogo ove ha sede l'organo giudiziario (art. 121 reg. proc. Corte).

Il regolamento del Tribunale prevede una forma più snella e dispone che il difensore indichi direttamente se intende ricevere gli atti tramite fax o in modalità elettronica (art. 77 reg. proc. Trib.).

Il ricorso va depositato in originale e con cinque copie per la Corte o tre per il Tribunale; vanno aggiunte le copie per le controparti.

Le copie debbono essere autenticate dal ricorrente.

Il cancelliere verifica la regolarità formale del ricorso e invita la parte a regolarizzare eventuali carenze o errori nel termine fissato dal giudice, sempre che non si versi in un'ipotesi di irricevibilità del ricorso (art. 119 e 122 reg. proc. Corte; artt. 51 e 78 reg. proc. Trib.).

Il termine per proporre ricorso si considera rispettato se l'atto – ma lo stesso vale per gli altri atti processuali – giunga in tempo alla cancelleria tramite fax o con altro mezzo idoneo di comunicazione elettronica; nei successivi dieci giorni dovrà essere depositato il documento cartaceo, con allegati e copie (art. 57 reg. proc. Corte; art. 73 reg. proc. Trib.).

Nel caso del procedimento dinanzi al Tribunale, il deposito può essere effettuato – e ciò anche e soprattutto al fine della tempestività degli atti

– al di fuori degli orari di apertura della cancelleria, a qualsiasi ora del giorno o della notte, presso l'agente che sorveglia gli accessi agli edifici della Corte di giustizia dell'Unione europea; egli annota la data e l'ora del deposito, che fanno fede, e rilascia su domanda una ricevuta (I^a norma pratica Trib., lett. B) par. 7).

Si segnala che è possibile la trasmissione degli atti in forma elettronica ai sensi degli artt. 57 reg. proc. Corte e artt. 74 reg. proc. Trib. con validità parificata all'originale; ciò avviene tramite la piattaforma *e-curia*.

Il ricorso deve contenere:

- la descrizione dell'oggetto della controversia;
- i motivi su cui si regge;
- gli elementi di fatto e di diritto;
- le conclusioni.

La giurisprudenza della Corte pretende, ai fini della ricevibilità del ricorso, un adeguato sviluppo ed approfondimento dei motivi su cui esso si basa.

Ammissibilità e irricevibilità del ricorso:

L'irricevibilità del ricorso può scaturire innanzi tutto da vizi di forma. In proposito va sottolineato che il Cancelliere, dopo la trasmissione del ricorso, invita la parte istante a sanare le irregolarità entro un termine adeguato, cosa che certamente diminuisce le ipotesi di declaratoria per irricevibilità formali (art. 119 e 122 reg. proc. Corte; artt. 51 e 78 reg. proc. Trib.).

L'irricevibilità può anche derivare da profili sostanziali, ad esempio per carenza di giurisdizione, litispendenza, incompatibilità delle conclusioni col tipo di azioni, carenza di interesse o di legittimazione attiva, lacunosità nei contenuti del ricorso diverse dai vizi formali quale può essere ad esempio l'insufficienza argomentativa dei motivi.

La dichiarata irricevibilità del ricorso in ordine ai presupposti processuali di regola non preclude la riproposizione della domanda.

Diversamente, la pronuncia che entra nel merito delle condizioni dell'azione, respingendola, comporta tendenzialmente la formazione di un giudicato sostanziale che inibisce di reiterare la domanda.

Le eccezioni difensive:

Si tratta delle questioni di fatto e di diritto sollevate nel controricorso; al pari dei fatti costitutivi posti a supporto del ricorso, anche per le

eccezioni grava sulla parte l'onere della prova.

Dal reticolo di norme processuali pare desumersi che le eccezioni possano essere sollevate in qualsiasi momento, anche perché sono generalmente rilevabili d'ufficio.

Giusto per citarne alcune:

- irricevibilità del ricorso per:
 - o incompetenza (art. 53 reg. proc. Corte; art. 126 reg. proc. Trib.),
 - o litispendenza,
 - o manifesta infondatezza (art. 126 reg. proc. Trib.),
 - o motivi di ordine pubblico (art. 150 reg. proc. Corte; art. 129 reg. proc. Trib.),
 - o carenza di interesse,
 - o assenza delle condizioni sostanziali dell'azione;
- inammissibilità delle nuove domande formulate tardivamente;
- genericità del ricorso introduttivo;
- violazione dei diritti della difesa nella fase precontenziosa avanti alla Commissione nella procedura di inadempimento;
- giudicato formale e sostanziale.

Le parti possono sollevare l'incidente di procedura in merito alle questioni che riguardano la ricevibilità del ricorso affinché siano analizzata dal giudice in via preliminare rispetto alla prosecuzione del giudizio.

Le spese di lite:

Il processo europeo è gratuito quindi non sono previste imposte o tasse, come contributi unificati e marche da bollo.

Ai sensi degli artt. 143 e 144 reg. proc. Corte; artt. 139 e 140 reg. proc. Trib. la parte deve farsi carico:

- delle spese sostenute dalla Corte che sarebbe stato possibile evitare;
- delle spese per copie e traduzioni effettuate su richiesta di parte e che il cancelliere considera straordinarie;
- delle spese derivanti da reiterate violazioni delle norme pratiche processuali;
- delle somme dovute a testimoni e periti, oltre all'indennità per i testimoni e al compenso per i periti;
- delle spese della difesa tecnica.

Non sono dovute le spese per le notificazioni, che avvengono a cura della cancelleria (art. 20 Statuto; art. 48 reg. proc. Corte; art. 57 reg.

proc. Trib.).

Ai sensi dell'art. 38 Statuto “*La Corte di giustizia delibera sulle spese*”. Pertanto il processo europeo prevede la *condanna alle spese* della parte soccombente a condizione che ne sia stata fatta domanda (artt. 137 e 138 reg. proc. Corte; artt. 133 e 134 reg. proc. Trib.).

La condanna alle spese viene comminata anche a carico della parte ricorrente che abbia rinunciato al giudizio sempre che controparte abbia chiesto nelle conclusioni il favore delle spese e salvo che le vicende amministrative e processuali giustifichino una diversa regolamentazione, in particolare il comportamento processuale delle parti (art. 141 reg. proc. Corte; art. 136 reg. proc. Trib.).

Le parti possono sempre accordarsi sulle spese.

Le spese possono essere compensate, anche parzialmente, quando (art. 138 e 139 reg. proc. Corte; artt. 134 e 135 reg. proc. Trib.):

- le parti soccombono rispettivamente in uno o più capi ma la Corte può comunque decidere che una parte sostenga, oltre alle proprie spese, una quota delle spese della controparte;
- l'oggetto del ricorso sia di particolare complessità o incertezza ovvero alcune spese risultino superflue.

E' pure possibile che il giudice condanni la parte risultata vittoriosa per quelle spese di cui si sia resa responsabile con proprio comportamento, il che può accadere quando l'istituzione abbia ottenuto ragione ma abbia essa stessa creato una situazione di incertezza (CGE 27/01/1983, causa C-263/81 *List*).

Nella regolamentazione delle spese il giudice considera anche il mancato rispetto delle norme pratiche di procedura (Trib. sent. 13/9/2013 causa T-566/08 *Total Raffinage Marketing*).

La condanna alle spese verte solamente sull'*an* e non sul *quantum*; sarà la parte vittoriosa a comunicare alla controparte gli importi di cui chiede la ripetizione.

In caso di contestazione sulla congruità dell'ammontare delle spese, la parte soccombente può rivolgersi al giudice affinché emetta un'ordinanza che le quantifichi; tale ordinanza costituisce titolo esecutivo (art. 145 reg. proc. Corte; art. 170 reg. proc. Trib.).

Nel processo europeo non esistono tariffe o parametri per i compensi professionali, né si ritengono applicabili quelli nazionali; sicché la determinazione delle spese legali sarà sostanzialmente equitativa.

La Corte (CGE ord. 06/01/2004 causa C-104/89 *DEP-Mulder*; ord. 12/09/2012 causa C-5/10 *Klosterbrauerei Weissenohe*) ha evidenziato che:

- nella valutazione degli onorari degli avvocati è importante che il ricorrente

evidenzi le ore impiegate dalla difesa;

- il criterio orario si estende anche agli onorari del consulente di parte;
- salvo particolare complessità della causa, sono ripetibili solo gli onorari di un avvocato anche se la parte è stata assistita da più difensori.

Non è prevista la condanna alle spese nel procedimento pregiudiziale che, come detto, viene aperto su domanda del giudice nazionale; l'attività difensiva svolta dalle parti avanti alla Corte di giustizia potrà essere poi regolamentata nelle spese del giudizio interno.

§.25. L'ITER PROCESSUALE

Le fasi processuali:

Il processo europeo si apre con la proposizione del ricorso avanti all'organo giudiziario tramite deposito dell'originale, delle copie e del fascicolo.

Una volta passato al vaglio preliminare del cancelliere ed effettuate le eventuali integrazioni, l'atto viene notificato a cura della cancelleria alle parti resistenti (art. 123 reg. proc. Corte, art. 80 reg. proc. Trib.).

Il cancelliere pubblica nella Gazzetta Ufficiale i dati essenziali del ricorso: nomi delle parti, oggetto della controversia, conclusioni e sintesi dei motivi e delle argomentazioni.

L'incombente ha la finalità di rendere possibile l'intervento dei terzi.

Il processo che si potrebbe definire "esteso" prevede:

- fase scritta;
- relazione del giudice incaricato;
- istruttoria;
- fase orale;
- decisione.

Al termine della fase scritta il Giudice relatore è in grado di riferire all'organo giudiziario, con apposita relazione, lo stato della controversia e i provvedimenti processuali e istruttori che risultano opportuni; quindi la Corte decide di dare corso all'istruttoria ovvero di passare alla fase orale.

La fase orale essenzialmente consiste nella discussione della causa. Non è un momento necessario del processo (v. infra).

L'apertura della fase orale non pregiudica l'espletamento dell'istruttoria o di un suo ampliamento ove ritenuto opportuno.

Il controricorso:

La parte contro la quale è rivolto il ricorso ha facoltà di costituirsi in giudizio, depositando un atto denominato controricorso.

Il controricorso deve contenere essenzialmente gli stessi elementi formali e sostanziali del ricorso e soggiace alle medesime regole in tema di rappresentanza, difesa e domiciliiazione.

Il controricorso va presentato entro due mesi dalla notifica del ricorso; il termine è prorogabile, in via eccezionale, su richiesta della parte interessata (art. 124 reg. proc. Corte, art. 81 reg. proc. Trib.).

Il controricorso è la sede deputata alla introduzione di eventuali domande riconvenzionali.

Qualora la domanda riconvenzionale non sia compatibile col tipo di azione e di giurisdizione aperta dal ricorrente, potrà essere presentato un autonomo ricorso; le due cause potranno poi essere riunite ex articolo 54 reg. proc. Corte e 68 reg. proc. Trib.

Gli atti successivi alla costituzione delle parti:

Successivamente alla presentazione del ricorso e del controricorso, le parti possono precisare le difese tramite lo scambio della *replica* per il ricorrente e della *controreplica* per il convenuto, ai sensi degli artt. 126 reg. proc. Corte e 83 reg. proc. Trib.

Con il deposito della replica e della controreplica termina la fase scritta del processo.

La relazione preliminare:

Viene predisposta dal giudice relatore, incaricato dal Presidente del collegio.

Nella relazione preliminare vengono sintetizzate le questioni di merito e processuali, con eventuali indicazioni in ordine alla futura conduzione del processo che non sono vincolanti per il collegio,

La relazione preliminare rappresenta un punto di snodo del processo nel quale, alternativamente:

- potranno essere disposti i mezzi;
- potrà essere avviata la fase orale con fissazione di udienza;
- la causa potrà andare in decisione senza neppure aprire la fase orale.

Lo stesso vale anche per il rito dinanzi al Tribunale.

L'istruttoria:

Il processo europeo, ancorché connotato dall'impulso di ufficio, si rifà al principio dell'onere della prova in capo alla parte – privata o pubblica, ricorrente o convenuto – che deduce i fatti costitutivi della domanda o le eccezioni.

“in caso di controversia sulla sussistenza di un’infrazione, spetta alla Commissione produrre la prova delle infrazioni da essa accertate e raccogliere elementi di prova atti a dimostrare adeguatamente la sussistenza dei fatti costitutivi di un’infrazione” (CGE sent. 17/12/1998 causa C- 185/95 *Baustahlgewebe*; sent. 06/01/2004 cause riunite C- 2/01 e C- 3/01 *BAI*).

La giurisprudenza ha anche precisato un interessante principio, sempre in materia di azioni per inadempimento, in base al quale, qualora sussista un dubbio nella mente del giudice, esso deve andare a beneficio dell'impresa destinataria della decisione che constata un'infrazione (CGE sent. 14/02/1978 causa C-27/76 *United Brands*).

Infatti, *“la presunzione di innocenza costituisce un principio generale del diritto dell'Unione, oggi sancito dall'articolo 48, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea”* (CGE sent. 22/11/2012 causa C-89/11 *E.ON Energie*).

Il principio dell'onere della prova è temperato dalla regola per cui i fatti non contestati dalla controparte si danno per pacifici (CGE sent. 06/12/2012 causa C-441/41; Trib. sent. 18/07/2005 causa T-241/01).

Inoltre il giudice può porre a fondamento della decisione sia i fatti che fanno parte del bagaglio comune umano, sia quelli che si traggono dal ragionamento logico-presuntivo.

Per dare dimostrazione di quanto affermano le parti dispongono di un ampio ventaglio di mezzi istruttori da utilizzare o richiedere a seconda che si tratti di prove costituite (es. documenti) o prove costituenti (es. testimonianza).

Il giudice può ammettere d'ufficio qualunque mezzo istruttorio reputi opportuno (art. 64 reg. proc. Corte; artt. 88 e 92 reg. proc. Trib.).

La sede privilegiata per dedurre o chiedere i mezzi istruttori è la fase scritta, preferibilmente nel ricorso (art. 120 reg. proc. Corte, art. 76 reg. proc. Trib.), nel controricorso (art. 124 reg. proc. Corte, art. 81 reg. proc. Trib.), oppure nella replica e controreplica se ciò è reso necessario dalle difese assunte dalla controparte (art. 128 reg. Proc. Corte, art. 85 reg. proc. Trib.). Tuttavia dalla complessiva lettura delle disposizioni processuali non si evince una rigida preclusione; pertanto, seppure in via eccezionale, le parti possono produrre prove o offerte di prova anche dopo la chiusura della fase scritta, motivando tale ritardo (art. 128 reg. proc. Corte, art. 85 reg. proc. Trib.).

Il principio del contraddittorio trova applicazione pure nell'ambito delle prove:

- è sempre ammessa la prova contraria (art. 64 reg. proc. Corte; art. 92 reg. proc. Trib.);
- rispetto ai mezzi istruttori disposti d'ufficio, le parti vengono normalmente ammesse a presentare delle deduzioni;
- a fronte di richieste istruttorie presentate tardivamente dopo la chiusura della fase scritta, la controparte è ammessa a presentare proprie osservazioni scritte.

Le istanze istruttorie possono provenire anche dai terzi intervenienti e vanno inserite nella memoria di intervento da depositare

successivamente alla dichiarata ammissibilità dell'intervento.

I regolamenti procedurali della Corte e del Tribunale, pur con qualche diversità, prevedono i seguenti mezzi istruttori:

- comparizione personale delle parti;
- richiesta di informazioni alle parti, agli Stati membri, alle istituzioni, organi o organismi europei;
- richiesta di produzione di documenti a terzi o alle parti;
- prova testimoniale;
- perizia;
- sopralluogo.

Non si rinviene un principio di tassatività dei mezzi di prova poiché l'art. 64, comma 3, reg. proc. Corte e l'art. 92, comma 7, reg. proc. Trib. dispongono espressamente che resta ammissibile l'ampliamento delle offerte di prova.

L'istruttoria può essere espletata anche nel procedimento di rinvio pregiudiziale quando le prove abbiano ad oggetto i fatti su cui verte la domanda che debbono essere stabiliti per inquadrare la vicenda funzionalmente alla interpretazione delle norme. Sono esclusi i fatti relativi al procedimento interno allo Stato membro.

I mezzi istruttori costituenti vengono di regola ammessi al termine della fase scritta ma è comunque consentito disporli lungo tutto il processo, anche durante la fase orale (art. 63 reg. proc. Corte, art. 88 reg. proc. Trib.).

La fase orale:

Consiste essenzialmente nella celebrazione dell'udienza di discussione.

La fase orale non è necessaria: infatti la parte che è interessata a discutere deve far pervenire domanda motivata di fissazione dell'udienza, entro tre settimane dalla notifica della chiusura della fase scritta (art. 76, comma 1, reg. proc. Corte; art. 106, comma 2, reg. proc. Trib.).

La domanda per la fissazione dell'udienza di discussione non può essere validamente inserita negli atti della fase scritta, in particolare nel ricorso o nel controricorso (Trib. sent. 30/01/2015 causa T-593/13 *Siemag Teberg Group*).

L'udienza può anche essere disposta d'ufficio dal giudice (art. 83 reg. proc. Corte; art. 106, comma 3, reg. proc. Trib.).

La Corte può decidere la causa senza tenere l'udienza di discussione e disattendendo l'istanza della parte.

La facoltà della Corte di non tenere udienza è esclusa quando la

domanda di fissazione è stata presentata, in modo motivato, dal terzo intervenuto che non ha partecipato alla fase scritta del procedimento, poiché la discussione rappresenta il solo segmento nel quale egli può attivamente partecipare alla causa (art. 76, comma 2 e 3, reg. proc. Corte).

Un'ulteriore ipotesi di deroga della fase orale si rinviene nel procedimento avanti al Tribunale, quando la Corte o lo stesso Tribunale abbiano già statuito su una o più questioni di diritto identiche a quelle sollevate nei motivi di ricorso e i fatti siano dimostrati; in simile frangente il Tribunale può dichiarare il ricorso manifestamente fondato con ordinanza motivata (art. 132 reg. proc. Trib.). Un istituto processuale di tal guisa non è invece previsto nel procedimento dinanzi alla Corte.

La fase orale non consente tendenzialmente di modificare ulteriormente quanto dedotto nella fase scritta ancorché tale regola soffra una serie di eccezioni (v. infra).

All'udienza di discussione il collegio e l'avvocato generale possono porre domande alle parti e ai loro avvocati, nonché ai consulenti. Successivamente le parti prendono parola e l'udienza viene chiusa. Quindi l'avvocato generale rassegna le proprie conclusioni – contro le quali non è ammessa replica – e viene chiusa la fase orale.

Ove se ne ravvisi la necessità, la fase orale può essere riaperta:

- l'art. 83 reg. proc. Corte esemplifica i casi in cui ciò può avvenire:
 - o il collegio non si ritenga sufficientemente edotto;
 - o la causa debba essere decisa in base ad un argomento che non è stato oggetto di discussione o una parte produca un fatto nuovo tale da influenzare in modo decisivo la decisione;
- nel procedimento avanti al Tribunale l'art. 113, comma 2, reg. proc. Trib., è prevista la riapertura della fase orale qualora:
 - o il Tribunale non si consideri sufficientemente edotto;
 - o la causa vada decisa in base a un argomento che non è stato oggetto di discussione tra le parti;
 - o vi sia richiesta di parte basata su fatti tali da influire in modo decisivo sulla decisione del Tribunale, fatti che non le era stato possibile dedurre prima della chiusura della fase orale.

La fase orale non si svolge nel procedimento abbreviato, nel giudizio in contumacia, in sede di rettifica o di constatazione di omissione di pronuncia.

I motivi nuovi, le conclusioni e la modificazione della domanda:

L'attuale formulazione degli articoli 127 reg. proc. Corte e 84 reg. proc. Trib. vieta la deduzione di motivi nuovi rispetto a quelli dedotti in ricorso, salvo che ciò sia reso necessario dagli elementi di fatto e di diritto emersi durante il procedimento.

“Dal combinato disposto degli artt. 44, n. 1, lett. c), e 48, n. 2, del regolamento di procedura emerge che il ricorso deve contenere l'oggetto della controversia e l'esposizione sommaria dei motivi dedotti e che è vietata la deduzione di motivi nuovi in corso di causa, a meno che essi si basino su elementi di diritto e di fatto emersi durante il procedimento. Ora, il fatto che il ricorrente abbia avuto conoscenza di un dato di fatto durante il procedimento dinanzi al Tribunale non implica che tale dato di fatto costituisca un elemento di fatto emerso durante il procedimento. È inoltre necessario che il ricorrente non sia stato in grado di avere conoscenza di tale dato anteriormente” (Trib. sent. 06/07/2000 causa T-139/99 Aics).

Controparte può essere ammessa a controdedurre sui nuovi motivi (art. 127, comma 2, reg. proc. Corte; art. 84, comma 3, reg. proc. Trib.).

Nei limiti in cui sia consentita, l'introduzione di nuovi motivi può avvenire anche nella fase orale.

Da non confondere con i motivi sono le argomentazioni, che le parti possono liberamente sollevare in ogni momento, anche nel giudizio di impugnazione; quindi il motivo originario può essere sviluppato in modo più ampio sia nel corso del processo sia nel giudizio di impugnazione.

“un motivo che costituisca un'estensione di un motivo precedentemente dedotto, direttamente o implicitamente, nell'atto introduttivo del giudizio, e che sia strettamente connesso con questo, va considerato ricevibile” (tra le tante CGE sent. 19/05/1983 causa C-306/81 Verros).

E' altresì possibile modificare le conclusioni purché si tratti di un'*emendatio libelli* e non di una *mutatio* laddove le conclusioni finali non possono essere più ampie o inconciliabili con quelle rassegnate nel ricorso introduttivo.

Il regolamento di procedura *“consente al ricorrente, in via eccezionale, di invocare nuovi mezzi a sostegno delle conclusioni presentate nell'atto introduttivo. Essa non gli attribuisce affatto la facoltà di presentare nuove conclusioni né, a maggior ragione, di trasformare un ricorso per carenza in un ricorso per annullamento”* (CGE sent. 18/10/1979 causa C-125/78 Gema).

Analogamente a quanto previsto per i motivi, anche le conclusioni possono essere modificate quando si renda necessario in base ai nuovi elementi di fatto e di diritto emersi nel corso del processo.

Nell'ipotesi di azione di annullamento, ove l'atto o provvedimento impugnato venga sostituito da uno nuovo che la parte ritenga parimenti illegittimo, la richiesta di annullamento potrà essere estesa al nuovo atto senza necessità di presentare un nuovo ricorso (CGE sent. 03/03/1982

causa C-14/81 *Alpha Steel*).

Nel processo avanti al Tribunale tale facoltà è espressamente ammessa dall'art. 86, commi 1 e 3, reg. proc. Trib. che consente alla parte *“Quando un atto di cui si chiede l'annullamento è sostituito o modificato da un altro atto avente il medesimo oggetto ... [di] adattare il ricorso per tener conto di questo elemento nuovo ... con atto separato ed entro il termine previsto dall'articolo 263, sesto comma, TFUE”*; in pratica l'impugnazione endoprocessuale diretta contro il nuovo provvedimento dovrà avvenire nello stesso termine entro il quale sarebbe possibile spiegare un'autonoma azione.

Infine la giurisprudenza non ammette introduzione di nuove domande per tali intendendosi quelle incompatibili con l'oggetto della controversia.

§.26. LA DECISIONE

I provvedimenti del giudice:

La decisione giunge, di regola, dopo la chiusura della fase scritta e dopo l'espletamento dell'eventuale istruttoria e della eventuale fase orale. Quindi il giudice pronuncia la sentenza in pubblica udienza e il testo integrale viene notificato a ciascuna delle parti (art. 88 reg. proc. Corte; art. 118 reg. proc. Trib.).

La sentenza può essere anche parziale; l'art. 56 Statuto prevede l'impugnazione entro due mesi della pronuncia parziale sul merito della controversia.

Le decisioni del giudice si presentano nella duplice veste di ordinanze o sentenze. Accanto alle sentenze e alle ordinanze, talora i regolamenti di procedura menzionano le decisioni.

La sentenza può decidere una questione di rito o di merito.

L'ordinanza è di regola deputata a dare disposizioni sull'andamento del processo, pur essendo prevista in via eccezionale quale strumento di decisione sul merito o di definizione del processo. L'ordinanza viene adottata in tale funzione per:

- decidere questioni pregiudiziali identiche ad altre già decise o di agevole soluzione (art. 99 reg. proc. Corte);
- pronunciare l'irricevibilità del ricorso o l'incompetenza del giudice (artt. 53 reg. proc. Corte e artt. 126 e 129 reg. proc. Trib.);
- respingere il ricorso per manifesta infondatezza (ex art. 126 reg. proc. Trib.);
- respingere l'impugnazione per manifesta infondatezza (art. 181 reg. proc. Corte e art. 208 reg. proc. Trib.);
- accogliere il ricorso in caso di manifesta fondatezza (solo nel procedimento avanti al Tribunale ex art. 13 reg. proc. Trib.);
- risolvere gli errori materiali (artt. 103 e 154 reg. proc. Corte e art. 164 reg. proc. Trib.);
- cancellare la causa dal ruolo a seguito di transazione o rinuncia agli atti (147 e 148 reg. proc. Corte, artt. 124 e 125 reg. proc. Trib.);
- dichiarare l'assenza di oggetto del ricorso e il non luogo a statuire sulla domanda (art. 149 reg. proc. Corte e art. 131 reg. proc. Trib.; si vedano anche art. 137 reg. proc. Corte e art. 133 reg. proc. Trib.).

Talora l'ordinanza definisce una fase o un aspetto del processo, il che accade:

- nei procedimenti di urgenza (art. 162 reg. proc. Corte e art. 158 reg. proc. Trib.);
- quando si tratta di decidere sull'ammissibilità dell'intervento di terzi (art. 131 reg. proc. Corte e art. 144 reg. proc. Trib.);
- sulle questioni incidentali (art. 151 reg. proc. Corte e art. 130 reg. proc. Trib.).

Di regola le ordinanze emesse dal Tribunale che hanno contenuto decisorio sono impugnabili.

Il processo europeo conosce un tipo di pronuncia assimilabile alla cessata materia del contendere del processo italiano: si tratta del *non luogo a statuire* quando è venuto meno l'oggetto del ricorso (art. 149 reg. proc. Corte, artt. 131 reg. proc. Trib.). Nella casistica rientrano l'annullamento di ufficio dell'atto impugnato, l'emanazione di un provvedimento che modifica il rapporto in contestazione e, in generale, la sopravvenuta carenza di interesse.

Efficacia delle sentenze:

Ai sensi dell'art. 280 TFUE *“le sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea hanno forza esecutiva alle condizioni stabilite dall'art. 299 TFUE”*.

Il richiamato art. 299 TFUE, al comma dispone che *“l'esecuzione forzata è regolata dalle norme di procedura civile vigenti nello Stato sul cui territorio essa viene effettuata. La formula esecutiva è apposta con la sola verifica dell'autenticità del titolo, dall'autorità nazionale che il governo di ciascuno degli Stati membri designerà a tal fine, informandone la Commissione e la Corte di giustizia dell'Unione europea”*.

Gli effetti della sentenza variano a seconda del tipo di azione esercitata. E quindi il giudicato:

- ha effetto *erga omnes* nel caso di azione di annullamento;
- ha efficacia *inter partes* nel caso di azione incidentale per l'accertamento di illegittimità;
- è direttamente vincolante per le parti nel caso della domanda di rinvio pregiudiziale e indirettamente vincolante per i terzi in ordine all'interpretazione resa dalla Corte.

Allorquando si tratti di una sentenza di condanna, dispone l'art. 299 TFUE, l'esecuzione forzata è regolata dalle norme di procedura civile vigenti nello Stato ove viene effettuata.

La sentenza è immediatamente vincolante (art. 91, comma 1, reg. proc. Corte; art. 121, comma 1, reg. proc. Trib.) e la sua impugnazione non

ha effetto sospensivo dice l'art. 60 Statuto, salvo venga richiesta e concessa dal giudice dell'impugnazione.

Se la sentenza ha annullato un regolamento, gli effetti partono dalla definitività della decisione.

La forza esecutiva è un concetto diverso da quello di *giudicato*, che può essere formale se sono esauriti gli strumenti di impugnazione ordinaria oppure sostanziale, in ordine alla regolamentazione definitiva dei rapporti oggetto della sentenza.

Procedimento in forma abbreviata:

I regolamenti di procedura conoscono una serie di ipotesi in cui la controversia viene decisa con un procedimento snello che può prescindere anche dalla celebrazione della fase scritta.

La casistica comprende:

- la manifesta incompetenza della Corte a conoscere il ricorso ovvero la manifesta irricevibilità dell'atto introduttivo (artt. 53 e 150 reg. proc. Corte; art. 126 reg. proc. Trib.), di fronte alla quali la decisione viene resa con ordinanza motivata, emessa in qualsiasi momento;
- la manifesta infondatezza in diritto del ricorso, pronunciata in qualsiasi momento con ordinanza motivata (è prevista nel solo procedimento avanti al Tribunale dall'art. 126 reg. proc. Trib.);
- il venir meno dell'oggetto, pronunciata in qualsiasi momento, con ordinanza motivata di non luogo a statuire (art. 149 reg. proc. Corte e art. 131 reg. proc. Trib.);
- la manifesta irricevibilità o infondatezza dell'impugnazione, dichiarata in qualsiasi momento con ordinanza motivata (art. 181 reg. proc. Corte; art. 208 reg. proc. Trib.)

Il rito abbreviato è una variazione a posteriori di un processo che nasce ordinario; diversamente il rito accelerato costituisce una completa alternativa al processo ordinario e nasce sin dall'inizio con le caratteristiche che lo votano alla rapidità.

Procedimento accelerato:

Diversamente dal procedimento in forma abbreviata, che rappresenta una modalità più snella del processo decisa in corso di causa in via eventuale, il procedimento accelerato viene immediatamente avviato con la netta propensione ad una decisione rapida.

E' previsto sia nel procedimento dinanzi alla Corte (art. 133-136 reg.

proc. Corte), sia dinanzi al Tribunale (artt. 151-155 reg. proc. Trib.).

Il procedimento accelerato viene disposto quando la natura della controversia impone un suo rapido trattamento, su domanda di parte oppure d'ufficio.

La rapidità si apprezza per la deroga della replica e controreplica, il cui deposito necessita di apposita autorizzazione.

Il procedimento ammette l'istruttoria; ove le parti non chiedano le prove o il giudice non le ritenga necessario, immediatamente dopo il deposito del controricorso il presidente fissa la data dell'udienza.

La decisione sulla domanda pregiudiziale:

Qualora la decisione sulla questione pregiudiziale sollevata dal giudice nazionale può essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza o quando il quesito articolato dal giudice remittente non solleva dubbi interpretativi, è previsto il procedimento accelerato con emanazione di ordinanza motivata (art. 99 reg. proc. Corte).

È ammissibile il procedimento accelerato (artt. 105 e 106 reg. proc. Corte).

È altresì esperibile il procedimento d'urgenza, limitatamente ai settori della giustizia, libertà e sicurezza, cooperazione giudiziaria in materia civile e penale (art. 23-bis Statuto e artt. 107-114 reg. proc. Corte).

Incidenti di procedura:

Le questioni di rito e di merito diverse dal merito del ricorso possono essere affrontate in via incidentale attraverso un procedimento costolare che si conclude con ordinanza, regolato dagli artt. 151 reg. proc. Corte e 130 reg. proc. Trib.

Tutte le medesime questioni passibili di essere oggetto dell'incidente di procedura possono comunque essere decise unitamente al merito con sentenza ovvero con ordinanza a seconda dell'iter processuale adottato. Dunque il giudice non è obbligato a decidere tramite incidente, che rimane una possibile ma non necessaria evoluzione del processo.

L'incidente viene sollevato su domanda di parte, da presentare con un atto separato; segue la possibilità per controparte di depositare proprie osservazioni scritte e conclusioni sulla questione sollevata.

Sull'incidente di procedura il giudice può decidere la questione, accogliendola o respingendola. A seconda dei casi:

- il processo può terminare se si tratta di un profilo che esclude

l'accesso al merito (es. carenza di legittimazione attiva o passiva, incompetenza, irricevibilità del ricorso). La decisione viene resa con sentenza;

- il processo prosegue tenendo conto della decisione sul punto;

Il giudice può anche rinviare la decisione sulla questione incidentale unitamente al merito.

§.27. GLI EVENTI PARTICOLARI DEL PROCESSO

La contumacia:

Ai sensi dell'art. 152 reg. proc. Corte *“se il convenuto, regolarmente citato in giudizio, non risponde all'atto introduttivo nelle forme e nei termini prescritti, il ricorrente può chiedere alla Corte di accogliere le sue conclusioni. Detta domanda è notificata al convenuto”*.

Dunque nel processo in contumacia si salta la fase scritta.

A garanzia del convenuto, prosegue l'art. 152 reg. proc. Corte, *“prima di pronunciare la sentenza in contumacia, la Corte, sentito l'avvocato generale, accerta se il ricorso è ricevibile, se sono state adempiute le formalità prescritte e se le conclusioni del ricorrente appaiono fondate”*.

Dunque, nel procedimento in contumacia, non vi è un accoglimento automatico del ricorso, di cui viene comunque vagliato il fondamento, ancorché la glossa *“appaiono fondate”* lasci arguire una valutazione meno approfondita rispetto al giudizio dove il convenuto è costituito.

Nel giudizio innanzi al Tribunale l'art. 123 reg. proc. Trib. non prevede che la richiesta di accoglimento delle conclusioni sia notificata al convenuto.

La norma dispone che *“il Tribunale accoglie le conclusioni del ricorrente, a meno che non sia manifestamente incompetente a conoscere del ricorso o che il ricorso sia manifestamente irricevibile o manifestamente infondato in diritto”*. Dunque, una valutazione di merito che sembra limitarsi al *fumus* del ricorso.

Il procedimento di domanda pregiudiziale non conosce la contumacia poiché la costituzione delle parti è soltanto eventuale, trattandosi di un rapporto diretto tra la Corte e il giudice nazionale.

La litispendenza e la connessione:

La litispendenza consiste nella parallela pendenza di due procedimenti uguali per identità delle parti e dell'oggetto dinanzi allo stesso giudice o a giudici diversi sempre facenti parte della giurisdizione europea.

L'unica connessione rilevante nel processo tributario è quella oggettiva, quando più cause vertono sul medesimo oggetto, nel senso di affrontare una stessa questione interpretativa o di validità di uno stesso atto delle istituzioni, oppure sul medesimo *petitum*.

Risulta invece irrilevante la connessione soggettiva cioè l'essere, la causa, comune a più parti.

La sospensione e la riunione:

Nel caso di connessione tra cause pendenti davanti a giudici diversi – Corte e Tribunale – gli articoli 55 reg. proc. Corte e l'art. 54 Statuto prevedono che uno dei giudici possa sospendere la decisione sin tanto che si sia pronunciato l'altro.

La sospensione può essere dichiarata anche di fronte alla litispendenza di cause.

Anche il Tribunale può sospendere il procedimento nelle ipotesi di connessione di cui all'art. 54 Statuto.

La sospensione può essere altresì disposta su richiesta congiunta delle parti; non così ovviamente nel giudizio pregiudiziale.

Gli articoli 46 reg. proc. Corte, art. 55 reg. proc. Trib. prevedono che venga disposta la sospensione del processo se un consulente o un avvocato è stato escluso dal processo per gravi violazioni; il procedimento è sospeso fino alla scadenza del termine assegnato alla parte interessata per designare un altro consulente o avvocato.

La riunione può essere disposta tra cause in rapporto di connessione, in qualsiasi momento, quindi durante la fase scritta, come pure in fase orale o in sede di decisione (art. 54 reg. proc. Corte e art. 68 reg. proc. Trib.). La riunione non impedisce che le cause vengano poi separate (ad esempio la riunione può essere strumentale al solo svolgimento di un'unica istruttoria per economia processuale).

Il litisconsorzio:

Il litisconsorzio si ha quando il procedimento deve essere celebrato alla presenza necessaria di determinate parti; il caso tipico è quello dell'azione di annullamento rivolta contro un atto adottato in connubio tra più istituzioni.

In linea teorica il problema del litisconsorzio non dovrebbe porsi, per lo meno in capo alla parte ricorrente, poiché è la cancelleria a curare la notifica del ricorso alle controparti interessate, previa individuazione delle stesse. I regolamenti processuali non prevedono, come nel processo italiano, gli istituti dell'integrazione del contraddittorio (come ricorda la CGE sent. 10/12/1969 causa C-12/69 *Wonnerth*) e, salvo il caso in cui il litisconsorte pretermesso intervenga nel processo, il ricorso dovrebbe essere dichiarato irricevibile.

Pertanto il terzo potrà comunque esperire contro la decisione il rimedio dell'opposizione del terzo.

L'intervento di terzi:

Ai sensi dell'art. 40 Statuto, gli Stati membri e le istituzioni europee vantano un diritto generalizzato ad intervenire nel processo europeo, in una sorta di presunzione legale di interesse, il che però non implica necessariamente l'ammissibilità del loro intervento che potrebbe essere, ad esempio, tardivo o formalmente irricevibile.

I soggetti privati invece debbono dimostrare la titolarità di un interesse concreto ad intervenire, che è da escludere ove la controversia riguardi Stati membri e Istituzioni.

La questione della sussistenza dell'interesse è certamente cruciale.

L'interesse deve essere concreto e diretto; inoltre deve essere giuridicamente rilevante e non solamente di fatto in ordine all'esito del processo in un senso o nell'altro.

Le associazioni di consumatori (o anche di imprese) possono vantare un interesse ad intervenire quando (i) rappresentano un numero rilevante di soggetti, (ii) intendono tutelare i propri aderenti e tale scopo compare nello statuto (iii), l'eventuale decisione può incidere sugli interessi dei propri aderenti e (iv) entra in gioco una questione di diritto.

I regolamenti di procedura conoscono unicamente l'intervento cosiddetto adesivo dipendente, nel quale il terzo non può svolgere un'autonoma domanda bensì avallare le conclusioni di una delle parti principali. Infatti, si legge all'art. 129 reg. proc. Corte che *“l'intervento può avere come oggetto soltanto l'adesione, totale o parziale, alle conclusioni di una delle parti. Esso non attribuisce gli stessi diritti processuali riconosciuti alle parti”* (similmente art. 142 reg. proc. Trib.).

Nondimeno il terzo può esporre argomentazioni nuove rispetto a quelle dedotte dalle parti principali.

Nel procedimento su rinvio pregiudiziale deve tendenzialmente escludersi la possibilità di intervento da parte di soggetti privati che non siano parti nel giudizio remittente (CGE sent. 13/06/1964 causa C-6/64) sia perché non si ravviserebbe un interesse giuridicamente rilevante ma di mero fatto, sia perché l'intervento viene previsto solo tra le norme procedurali dedicate alle azioni dirette.

L'intervento è possibile entro lo scadere di sei settimane da quando il ricorso viene pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale (art. 130 reg. proc. Corte e art. 143 reg. proc. Trib.).

L'intervento viene effettuato attraverso un'istanza che indica la causa, le conclusioni della parte alle quali si vuole aderire, le circostanze che dimostrano l'interesse ad intervenire. Inoltre valgono le medesime

regole in materia di rappresentanza e difesa delle parti principali.

Dopo che le parti hanno presentato proprie osservazioni in ordine al possibile intervento, il giudice si pronuncia sull'ammissibilità dell'intervento

In caso di rilevata inammissibilità tale decisione non è impugnabile ove il processo penda davanti alla Corte, mentre è impugnabile avanti al Tribunale; ove si tratti di un vizio di forma emendabile, nella remota ipotesi in cui non sia spirato il termine di sei settimane, sarà possibile ripresentare l'istanza di intervento.

Nel diverso caso di intervento ritenuto ammissibile, il terzo sarà ammesso a partecipare al processo e ne diventa parte ma accetta il procedimento nello stato in cui esso si trova (art. 129 reg. proc. Corte; art. 142 reg. proc. Trib.).

Dunque egli dovrà presentare la vera e propria memoria di intervento nella quale assume tutte le difese in rito e in merito e presenta le eventuali richieste istruttorie. Tale memoria va presentata entro un mese dalla comunicazione degli atti di causa.

Le parti possono controdedurre alla memoria dell'intervenuto (art. 132 reg. proc. Corte e art. 145 reg. proc. Trib.).

Il procedimento avanti alla Corte consente l'intervento tardivo, purché avvenga prima dell'apertura della fase orale, nella quale il terzo potrà presentare le proprie osservazioni e chiedere la fissazione dell'udienza di discussione (art. 129 reg. proc. Corte).

Atteso che l'intervento è solamente adesivo, esso perde efficacia se il ricorso viene dichiarato irricevibile o se la causa è cancellata dal ruolo (art. 129 reg. proc. Corte e art. 142 reg. proc. Trib.).

Provvedimenti provvisori:

La tutela cautelare è riconosciuta dall'art. 279 TFUE nel sancire che "La Corte di giustizia dell'Unione europea, negli affari che le sono proposti, può ordinare i provvedimenti provvisori necessari".

Il procedimento di urgenza si connota per la sua strumentalità rispetto all'accoglimento della domanda principale. Pertanto, ai sensi dell'art. 160 reg. proc. Corte (norme di analogo tenore si ritrovano nell'art. 156 reg. proc. Trib.) *"la domanda di sospensione dell'esecuzione di un atto di un'istituzione ... è ricevibile solo se il richiedente ha impugnato tale atto in un ricorso dinanzi alla Corte"* ed inoltre *"la domanda relativa agli altri provvedimenti provvisori previsti dall'art. 279 TFUE è ricevibile solo se è proposta da chi è parte in una causa pendente dinanzi alla Corte e se fa riferimento alla causa stessa"*.

“Le domande ... debbono precisare l’oggetto della causa, i motivi che provino l’urgenza e gli argomenti di fatto e di diritto che giustificano prima facie l’adozione del provvedimento provvisorio richiesto”. Dunque debbono ricorrere i presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

“La domanda è presentata con separata istanza e nei modi previsti dagli articoli da 120 a 122”; quindi l’istanza deve soddisfare i contenuti formali e sostanziali del ricorso e i medesimi incombeni formali.

L’ordinanza può essere emessa anche inaudita altera parte, in via interinale sino alla instaurazione del contraddittorio.

Sulla domanda la Corte decide con ordinanza motivata non impugnabile (l’ordinanza emessa dal Tribunale è invece impugnabile), che può essere modificata o revocata in qualsiasi momento.

L’esecuzione dell’ordinanza può essere subordinata alla prestazione di una cauzione.

§.28. IL GIUDIZIO DI IMPUGNAZIONE

Ai sensi dell'art. 56 Statuto sono impugnabili le decisioni del Tribunale:

- che concludono il procedimento
- che decidono parzialmente la controversia nel merito
- che pongono termine ad un incidente di procedura relativo ad un'eccezione di incompetenza o di irricevibilità.

L'impugnazione va proposta entro il termine di due mesi a decorrere dalla notifica della decisione impugnata.

È legittimata ad impugnare:

- la parte principale rimasta totalmente o parzialmente soccombente;
- gli Stati membri e le istituzioni intervenute, se soccombenti;
- le altre parti intervenute se la decisione del Tribunale le concerne direttamente;
- gli Stati membri e le istituzioni non intervenute, la cui posizione processuale viene parificata agli Stati e alle istituzioni intervenuti.

Ai sensi dell'art. 57 Statuto è altresì impugnabile avanti alla Corte di giustizia la decisione del Tribunale che respinge l'istanza di intervento.

L'impugnazione va proposta entro due settimane dalla notifica della decisione di rigetto.

Legittimato è il solo soggetto che intendeva intervenire nella causa.

Ai sensi dell'art. 57, comma 2, Statuto sono impugnabili, sempre nel termine di due mesi, le decisioni adottate dal Tribunale relativamente:

- alla richiesta di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato ex art. 278 TFUE;
- ai provvedimenti di urgenza ex art. 279 TFUE;
- alla sospensione dell'esecuzione forzata della sentenza ex art. 299 TFUE.

L'impugnazione va proposta con ricorso da depositare indifferentemente presso la cancelleria della Corte o del Tribunale.

I contenuti e i requisiti del ricorso sono stabiliti dagli artt. 168 e ss. reg. proc. Corte.

Segue la costituzione dell'appellato e il deposito di repliche e controrepliche.

L'impugnazione incidentale va proposta entro il termine previsto per presentare la comparsa di risposta – due mesi dalla notifica dell'atto di impugnazione – ma con un atto separato (art. 176 reg. proc. Corte).

§.29. IL PROCEDIMENTO AVANTI ALLA CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO

La Corte EDU

Il funzionamento della Corte è regolato, oltre che dal Convenzione europea per la salvaguardia dei diritto dell'uomo, da apposito Regolamento interno. Tuttavia la Corte può derogare alle disposizioni del suo regolamento per l'esame di una causa particolare, dopo avere consultato le parti (art. 2 Reg.).

La Corte ha sede a Strasburgo ma, ove lo reputi opportuno, può esercitare le sue funzioni in altri luoghi del territorio dell'Unione europea.

La Corte decide di regola tramite le singole Camere, potendo però la decisione sul ricorso essere rimessa alla Grande Camera (artt. 25 e ss CEDU).

Il procedimento innanzi alla Corte è gratuito.

Per il corretto svolgimento del rapporto tra il ricorrente e la Corte è opportuno attenersi alle Istruzioni pratiche che vengono emanate dal presidente della Corte ai sensi dell'art. 32 Reg.

Il ricorso individuale:

Il ricorso avanti alla Corte Europea dei diritti dell'uomo è finalizzato a far valere, contro gli Stati che hanno sottoscritto la Convenzione internazionale per la salvaguardia dei diritti dell'uomo, le violazioni di tali diritti. Ai sensi dell'art. 32 CEDU, la competenza della Corte si estende a tutte le questioni concernenti l'interpretazione e l'applicazione della Convenzione e dei suoi protocolli.

Non è possibile ricorrere direttamente alla Corte EDU per una violazione derivante da una decisione o da un atto delle istituzioni dell'Unione europea.

Per quanto concerne i ricorsi individuali, l'accesso alla Corte è possibile dopo avere esaurito tutti i possibili rimedi ordinari di impugnazione previsti dall'ordinamento interno (art. 35 CEDU). Tale presupposto va dimostrato dal ricorrente.

Il ricorso individuale può essere introitato da una persona fisica, da un'organizzazione non governativa o da un gruppo di privati che sostenga essere vittima di una violazione.

Il ricorso va presentato nel termine di sei mesi a partire dalla data della decisione interna definitiva; il termine decorre da quando il ricorrente o il suo avvocato hanno avuto conoscenza del dispositivo della sentenza.

Tale termine è interrotto unicamente dall'invio alla Corte di un ricorso completo di tutti i requisiti stabiliti nel formulario.

Il termine non viene prorogato neppure se l'ultimo giorno cade di domenica o in altra data festiva.

Dispone l'art. 35 CEDU che il ricorso individuale viene respinto se è anonimo oppure se è essenzialmente identico ad uno precedentemente esaminato dalla Corte o già sottoposto ad un'altra istanza internazionale d'inchiesta o di risoluzione e non contiene fatti nuovi.

La Corte dichiara irricevibile il ricorso individuale quando lo giudichi incompatibile con le disposizioni della CEDU ovvero manifestamente infondato o abusivo (art. 35, comma 3, CEDU).

Ai sensi dell'art. 47 del Regolamento della Corte EDU, il ricorso individuale va presentato sul formulario fornito dalla cancelleria e contiene:

- a) il nome, la data di nascita, la cittadinanza, il sesso, la professione e l'indirizzo del ricorrente e, nel caso di persona giuridica, la denominazione, la data di costituzione o di registrazione, il numero di registrazione (se del caso) e l'indirizzo ufficiale;
- b) all'occorrenza, il nome, la professione, l'indirizzo, i numeri di telefono e di fax e l'indirizzo e-mail del rappresentante;
- c) la o le Parti contraenti contro le quali il ricorso è proposto;
- d) un'esposizione succinta e leggibile dei fatti;
- e) un'esposizione succinta e leggibile della o delle violazioni della Convenzione lamentate e delle relative argomentazioni;
- f) un'esposizione succinta e leggibile che dimostri il rispetto da parte del ricorrente dei criteri di ricevibilità;

Il ricorrente può allegare al formulario un documento di massimo 20 pagine, nel quale esporre in maniera dettagliata i fatti, le violazioni della Convenzione lamentate e le relative argomentazioni

Vanno allegati al ricorso:

- le copie dei documenti relativi alle decisioni o ai provvedimenti di natura giurisdizionale o diversa;
- le copie dei documenti e decisioni idonei a dimostrare che il ricorrente ha esaurito le vie di ricorso interne e rispettato il termine di sei mesi;
- le copie dei documenti relativi ad altre procedure internazionali di inchiesta o di risoluzione;

- l'originale della procura firmata dal ricorrente nel caso venga rappresentato in giudizio.

Il ricorso va presentato per posta e può essere sottoscritto e presentato anche personalmente (o dal suo rappresentante), senza l'assistenza di un avvocato.

Il ricorrente è onerato, se lo ritiene, di chiedere l'equa soddisfazione, ai sensi dell'art. 41 della Convenzione EDU, qualora il diritto interno della parte pubblica non permette, se non in modo imperfetto, di rimuovere le conseguenze della violazione. Dunque, ai sensi dell'art. 60 Reg., il riconoscimento dell'equa soddisfazione necessita di una domanda specifica in tal senso.

In particolare l'equa soddisfazione comporta un indennizzo per:

- danno materiale;
- pregiudizio morale;
- spese processuali.

Le Istruzioni pratiche si soffermano su tali fattispecie.

La rappresentanza in giudizio:

Il ricorso, la notifica e il deposito possono essere effettuate dalla parte personalmente o da un suo rappresentante.

Nel successivo svolgimento dell'iter processuale la parte dovrà essere rappresentata in giudizio da un soggetto abilitato, di regola un avvocato abilitato all'esercizio della professione in una Paese contraente e residente in uno di essi ovvero da un'altra persona autorizzata dal presidente della camera.

La Corte EDU riconosce il gratuito patrocinio ai sensi dell'art. 100 e ss. Reg.

La lingua:

Le lingue ufficiali della Corte EDU sono il francese e l'inglese ma il ricorso può essere presentato in una qualsiasi lingua di uno degli Stati che hanno ratificato la Convenzione, quindi anche in Italiano.

Tuttavia, la procedura proseguirà in una delle lingue ufficiali che andrà adottata per i successivi atti difensivi.

La decisione:

Il ricorso viene assegnato di regola alla singola Camera.

Viene preliminarmente valutata la ricevibilità del ricorso e le parti possono far pervenire proprie osservazioni; la decisione sulla ricevibilità può anche essere resa unitamente al merito.

La decisione sul merito può essere preceduta da osservazioni delle parti e richieste di prova; quindi è prevista la comparizione di testimoni, esperti ed altre persone per .

La decisione viene resa con sentenza motivata ed è vincolante per lo Stato contraente.

L'art. 41 CEDU prevede che se la Corte dichiara che vi è stata violazione della Convenzione o dei suoi protocolli e se il diritto interno dello Stato non permette se non in modo imperfetto di rimuovere le conseguenze di tale violazione, la Corte accorda, se del caso, un'equa soddisfazione alla parte lesa, sempre che vi sia stata specifica domanda del ricorrente.

Quando la causa viene decisa da una singola camera – il che costituisce la regola - entro tre mesi dalla pubblicazione della sentenza ogni parte alla controversia può, in situazioni eccezionali, chiedere che il caso sia rinviato dinanzi alla Grande Camera. La richiesta viene accolta se la questione oggetto del ricorso solleva gravi problemi di interpretazione o di applicazione della Convenzione o comunque un'importante questione di carattere generale.

Decorso il termine di tre mesi, oppure quando le parti dichiarano di rinunciare al chiedere il rinvio alla Grande Camera, la sentenza diventa definitiva. La sentenza pronunciata dalla Grande Camera è sempre definitiva, anche quando pronunzia in prima istanza.

La causa può essere definita anche con la decisione della Corte di cancellarla dal ruolo allorquando le circostanze permettono di concludere:

- a) che il ricorrente non intende più mantenerla; oppure
- b) che la controversia è stata risolta; oppure
- c) che per ogni altro motivo di cui la Corte accerta l'esistenza, la prosecuzione dell'esame del ricorso non sia più giustificata.

Quindi siamo di fronte ad un'ipotesi aperta di chiusura rapida della lite che, invero, sembra lasciare ampi margini di discrezionalità all'organo giudicante.

La revisione:

Il processo avanti alla Corte EDU non contempla un mezzo di impugnazione ordinario, a meno di voler considerare tale la rimessione alla Grande Sezioni (v. supra).

Il Regolamento prevede invece un strumento di impugnazione che potrebbe definirsi straordinario, ossia la revisione. Ai sensi dell'art. 80 Reg. *“Se emerge un fatto che, per la sua natura, avrebbe potuto influenzare in modo decisivo l'esito di una causa già definita e che, all'epoca della sentenza, era sconosciuto alla Corte e non poteva ragionevolmente essere conosciuto da una delle parti, quest'ultima può, entro il termine di sei mesi a decorrere dal momento in cui ha avuto conoscenza del fatto scoperto, presentare alla Corte una richiesta di revisione della sentenza stessa”*.

La rettifica di errori:

L'art. 81 Reg. disciplina la rettifica di errori nelle decisioni e nelle sentenze.

La norma dispone che *“Fatte salve le disposizioni in materia di revisione delle sentenze e di reinscrizione al ruolo dei ricorsi, gli errori di trascrizione o di calcolo e le inesattezze evidenti possono essere rettificati dalla Corte d'ufficio o su richiesta di una delle parti a condizione che tale richiesta sia presentata entro il termine di un mese a decorrere dalla pronuncia della decisione o della sentenza”*.

§.30. BIBLIOGRAFIA

- Banca dati www.curia.europa.eu
- Banca dati www.eur-lex.europa.eu
- Banca dati www.echr.coe.int
- Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea
- Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo
- Decisione della Corte di giustizia del 25/03/2014
- Decisione della Corte di giustizia del 13/09/2011
- Diritto dell'Unione europea, Percorsi, ed. Milano, 2011
- Istruzioni alla compilazione del formulario del ricorso CEDU
- Istruzioni pratiche impartite dalla Corte EDU
- Regolamento della Corte europea dei diritti dell'uomo
- Regolamento interno e di procedura del Tribunale
- Repertorio degli atti consolidati dell'Unione europea
- Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea
- Trattato sull'Unione europea
- Trattato sul funzionamento dell'Unione europea
- Versione consolidata del regolamento di procedura della Corte di Giustizia
- www.agenziadoganemonopoli.gov.it
- AA.VV., Manuale di diritto processuale civile europeo, Milano, 2011
- F. AMATUCCI, Il rafforzamento dei principi comuni europei e l'unicità del sistema fiscale nazionale, in Rivista trimestrale di diritto tributario, gennaio 2013
- P. BIAVATI, Diritto processuale dell'Unione europea, Milano, 2015
- G. BIZIOLI, Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale, Cedam, 2008
- P. BORIA, Diritto tributario europeo, Milano, 2015
- L. CERIONI, Il ruolo dei Comuni nell'accertamento dei trasferimenti di residenza fiscale all'estero: limiti e opportunità
- L. CERIONI, Il concetto di abuso nel diritto tributario comunitario.
- R. CORDEIRO GUERRA, Diritto privato internazionale. Istituzioni, Padova, 2012
- R. CORDEIRO GUERRA, La tutela processuale e procedurale del contribuente sottoposto a sanzioni nella giurisprudenza della

Corte europea dei diritti umani, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Milano, 2014

- L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, 2011
- PERRONE, *L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2006