

PARTE PRIMA
LA RILEVANZA
DELL'ORDINAMENTO GIURIDICO
DELL'UNIONE EUROPEA
IN MATERIA TRIBUTARIA

SOMMARIO: 1. Pluralismo giuridico e natura dinamica dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea. – 2. Il primato della normativa sovranazionale su quella tributaria di fonte nazionale. – 3. Norme con effetto diretto e tutela dei diritti nell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea. – 4. Le fonti del diritto dell'Unione Europea e la loro incidenza in materia tributaria. – 4.1. I principi generali del diritto dell'Unione Europea. – 4.1.1. I principi generali come fonte normativa. – 4.1.2. L'art. 6 TUE e il valore dichiarativo della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. – 4.1.3. I principi generali rilevanti in materia tributaria. – 4.1.4. La rilevanza dei principi specifici del diritto tributario come principi del diritto dell'Unione Europea. – 4.2. La normativa primaria. – 4.2.1. Aspetti generali. – 4.2.2. Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. – 4.2.3. Libertà fondamentali. – 4.2.4. Aiuti di Stato. – 4.2.5. Le norme del diritto primario sulla produzione del diritto secondario. – 4.3. La normativa secondaria. – 4.4. Gli accordi europei internazionali. – 4.5. La *soft law*. – 4.6. Gli atti normativi esterni al diritto dell'Unione Europea. – 5. L'attuazione del diritto dell'Unione Europea e il suo impatto sulla materia tributaria. – 5.1. Aspetti concettuali e tipologia delle norme di attuazione. – 5.2. La trasposizione delle direttive. – 5.3. Responsabilità dello Stato e risarcimento del danno per mancata trasposizione del diritto europeo. – 5.4. Responsabilità dello Stato per erronea interpretazione del diritto europeo da parte del giudice nazionale. – 6. L'attuazione in via giudiziale del diritto dell'Unione Europea. – 6.1. Il sistema di separazione di competenze tra giudici nazionali ed europei. – 6.2. La disapplicazione della normativa nazionale in contrasto con quella europea. – 6.3. *Acte clair* e *acte éclairé*. – 6.4. Le azioni esperibili davanti alla Corte di Giustizia Europea. – 6.4.1. Aspetti generali. – 6.4.2. La procedura di rinvio pregiudiziale. – 6.4.3. La procedura di infrazione. – 6.4.4. Il ricorso per annullamento. – 6.5. Brevi cenni sulla procedura davanti alle Corti europee. – 6.6. Il valore del precedente giurisprudenziale nel diritto tributario europeo. – 6.7. I limiti alla risoluzione delle controversie internazionali in sede arbitrale. – 7. I rapporti con gli Stati terzi e le competenze esterne dell'Unione Europea. – 7.1. Aspetti generali. – 7.2. Gli accordi internazionali dell'Unione Europea. – 7.2.1. L'accordo sullo spazio economico europeo. – 7.2.2. Gli accordi con la Svizzera. – 7.2.3. Gli altri accordi europei internazionali con i Paesi terzi.

1. *Pluralismo giuridico e natura dinamica dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea*

L'ordinamento giuridico dell'Unione Europea è nel contempo un ordinamento giuridico distinto da quelli (nazionali) propri di ciascuno degli Stati membri [CGUE, 5.2.1963, causa 26/62, *van Gend en Loos* ./ *Administratie der Belastingen*, ECLI: EU:C:1963:1] e la fonte di principi e norme, che realizzano i propri obiettivi di integrazione sovranazionale anche grazie alla loro capacità di produrre effetti diretti all'interno dei suddetti ordinamenti nazionali.

Si determina in questo modo un fenomeno di pluralismo giuridico *sui generis*, in cui due ordinamenti giuridici – rispettivamente quello sovranazionale e quello

nazionale applicabile all'interno di ciascuno Stato membro – hanno vigenza sul territorio dell'Unione Europea e interagiscono in modo armonico nel rispetto del primato della normativa sovranazionale su quella nazionale, sviluppato dalla Corte di Giustizia Europea a partire dalla sentenza *Costa ./. Enel* [CGUE, 15.7.1964, causa 6/64, *Costa ./. Enel*, ECLI:EU:1964:34].

Il modello di pluralismo giuridico operante nell'Unione Europea riconosce la preminenza delle finalità di integrazione sovranazionale dei c.d. trattati europei. Questi sono i trattati che gli Stati membri dell'Unione Europea si sono vincolati a rispettare, accettando le cessioni di sovranità operate con la firma dei vari trattati su cui si fonda l'Unione Europea.

Tuttavia, questo modello non cancella del tutto la sovranità nazionale, mantenendola nella misura in cui questa non comprometta gli obiettivi dell'integrazione sovranazionale. Ciò è ancor più vero in materie, quale quella tributaria, in cui non esiste una politica comune europea a carattere generale e gli Stati membri – deliberando ancora all'unanimità in sede di Consiglio dell'Unione Europea – accettano dunque di conferire all'Unione la competenza a produrre legislazione comune per attuare gli obiettivi dell'integrazione sovranazionale ogniqualvolta ciò sia ritenuto necessario.

Si determina così un trasferimento di competenze per attribuzioni specifiche dal livello nazionale a quello sovranazionale. Tali competenze mutano in funzione delle esigenze dell'integrazione nazionale, realizzando una progressiva convergenza tra gli ordinamenti giuridici nazionali degli Stati membri. Ciò conferisce al fenomeno dell'integrazione sovranazionale un carattere dinamico, che può cogliersi agevolmente nella misura in cui si osservino le vicende relative ai trattati con cui gli Stati membri hanno acconsentito a cedere la propria sovranità nazionale.

Vari trattati europei si sono succeduti a partire dai primi anni '50 del secolo scorso, progressivamente modificando e rafforzando le ambizioni di integrazione sovranazionale, prima confinate in ambiti specifici di natura prettamente economica e poi progressivamente ampliate, affiancando anche ulteriori dimensioni, fra cui quella di carattere sociale e personale.

Dopo le prime esperienze di condivisione del mercato del carbone e dell'acciaio (per effetto del trattato CECA, firmato a Parigi il 18 aprile 1951, entrato in vigore il 23 luglio 1952 e rimasto in vigore per i successivi 50 anni) e della Comunità Economica Europea e dell'Energia Atomica (costituite con i trattati CEE ed Euratom, firmati a Roma il 25 marzo 1957, entrati in vigore il 1° gennaio 1958), l'integrazione sovranazionale ha assunto caratteristiche di maggiore portata e ambizione con la fissazione di obiettivi più strettamente sovranazionali che hanno prima portato a operare modifiche al Trattato di Roma e poi a costituire una forma di Unione tra Stati, con vari trattati (a partire da quello firmato a Maastricht il 7 febbraio 1992 ed entrato in vigore il 1° novembre 1993), fino a prospettare una Costituzione Europea (con il trattato firmato a Roma il 29 ottobre 2004), poi mai entrata in vigore e sostituita da un trattato con carattere ricognitivo dei principi del

diritto dell'Unione Europea (firmato a Lisbona il 13 dicembre 2007 ed entrato in vigore il 1° dicembre 2009).

In parallelo con il rafforzamento del processo di integrazione sovranazionale, si è realizzata l'espansione geografica dell'Unione Europea dagli originari 6 fino a 28 Stati membri e la creazione di una complessa serie di accordi con Stati terzi, che con essa condivide principi e norme secondo diverse modalità.

Fra questi occorre ricordare l'accordo sullo spazio economico europeo (firmato a Bruxelles il 17 marzo 1993 dall'allora Comunità Europea e dai suoi Stati membri con Islanda, Liechtenstein e Norvegia ed entrato in vigore il 1° gennaio 1994), che stabilisce una tendenziale equivalenza tra dimensione economica del Mercato Interno e dello Spazio Economico Europeo, nonché una serie di ulteriori accordi a carattere bilaterale con altri Stati, talvolta in preparazione di una loro adesione all'Unione Europea e talaltra per finalità di coordinamento sovranazionale nella cooperazione economica.

Il carattere dinamico dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea rappresenta dunque un elemento di particolare importanza nell'analisi dei suoi principi e norme. Tale carattere è intrinseco alla stessa essenza dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea, che conferisce ai propri principi e norme una congenita natura dinamica e una tensione costante al fine di raggiungere gli obiettivi ultimi dell'integrazione sovranazionale.

In questo senso possiamo dunque affermare che il diritto dell'Unione Europea oggi contiene in nuce quello che esso sarà domani ed è normalmente contenuto in quello che era ieri, perlomeno nella misura in cui non muta il quadro di cessione di sovranità dagli Stati membri verso l'Unione Europea.

Questa evoluzione dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea rispecchia un concetto giuridico in divenire, che presenta due importanti connotati specifici.

In primo luogo, l'evoluzione interpretativa si realizza all'interno del quadro delle cessioni di sovranità operate di volta in volta dagli Stati membri al fine di realizzare gli obiettivi ultimi dell'Unione Europea.

In secondo luogo, il divenire è condizionato dagli obiettivi di integrazione sovranazionale e opera quindi solo in quella direzione. Non può dunque essere arginato se non nei modi e nelle forme ammessi dall'ordinamento giuridico sovranazionale.

Ciò ovviamente non impedisce a ciascuno Stato membro di porre fine alla vigenza dell'ordinamento sovranazionale all'interno del proprio territorio, denunciando i trattati europei, come nel caso del Regno Unito, per effetto dell'Atto di ritiro dall'Unione Europea (*EU Withdrawal Act*) a far data dalla mezzanotte del 29 marzo 2019.

Un ruolo di particolare importanza nell'evoluzione dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea va riconosciuto alla Corte di Giustizia Europea.

Intervenendo nella sua funzione istituzionale di giudice unico di principi e norme dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea, la Corte ha per un verso pre-

servato la coerenza di quest'ultimo e, per altro verso, gradualmente esteso a livello interpretativo la portata della cessione di sovranità in favore dell'Unione, limitando l'esercizio delle prerogative nazionali in modo corrispondente alle, via via crescenti, esigenze dell'integrazione sovranazionale europea.

Nel corso di questo libro vedremo vari esempi dell'incisività dell'azione svolta dalla Corte, a partire dalle prime pronunce che hanno sancito il primato del diritto europeo su quello nazionale in presenza di disposizioni di diritto sovranazionale dotate di effetto diretto, fino a quelle più recenti sui limiti imposti dalla normativa sovranazionale all'esercizio della potestà impositiva da parte degli Stati membri.

La portata del lavoro ermeneutico della Corte di Giustizia Europea è particolarmente evidente nella materia tributaria, probabilmente anche in ragione della particolare difficoltà nella produzione di normativa comune, per effetto del mantenimento del principio dell'unanimità per le deliberazioni del Consiglio dell'Unione Europea in tale ambito.

Peraltro, questo ruolo di assoluto rilievo della Corte di Giustizia Europea emerge anche dal confronto dell'esperienza dell'Unione Europea con quella di altre forme di integrazione sovranazionale nel mondo in cui o manca un organo giurisdizionale sovranazionale comune (come nel Patto Andino), o le sue pronunce non hanno carattere vincolante (come ad esempio nel Mercosur).

2. *Il primato della normativa sovranazionale su quella tributaria di fonte nazionale*

Il primato della normativa sovranazionale su quella di fonte nazionale non è stato stabilito in forma esplicita all'interno dei trattati con cui gli Stati membri dell'Unione hanno ceduto sovranità in favore delle istituzioni europee e dell'ordinamento sovranazionale, ma piuttosto ricavato in via interpretativa dalla Corte di Giustizia Europea.

Nella sentenza *Costa ./ Enel* [CGUE, 15.7.1964, causa 6/64, *Costa ./ Enel*, ECLI:EU:1964:34] la Corte ha per un verso negato che il diritto nazionale potesse derogare a quello sovranazionale e per altro sancito che quest'ultimo prevalesse sul primo in caso di conflitto, giacché altrimenti ne potrebbe risultare indebolito l'ordine giuridico europeo.

Questa sentenza rappresenta il fulcro e punto di partenza di un importante sviluppo giurisprudenziale, che ha assicurato l'effettiva protezione dei diritti tutelati dalla normativa sovranazionale, evitando che la portata di tali diritti potesse differire in diverse parti del territorio dell'Unione stessa e prevenendo in via strutturale un conflitto con gli ordinamenti nazionali degli Stati membri.

La concorrenza tra le norme dei due ordinamenti giuridici non è dunque risolta all'interno di quello sovranazionale applicando il criterio della *lex superior*,

ma riesce pur sempre ad evitare che una norma nazionale, anche quando emanata successivamente a quella sovranazionale, possa derogare quest'ultima.

In effetti, come successivamente chiarito dalla stessa Corte di Giustizia nella sentenza *Simmenthal* [CGUE, 15.12.1976, causa 35/76, *Simmenthal* ./ *Ministero delle finanze*, ECLI:EU:C:1976:180], la normativa sovranazionale, quando dotata di efficacia diretta [cfr. *infra sub* 1.3, CGUE, 5.2.1963, causa 26/62, *van Gend en Loos* ./ *Administratie der Belastingen*, ECLI:EU:C:1963:1] obbliga lo Stato a disapplicare quella nazionale in contrasto. Così facendo, preclude a tale Stato anche l'adozione di ogni ulteriore disposizione potenzialmente incompatibile con il diritto europeo.

Quest'obbligo di disapplicazione si produce nei confronti di tutti gli organi degli Stati membri, ivi compresi quelli giudiziali [CGUE, 15.12.1976, causa 35/76, *Simmenthal*, ECLI:EU:C:1976:180], ed amministrativi [CGUE, 29.4.1999, causa C-224/97, *Erich Ciola*, ECLI:EU:C:1999:212] e comprende anche norme nazionali di rango costituzionale [CGUE, 17.12.1970, causa 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, ECLI:EU:1970:114].

Gli effetti del primato del diritto sovranazionale su quest'ultima tipologia di norme hanno generato una reazione da parte delle corti costituzionali degli Stati membri, che hanno tentato di arginarne la portata al fine di difendere i principi fondamentali delle costituzioni nazionali.

Questo è ad esempio il caso della teoria dei controlimiti, elaborata dalla Corte Costituzionale italiana [su cui v. Corte Cost., sent. 22.10.2014, n. 238] al fine di consentire che i principi fondamentali del diritto costituzionale fossero opponibili dal giudice interno contro il primato del diritto dell'Unione Europea.

È poi anche il caso della c.d. giurisprudenza “*so lange*”, elaborata dalla Corte Costituzionale Federale tedesca (*Bundesverfassungsgericht*) [su cui v. 22.10.1986, 73 BVerfGE 339]. Secondo quest'ultima il controllo di costituzionalità può non essere esercitato in relazione a materie coperte dal diritto dell'Unione Europea solo a condizione che la Corte di Giustizia assicuri un livello di protezione sufficientemente adeguato a garantire i livelli di protezione applicabili in base alla Costituzione Federale tedesca.

Pur riconoscendo in linea teorica l'importanza di tali problematiche, il dibattito sui potenziali limiti al primato del diritto dell'Unione Europea in tale contesto sta gradualmente perdendo rilevanza pratica, tenuto conto del fatto che la giurisprudenza costante della Corte di Giustizia Europea ormai riconosce il valore delle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri come parte integrante dei principi fondamentali del diritto europeo [CGUE, 3.9.2008, cause riunite C-402/05 e C-415/15, *Kadi e Al Barakaat*, ECLI:EU:C:2008:461], come del resto affermato anche nell'art. 52, co. 4, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (in seguito CDFUE).

3. Norme con effetto diretto e tutela dei diritti nell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea

Come affermato dalla Corte di Giustizia Europea sin dalla sentenza *van Gend en Loos* [CGUE, 5.2.1963, causa 26/62, *van Gend en Loos ./. Administratie der Belastingen*, ECLI:EU:C:1963:1], il diritto dell'Unione Europea per un verso impone obblighi alle persone e, per altro verso, assicura la salvaguardia dei diritti che queste ultime possono vantare sulla base della normativa sovranazionale europea.

L'attuazione di questi diritti non presuppone l'emanazione di apposite disposizioni nazionali e conferisce alle persone una tutela effettiva ed immediata in base alla normativa sovranazionale dell'Unione Europea nel rispetto del principio *ubi ius, ibi remedium*, che attribuisce a tutti i cittadini dell'Unione Europea un rimedio giurisdizionale azionabile davanti agli organi giurisdizionali nazionali e sovranazionali.

Questa situazione vincola a livello interpretativo anche gli organi giurisdizionali e amministrativi nazionali. Tale vincolo può spingersi fino al punto di fondare in tale caso un diritto alla restituzione di tributi prelevati in violazione del diritto dell'Unione Europea [CGUE, 8.3.2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft e Hoechst*, ECLI:EU:C:2001:134] e una responsabilità, anche finanziaria, dello Stato [CGUE, 19.11.1991, causa C-6/90, *Francovich e Bonifaci*, ECLI:EU:C:1991:428], come si vedrà meglio *infra sub 4*.

Tuttavia, la protezione giuridica di questi diritti sussiste solo in relazione alle norme sovranazionali dotate di effetto diretto. Tali sono quelle norme formulate in modo sufficientemente chiaro e preciso, nonché incondizionato e indipendente da ogni disposizione nazionale di attuazione [CGUE, 5.2.1963, causa 26/62, *van Gend en Loos ./. Administratie der Belastingen*, ECLI:EU:C:1963:1].

L'impatto di questa interpretazione sulla materia tributaria è stato particolarmente significativo, specialmente per gli aspetti relativi all'imposizione diretta. Infatti, in tale ambito, a partire dalla sentenza *avoir fiscal* [CGUE, 28.1.1986, causa 270/83, *Commissione ./. Francia (avoir fiscal)*, ECLI:EU:C:1986:37] la Corte di Giustizia Europea ha interpretato le libertà fondamentali europee in modo da fornire una loro effettiva protezione in relazione all'esercizio della potestà impositiva da parte degli Stati membri.

Tuttavia, esso non è limitato alle sole disposizioni del diritto primario. Infatti, può trovare applicazione anche in relazione a ogni altra norma del diritto sovranazionale dotata di effetto diretto. Può quindi riguardare quelle norme emanate in forza di accordi europei internazionali e quelle di diritto secondario, anche quando contenute nelle direttive [CGUE, 21.4.1974, causa 2/74, *Reyners* ECLI:EU:C:1974:72, e successivamente 4.12.1974, causa 41/74, *van Duyn*, ECLI:EU:1974:133]. Ciò vale nonostante il fatto che queste ultime riservino agli Stati membri un certo margine di discrezionalità nella trasposizione di tali norme all'interno del

proprio ordinamento, al fine di renderle sufficientemente precise e incondizionate.

A questo riguardo, occorre ricordare che, nella materia tributaria abbondano le c.d. direttive dettagliate, quelle cioè le cui norme sono sufficientemente precise da consentirne l'applicazione immediata. Può quindi ritenersi che l'effetto diretto delle norme contenute nelle direttive costituisca la regola e la mancanza dello stesso ne sia l'eccezione.

La Corte di Giustizia Europea ha comunque sviluppato il filone interpretativo dell'effetto diretto delle direttive lungo le linee del c.d. *estoppel*, evitando in questo modo che la mancata trasposizione della direttiva potesse compromettere l'effettività della tutela giuridica prescritta dal diritto sovranazionale [CGUE, 5.4.1979, causa 148/78, *Ratti*, ECLI:EU:C:1979:110].

Per questa ragione la Corte ha escluso l'effetto diretto orizzontale delle direttive, quello cioè che consentirebbe a una persona di far valere la mancata, incorretta o incompleta trasposizione della direttiva nei confronti di un'altra persona [CGUE, 14.7.1994, causa C-91/92, *Faccini Dori*, ECLI:EU:1994:292].

Anche in relazione all'effetto diretto delle norme contenute all'interno delle direttive la Corte di Giustizia Europea ha avuto modo di applicare la propria teoria dell'interpretazione conforme. In questo modo ha obbligato gli organi giudiziari ed amministrativi nazionali a interpretare il proprio diritto in modo da adeguarlo alla norma di diritto sovranazionale, ancorché non completamente o correttamente trasposta all'interno dell'ordinamento giuridico nazionale [CGUE, 10.4.1984, causa 14/83, *von Colson e Kamann*, ECLI:EU:C:1984:153 e 13.11.1990, causa C-106/89, *Marleasing*, ECLI:EU:C:1990:395].

4. Le fonti del diritto dell'Unione Europea e la loro incidenza in materia tributaria

4.1. I principi generali del diritto dell'Unione Europea

4.1.1. I principi generali come fonte normativa

I principi generali del diritto dell'Unione Europea sono l'espressione dei valori su cui si fonda tale ordinamento giuridico.

Diversamente dalle norme giuridiche sovranazionali, tali principi non hanno ad oggetto una fattispecie astratta ben circoscritta, bensì ineriscono al sistema giuridico dell'Unione Europea nel suo complesso, rendendosi così potenzialmente applicabili a un ampio numero di fattispecie. Essi sono parte integrante del cosiddetto diritto non scritto dell'Unione Europea e hanno fornito un notevole contributo all'evoluzione dell'ordinamento giuridico sovranazionale verso gli obiettivi ultimi di integrazione tra gli Stati membri.

Per questa ragione, occorre dedicare particolare attenzione alla loro analisi.

L'impiego dei principi generali del diritto dell'Unione Europea ruota intorno al-

l'attività interpretativa della Corte di Giustizia Europea, che può configurarsi come il principale motore sia dell'integrazione all'interno dell'Unione Europea, sia della protezione effettiva dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione stessa.

La Corte di Giustizia Europea, nella sua qualità di giudice unico competente per la corretta interpretazione e applicazione del diritto dell'Unione Europea, anzitutto rileva l'esistenza del principio all'interno dell'ordinamento giuridico sovranazionale, poi ne delinea l'ambito operativo e infine ne estrae la rilevanza ai fini applicativi.

L'applicazione dei principi generali del diritto dell'Unione Europea ha consentito alla Corte di Giustizia Europea di preservare dinamismo e flessibilità all'interno dell'ordinamento giuridico sovranazionale, configurandolo come un sistema giuridico in cui i principi generali hanno un ruolo di preminenza rispetto alla produzione di norme da parte del legislatore dell'Unione Europea e suppliscono alla mancanza di una Costituzione sovranazionale (essendo fallito il tentativo di introdurla). Queste caratteristiche migliorano il funzionamento del pluralismo giuridico, facilitando nel contempo il primato effettivo del diritto dell'Unione Europea su quello degli Stati membri.

La produzione di norme giuridiche dell'Unione Europea va in sostanza considerata alla stregua di un complemento da utilizzare con funzione sussidiaria ogniqualvolta l'interpretazione dei principi generali non riesce a raggiungere adeguati livelli di certezza del diritto e protezione giuridica, oppure per segnare nuove tappe dell'evoluzione dell'ordinamento giuridico verso la realizzazione degli obiettivi di integrazione sovranazionale.

La preminenza dei principi generali dell'Unione Europea ben s'inquadra in un contesto in cui il processo di produzione della normativa sovranazionale dell'Unione Europea presenta caratteristiche di particolare complessità, visto che l'adozione della normativa primaria presuppone la conclusione di trattati internazionali, soggetti a ratifica da parte dei Parlamenti nazionali.

Peraltro, in assenza di una politica fiscale comune, anche l'introduzione della normativa secondaria dell'Unione Europea risulta ardua. Infatti, a tal fine bisogna provarne la necessità ai fini della realizzazione del mercato interno, l'impossibilità di raggiungere un risultato equivalente a livello di coordinamento delle normative nazionali (in applicazione del principio di sussidiarietà) e l'unanimità per le deliberazioni del Consiglio dell'Unione Europea.

Il diverso equilibrio tra le fonti normative del diritto dell'Unione Europea rispetto a quello generalmente rinvenibile negli ordinamenti giuridici nazionali di tipo europeo-continentale non conferisce però all'ordinamento sovranazionale caratteristiche proprie dei sistemi di *common law*. Infatti, mentre in questi ultimi gli organi giudiziari creano il diritto, in quello dell'Unione Europea la Corte di Giustizia si limita ad applicare i principi generali del diritto sovranazionale, fissando nei vari momenti la precisa incidenza degli stessi sullo *status quo* dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea.

I principi generali del diritto dell'Unione Europea sono probabilmente da considerarsi come la fonte più importante dell'ordinamento giuridico sovranazionale, di cui esprimono quei valori giuridici che potremmo definire materiali – seguendo l'espressione “costituzione materiale” coniata da Costantino Mortati nel 1940 (C. MORTATI, *La costituzione in senso materiale*, Milano, Giuffrè, 1940) e in uso tra i costituzionalisti italiani della seconda metà del secolo XX – laddove quest'ultimo termine è usato in contrapposizione a quella dimensione formale che è propria delle norme giuridiche. Ciò è ancora più vero per la materia tributaria, stante la limitata produzione della normativa secondaria.

I principi generali in parola manifestano il diritto vivente nelle ricostruzioni interpretative operate dalla Corte di Giustizia. Ad essi non va però riconosciuto un valore costitutivo dei diritti all'interno di tale ordinamento, in quanto esprimono valori giuridici immanenti a tale ordinamento, di cui sono espressione e manifestazione grazie alla loro inerenza al sistema giuridico dell'Unione Europea nel suo complesso.

4.1.2. L'art. 6 TUE e il valore dichiarativo della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea

L'art. 6, co. 3, TUE ha operato un importante raccordo tra principi generali dell'Unione Europea e diritti fondamentali, quali risultano dalla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (in seguito CEDU) e dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, indicando specificamente che tali diritti costituiscono parte integrante del diritto dell'Unione in quanto espressione dei principi generali di quest'ultimo.

L'art. 6, co. 3, TUE ha dunque riconosciuto a questi diritti fondamentali una rilevanza diretta all'interno dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea, attribuendo loro una specifica qualificazione come principi generali. A questa norma va riconosciuto valore costitutivo di fonte normativa di una nuova dimensione giuridica per questi diritti fondamentali all'interno dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea.

L'interpretazione di questa norma solleva almeno due problematiche.

In primo luogo, tenuto conto del fatto che il parere 2/13 della Corte di Giustizia dell'Unione Europea [CGUE, 18.12.2014, Parere 2/2013, ECLI:EU:C:2014: 2454] ha per il momento bloccato l'adesione dell'Unione Europea alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, occorre comprendere quale sia il valore formale dei diritti fondamentali all'interno dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea.

In secondo luogo, è necessario comprendere il significato concreto del riconoscimento di un valore giuridico all'interno dell'ordinamento dell'Unione Europea ai diritti fondamentali quali risultanti dalla tradizione giuridica costituzionale comune agli Stati membri.

La risposta a entrambi i quesiti deve tenere conto del contenuto degli artt. 52 e 53 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea.

Per quanto concerne la prima questione, il co. 3 dell'art. 52 riconosce il significato e la portata che tali diritti fondamentali hanno all'interno della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo. Tale riconoscimento è effettuato in relazione a quei diritti contenuti nella Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea e, come indicato dalla seconda frase del co. 3, senza precludere una più estesa protezione da parte del diritto dell'Unione.

Non deve attribuirsi alla Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea un valore costitutivo dei diritti alla codificazione dei principi generali del diritto dell'Unione Europea, nonostante il fatto che ad essa il trattato di Lisbona abbia riconosciuto carattere vincolante. Questa conclusione tiene conto della giurisprudenza costante della Corte di Giustizia Europea, anche in materia tributaria, che formula il riferimento alle disposizioni della CDFUE come ad uno strumento in grado di riflettere i principi immanenti all'ordinamento giuridico dell'Unione Europea. In tal modo, essa di fatto attribuisce alla Carta un valore meramente dichiarativo.

Pertanto, la Corte in sostanza ammette l'esistenza dei principi indicati nella Carta, ma non esclude che gli stessi possano avere un ambito più ampio rispetto a quello in essa indicato, o che possano esistere principi al di fuori di quelli espressamente codificati nella suddetta Carta.

Si deve quindi ritenere che il riconoscimento della rilevanza dei diritti fondamentali per l'ordinamento giuridico dell'Unione Europea, contenuto negli artt. 52 e 53 CDFUE, rifletta un avanzamento del diritto dell'Unione Europea in relazione alla protezione di tali diritti, in grado di attribuire ai principi generali di tale ordinamento la necessità di tutelare i diritti fondamentali con almeno gli stessi livelli di protezione rinvenibili in base alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo. Ne consegue che tali livelli rilevino non solo in relazione ai diritti espressamente riconosciuti nella Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, ma più in generale per la protezione di tutti i diritti fondamentali come principio generale dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea.

Per tali diritti si deve riconoscere come principio generale del diritto dell'Unione Europea che la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo rappresenta per un verso (almeno) la soglia minima di protezione e, per altro verso, la fonte originaria di tale protezione del diritto. In questo modo, si implica una rilevanza diretta della CEDU ai fini della determinazione del valore del suddetto diritto quale espressione di un principio generale del diritto dell'Unione Europea, che resta a nostro giudizio (e fino a quando l'Unione Europea non aderirà alla CEDU) una prerogativa esclusiva della Corte di Giustizia Europea.

Peraltro, a nostro giudizio, ciò non implica necessariamente un effetto vincolante da parte della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nei confronti di quella della Corte di Giustizia Europea. Tuttavia, almeno nei casi di corrispondenza dei diritti fondamentali tra CEDU e CDFUE, pur sempre la Corte di Giustizia Europea deve effettuare una previa attività di ricognizione della por-

tata del diritto fondamentale nel sistema giuridico della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo.

Per quel che riguarda la seconda questione, il riferimento specifico alla tradizione costituzionale comune implica in primo luogo la necessità di determinare quali principi costituzionali abbiano lo status di diritti fondamentali, poi, quella di vedere quali tra tali diritti siano da considerare comuni alla tradizione costituzionale degli stati membri e, infine, anche quella di tenere conto del fatto che la loro dimensione nazionale potrebbe subire limitazioni, anche in via interpretativa, che non sono conciliabili con quanto indicato nell'art. 52, co. 1, CDFUE.

Secondo tale ultima disposizione, eventuali limitazioni devono essere previste dalla legge, in conformità con il principio di proporzionalità, per finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere diritti e libertà altrui e nel rispetto del contenuto essenziale di detti diritti e libertà. L'aspetto relativo allo status di diritti fondamentali può essere risolto utilizzando i postulati della teoria dei controlimiti (su cui v. *supra sub 2*), che a nostro giudizio per un verso implicano una interpretazione restrittiva del concetto di diritto fondamentale e, per altro verso, conferiscono a tali diritti fondamentali una dimensione diversa a seconda degli Stati.

Le problematiche relative alla natura comune della tradizione costituzionale devono a nostro giudizio risolversi nel senso che un valore costituzionalmente rilevante in un solo Stato membro non ha natura di principio generale di diritto dell'Unione Europea.

Inoltre, non osta alla maggiore intensità della tutela a livello della Costituzione di uno Stato membro – come ad esempio nel caso del diritto alla riservatezza e alla protezione dei dati nell'ordinamento costituzionale austriaco – rispetto a quanto condiviso dalle Costituzioni degli altri Stati membri. Tuttavia, anche in questo caso, ciò non implica che la maggiore estensione della tutela rilevi ai fini della determinazione come principio generale dell'Unione Europea.

Osta invece, specialmente nel caso di un principio qualificabile come appartenente alla tradizione costituzionale comune, alla minore intensità della tutela da parte dello Stato membro, riconoscendo al cittadino dell'Unione una maggiore tutela in virtù del primato del diritto dell'Unione Europea nei confronti dello Stato, anche tenuto conto dell'art. 52, co. 1. In questo senso, la minore intensità della protezione dei dati personali (come ad esempio nel caso della pubblicazione dei dati sensibili relativi ai contribuenti, quali il reddito e il patrimonio) negli ordinamenti costituzionali finlandese e svedese non può impedire l'applicazione del principio generale del diritto dell'Unione Europea per assicurare una più intensa tutela di tali dati.

Analogamente, la protezione immediata ed effettiva del principio del contraddittorio richiesta dal diritto dell'Unione Europea anche all'interno del procedimento tributario in relazione a qualsiasi misura in grado di incidere sulla sfera giuridica del contribuente [CGUE, 18.12.2008, causa C-349/07, *Sopropé*, ECLI:EU:C:2008:

746] deve a nostro giudizio prevalere sulla maggiore tolleranza manifestata anche dal giudice nazionale di ultima istanza [Cass. SS.UU., 9 dicembre 2015, n. 24823] per forme differite di esercizio di tale diritto nel rispetto dell'art. 111 Cost. in tema di giusto processo.

4.1.3. *I principi generali rilevanti in materia tributaria*

In linea con gli obiettivi di questo manuale, è ora opportuno passare in rassegna il tema dell'incidenza dei principi generali del diritto dell'Unione Europea sulla materia tributaria. Non ci si propone di svolgere in questa sede una esaustiva disamina di tutti i principi generali dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea, ma piuttosto di verificare quelli che tra essi presentano maggiore rilevanza nella materia tributaria.

Dopo una breve disamina dalla protezione dei diritti fondamentali, come principio generale dell'Unione Europea, estenderemo poi il raggio della nostra analisi a quei principi generali, la cui esistenza ed inerenza all'ordinamento giuridico dell'Unione Europea è stata riconosciuta in via interpretativa dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Come già si diceva in precedenza, la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea ha un valore meramente dichiarativo dell'esistenza dei principi generali dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea. Essa viene quindi analizzata (v. *infra sub* 4.2.2) unitamente alle altre espressioni del diritto primario dell'Unione Europea. Tuttavia, la tutela dei diritti fondamentali in essa formulati costituisce espressione di un principio generale del diritto dell'Unione Europea, il cui contenuto varia in ragione di quello dei diritti contemplati dalla Carta, che saranno analizzati in altra sede (v. *infra sub* II.2).

La tutela di questi diritti può essere qualificata in tre categorie e può presentare problematiche interpretative legate alla formulazione con cui i diritti vengono riconosciuti all'interno della Carta stessa. Invero, il preambolo della CDFUE contiene un riferimento ad alcuni tra i valori giuridici fondanti dell'Unione Europea, fra cui figura anche il principio dello Stato di diritto. Tuttavia, piuttosto che includere questo principio generale tra i diritti fondamentali oggetto della Carta, riteniamo preferibile analizzarlo nel contesto di quelli che la Corte di Giustizia Europea ha qualificato come diritti inerenti all'ordinamento giuridico dell'Unione Europea nel suo complesso.

Nella prima categoria possono farsi rientrare i c.d. diritti fondamentali a carattere materiale, che incidono sulla sfera giuridica del soggetto, come in particolare quelli relativi alla protezione della persona e dei suoi dati (artt. 7 e 8), al diritto di proprietà (art. 17), all'eguaglianza davanti alla legge (art. 20), al divieto di discriminazione (art. 21) e alle libertà di movimento e di residenza (art. 45).

La seconda categoria comprende i c.d. diritti formali, che, nella materia tributaria, incidono particolarmente sulle modalità di attuazione del procedimento e del processo tributario. Fra essi possiamo ricordare quelli relativi all'esercizio del-

l'azione amministrativa (artt. 41 e 42) rivolti alle istituzioni europee, le varie manifestazioni del diritto al giusto processo (artt. 47 e 48) – come quella del diritto di accesso (anche noto come *habeas data*), del diritto al contraddittorio (anche noto come *audiatur et alteram partem*), del diritto a un ricorso effettivo, del diritto a un giudice imparziale, del diritto di difesa, della presunzione di innocenza – e la vertente processuale del principio *ne bis in idem* (art. 50), ossia il diritto di non essere giudicato due volte, anche noto come *ne bis vexari*.

La terza categoria include quei diritti fondamentali che attengono all'applicazione delle sanzioni, fra cui i principi di legalità e proporzionalità dei reati e delle pene (art. 49), e la vertente punitiva del principio *ne bis in idem*, ossia il diritto di non essere punito due volte in ragione dello stesso comportamento illecito (art. 50), anche noto come *ne bis puniri*.

Alcuni principi generali dell'Unione Europea producono i propri effetti in ambiti molto diversi dell'ordinamento giuridico sovranazionale. Altri invece hanno una dimensione specifica e interna ad alcuni ambiti, pur potendosi in tali ambiti considerare alla stregua di principi generali dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea. Esamineremo quindi i primi e le loro implicazioni, limitando per i secondi l'attenzione invece solo a quelli che riguardano direttamente la materia tributaria.

I collegamenti tra i principi generali del diritto dell'Unione Europea rendono di solito difficile l'identificazione di un ordine di priorità, in quanto tali principi hanno valenza multipla e si completano, integrandosi vicendevolmente.

Tra i principi generali cardine dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea occorre ricordare anzitutto quello del primato, che la Corte di Giustizia ha ricavato in via interpretativa. Tale principio realizza una gerarchia implicita tanto nei rapporti esterni, quanto in quelli interni all'ordinamento giuridico sovranazionale. Infatti, per un verso tale principio consente alla normativa sovranazionale di prevalere su quella nazionale degli Stati membri [CGUE, 15.7.1964, causa 6/64, *Costa ./ Enel*, ECLI:EU:1964:34] e, per altro verso, qualifica la normativa secondaria dell'Unione Europea con funzione strumentale e di completamento di quella primaria, onde consentire a quest'ultima di raggiungere i propri obiettivi con la produzione di norme sovranazionali comuni quando ciò sia impossibile in base all'interpretazione del diritto primario.

L'interazione tra questi principi generali consente all'ordinamento dell'Unione Europea di mantenere un trasferimento di competenze limitato in funzione del principio di attribuzione e di limitare altresì l'emanazione della normativa secondaria in applicazione del principio di sussidiarietà. Infatti, anche nelle materie rimaste di competenza degli Stati membri, questi ultimi devono esercitare la propria potestà nel rispetto del primato del diritto dell'Unione Europea.

Il principio dell'effetto diretto del diritto dell'Unione Europea anche all'interno degli ordinamenti nazionali degli Stati membri riflette l'impostazione monista del diritto dell'Unione Europea e l'osmosi tra ordinamenti giuridici che caratte-

rizza il funzionamento del pluralismo giuridico all'interno dell'Unione Europea. Questo principio può configurarsi come una conseguenza di quello del primato e consente a quest'ultimo di realizzare i propri obiettivi, stabilendo anche una serie di obblighi nei confronti dei tre poteri (legislativo, esecutivo e giudiziale) degli Stati membri, che impongono a questi ultimi di agire nell'esercizio delle proprie competenze con lealtà nei confronti dell'Unione Europea e delle sue istituzioni.

Il principio di effettività rappresenta un completamento imprescindibile di quello del primato e dell'effetto diretto. Esso assicura infatti che i diritti garantiti dall'ordinamento sovranazionale non esistano solo sulla carta, ma anche nei fatti, consentendo quindi l'eliminazione di ogni ostacolo che possa impedire, o rendere più difficile od oneroso l'esercizio di tali diritti.

Occorre però riconoscere anche ulteriori dimensioni specifiche a questo principio, talvolta anche in grado di limitare l'ambito applicativo di altri principi. Questo è ad esempio il caso della valenza limitativa esercitata dal principio di effettività, unitamente a quello dell'equivalenza tra normativa procedimentale applicabile alle situazioni interne e a quelle rilevanti per il diritto dell'Unione Europea, che a nostro giudizio può ricollegarsi al principio espresso nell'art. 20 CDFUE di eguaglianza davanti alla legge, (su cui v. *infra sub* II.2.2.4) su quello dell'autonomia procedimentale nazionale. Infatti, se per un verso la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea riconosce tale ultimo principio come espressione del potere degli Stati membri di applicare la normativa europea nel rispetto dei propri procedimenti giuridici, per altro verso il principio di effettività determina l'acquisizione di questa materia all'ambito sovranazionale quando il primo principio non è in grado di assicurare il rispetto dei livelli minimi di protezione dei diritti stabiliti dall'ordinamento dell'Unione Europea.

Il rispetto delle regole dello stato di diritto, già menzionato nel preambolo della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, rappresenta un altro importante bastione dell'ordinamento giuridico sovranazionale. Tale principio, anche noto all'interno della materia tributaria con l'espressione *rule of law*, rappresenta altresì uno dei principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili, ricompresi anche tra le fonti del diritto internazionale nell'art. 38, lett. c) dello Statuto della Corte internazionale di giustizia e va riconosciuto come cardine dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea.

A tale principio il sistema giuridico dell'Unione Europea ricollega la tutela di valori giuridici che a loro volta costituiscono oggetto di altri principi generali del diritto dell'Unione Europea e che sono generalmente oggetto della tradizione costituzionale comune degli Stati membri.

Fra questi occorre ricordare in particolare quelli della certezza del diritto, della stabilità delle situazioni giuridiche e della tutela del legittimo affidamento.

La certezza del diritto consente di tutelare in materia tributaria la predeterminabilità del carico tributario e quindi implica a sua volta il divieto di retroattività dei tributi, con particolare riferimento alle norme tributarie sostanziali.