

Le fonti europee del diritto doganale

Corso di perfezionamento in diritto dell'Unione

La tutela dei diritti

Università degli Studi di Napoli «Federico II»

Dipartimento di giurisprudenza

Napoli, 9 luglio 2018



Giuseppe Albenzio
Vice Avvocato Generale dello Stato

Parte prima

INTRODUZIONE E PRINCIPI GENERALI

UNIONE DOGANALE

Fondamento della Comunità/Unione europea,
come già della Comunità Economica
Europea nata dal Trattato di Roma

È costituita da confini esterni comuni,
assenza di barriere interne fra gli stati
disciplina normativa unitaria
tariffe e dazi uniformi
libera circolazione delle merci

Estensione territoriale dell'unione doganale

l'Art. 4 CDU (con la stessa tecnica del CDC del 1992) enumera in dettaglio i territori che costituiscono l'unione doganale e quelli che ne sono fuori, senza richiamare le disposizioni generali del TUE e del TFUE:

- “1. Il territorio doganale dell'Unione comprende i seguenti territori, compresi le acque territoriali, le acque interne, e lo spazio aereo: ...*
- 2. I seguenti territori ... sono considerati parte del territorio doganale dell'Unione in base alle convenzioni e ai trattati che sono ad essi applicabili: ...”*

dalla CECA all'UE

La non coincidenza del territorio dell'Unione europea con quello dell'unione doganale è il segno dell'evoluzione storico-politica della *comunità europea*:

nata nel 1951 con il Trattato istitutivo della COMUNITÀ EUROPEA DEL CARBONE E DELL'ACCIAIO, quale area di libero scambio per queste merci,

cresciuta nel 1957 con la istituzione della COMUNITÀ ECONOMICA EUROPEA-CEE e della COMUNITÀ EUROPEA PER L'ENERGIA ATOMICA-CEE/CEEA/EURATOM, quale unione doganale economica,

sviluppatasi dal 1992 ai giorni nostri con i Trattati di Maastricht, di Amsterdam, di Nizza e di Lisbona, quale istituzione federale monetaria e politica.

Quindi, la non coincidenza del territorio dell'UE con quello dell'unione doganale è segno dell'evoluzione della comunità da meramente economica a monetaria e politica, fondata su cessione di sovranità dagli Stati membri (cui sono riconosciute alcune limitate libertà organizzative del proprio territorio, al di fuori dei vincoli dell'unione doganale).

Art. 28 TFUE

“L’Unione comprende un’unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli stati membri, dei dazi doganali all’importazione e all’esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l’adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i terzi”

Art. 207 TFUE

“La politica commerciale comune è fondata su principi uniformi, in particolare per quanto concerne le modificazioni tariffarie, la conclusione di accordi tariffari e commerciali relativi agli scambi di merci e servizi, e gli aspetti commerciali della proprietà intellettuale, gli investimenti esteri diretti, l’uniformazione delle misure di liberalizzazione, la politica di esportazione e le misure di protezione commerciale, tra cui quelle da adottarsi nei casi di dumping e di sovvenzioni. La politica commerciale comune è condotta nel quadro dei principi e obiettivi dell’azione esterna dell’Unione”

Art. 30, 34, 110 TFUE

- “I dazi doganali all’importazione o all’esportazione o le tasse di effetto equivalente sono vietati tra gli Stati membri. Tale divieto si applica anche ai dazi doganali di carattere fiscale”
- “Sono vietate fra gli Stati membri le restrizioni quantitative all’importazione nonché qualsiasi misura di effetto equivalente”
- “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 simili”

IX considerando del CDU

Reg. (CE) 9 ottobre 2013, n. 952/2013 -

REGOLAMENTO DEL PARLAMENTO EUROPEO E
DEL CONSIGLIO che istituisce il codice doganale
dell'Unione (rifusione)

*“L’Unione si fonda sull’unione doganale.
Nell’interesse sia degli operatori economici
sia delle autorità doganali dell’Unione, è
opportuno riunire l’attuale normativa
doganale in un codice.”*

PRINCIPI DI

- LIBERA CIRCOLAZIONE
- EGUAGLIANZA
- NON DISCRIMINAZIONE
- UNIFORMITA' DELLE POLITICHE E
DEGLI INTERESSI COMMERCIALI

applicati al movimento delle merci

Principio di mutua assistenza e collaborazione

art. 352 TFUE – Reg. CE del
Consiglio 13/3/1997 n. 515 –
Convenzione di Napoli II del 1997

Corollario dell'unione doganale è la mutua assistenza fra le autorità amministrative e gli uffici doganali degli Stati membri e la collaborazione fra questi e la Commissione europea al fine di assicurare la corretta applicazione della normativa doganale e l'efficacia dell'azione di controllo e recupero delle risorse proprie comunitarie

art. 47 CDU – Cooperazione tra autorità

- “1. Qualora, relativamente alle stesse merci, debbano essere effettuati controlli diversi dai controlli doganali da autorità competenti che non siano le autorità doganali, le autorità doganali si impegnano, in stretta collaborazione con le altre autorità, a far effettuare tali controlli, ogniqualevolta sia possibile, contemporaneamente e nello stesso luogo in cui si effettuano i controlli doganali (sportello unico); a tal fine le autorità doganali svolgono il ruolo di coordinamento ...
2. ...Le autorità doganali e la Commissione possono inoltre scambiarsi tra loro tali dati allo scopo di assicurare un'applicazione uniforme della normativa doganale”

Parte seconda

LE FONTI

I PRINCIPI GENERALI DELLA
FISCALITÀ EUROUNITARIA

Art. 11 Costituzione

«L'Italia ripudia la guerra... consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo»

Non solo *rispetto delle “norme del diritto internazionale generalmente riconosciute”*, secondo l'art. 10 Cost. [espressione dei principi generali consuetudinari internazionali *pacta sunt servanda* e *buona fede*], ma

CESSIONE DI SOVRANITÀ a beneficio di una comunità *inter pares*.

Art. 117, comma 1, Costituzione

«La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali»

Art. 117, comma 2, lett. e-q), Costituzione

La materia tributaria, contabile e doganale, come tutta quella concernente l'adeguamento e l'attuazione della disciplina dell'Unione, è riservata alla competenza legislativa esclusiva dello Stato.

Tale competenza legislativa è esercitata nelle forme e procedure autonomamente adottate [principio dell'AUTONOMIA ISTITUZIONALE]

e rispetta i principi europei di
INTERPRETAZIONE CONFORME, LEALE
COLLABORAZIONE, PROPORZIONALITÀ,
EFFETTO UTILE,

anche nei suoi riflessi giurisdizionali e amministrativi

Art. 117, comma 3, Costituzione

La materia tributaria è oggetto anche di *legislazione concorrente* con le regioni, in funzione di *coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, dato che le regioni hanno anche potestà normativa e impositiva, ai sensi e nei limiti di cui all'art. 119 Cost., ma non possono istituire dazi, ai sensi dell'art. 120 Cost.

Art. 120 Costituzione

Completa i precetti dell'art. 11 e dell'art. 117, in relazione al processo di decentramento della potestà normativa attuato con la riforma del Titolo V della Costituzione (legge cost. n. 3/2001):

«La Regione non può istituire dazi di importazione o esportazione o transito tra le Regioni, né adottare provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni, né limitare l'esercizio del diritto al lavoro in qualunque parte del territorio nazionale»

Art. 2, par. 1, e art. 3, par. 1, TFUE

«1. Quando i Trattati attribuiscono all'Unione una competenza esclusiva in un determinato settore, solo l'Unione può legiferare e adottare atti giuridicamente vincolanti. Gli Stati membri possono farlo autonomamente solo se autorizzati dall'Unione oppure per dare attuazione agli atti dell'Unione»

«1. L'Unione ha competenza esclusiva nei seguenti settori:

a) unione doganale; ...»

Art. 4, par. 2, e art. 5 TFUE

«2. L'Unione ha una competenza concorrente con quella degli Stati membri nei principali seguenti settori:

a) mercato interno; ...»

«1. Gli Stati membri coordinano le loro politiche economiche nell'ambito dell'unione. ...»

Nella materia doganale non è ipotizzabile la riappropriazione della competenza legislativa esclusiva da parte degli Stati membri ai sensi dell'art. 2, par. 2, TFUE [*“Gli Stati membri esercitano nuovamente la loro competenza nella misura in cui l'Unione ha deciso di esercitare la propria”*], atteso che una simile evenienza potrebbe conseguire solo allo smembramento dell'unione doganale, dei confini unitari dell'Unione e, in definitiva, di quest'ultima come Istituzione.

Corte Giust. 16/2/1978, C-61/77

“L’ambito geografico di applicazione delle norme di diritto comunitario è definito dalla somma dei territori europei degli Stati membri e, quindi, qualsiasi modifica che uno Stato membro apporti all’estensione della propria giurisdizione costituisce, al tempo stesso, una modifica dei confini del mercato comune”

Art. 23 Costituzione

«Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge»

Principio della RISERVA DI LEGGE IN MATERIA TRIBUTARIA

pienamente rispettato nel settore tributario e doganale, ancorché regolato dalla normativa europea:

secondo il coordinato disposto dell'art. 11 Cost. e delle disposizioni generali dei Trattati, ultimo il TUE di Lisbona, la legislazione unitaria ha diretta applicazione nel territorio degli Stati membri, anche rispetto a disposizioni contrastanti che vanno disapplicate.

inoltre, la materia doganale impinge su interessi sovranazionali ed è per questo regolata dalla legislazione sovranazionale.

Corte Giustizia 23/10/2003, C-115/02

«L'unione doganale istituita dal Trattato implica necessariamente che venga garantita la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri; questa libertà non potrebbe, a sua volta, essere completa se gli Stati membri avessero la facoltà di ostacolare o di intralciare, in qualsiasi modo, la circolazione delle merci in transito, cosicché si deve riconoscere, come conseguenza dell'unione doganale e nel reciproco interesse degli Stati membri, l'esistenza di un principio generale di libertà di transito delle merci nell'ambito della comunità»

Corte Giustizia 9/8/1994, C-363/93

«...un tributo riscosso ad una frontiera regionale a seguito dell'introduzione di beni in una regione di uno Stato membro pregiudica l'unicità del territorio doganale comunitario e costituisce un ostacolo alla libera circolazione delle merci di gravità almeno pari a quella di un tributo riscosso alla frontiera nazionale a seguito dell'introduzione dei prodotti nel complesso del territorio di uno Stato membro»

La riserva di legge ex art. 23 Cost.

deve intendersi rispettata indipendentemente dalla forma che gli atti normativi eurounitari assumono (regolamento, direttiva, decisione), atteso che tutti quegli atti promanano dalle Istituzioni europee che, direttamente (Parlamento) o indirettamente (Consiglio, Commissione), il popolo degli Stati membri elegge democraticamente o le Autorità di governo nazionali contribuiscono a costituire

democraticità dello strumento normativo

Nessun dubbio sul rispetto di questo principio che la riserva di legge comporta: il Consiglio e la Commissione non sono eletti direttamente ma promanano pur sempre dall'Istituzione europea direttamente eletta (il Parlamento) o da Organi nazionali che operano con il consenso popolare secondo Costituzione: i membri del Consiglio e della Commissione sono scelti dalle Autorità dei singoli Stati membri che ne hanno la potestà costituzionale e secondo le disposizioni dei Trattati liberamente sottoscritte.

Art. 53 Costituzione

Alcuni pongono il problema della compatibilità della legislazione tributaria (in particolare, doganale) di matrice europea con i

PRINCIPI DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA e DELLA PROGRESSIVITÀ DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Anche sotto questo profilo la legislazione eurolunitaria deve ritenersi compatibile con i nostri principi pur se la politica daziaria europea è ispirata anche da esigenze di politica economica e di rapporti internazionali, da finalità protezionistiche o restrittive (eventualmente in contemperamento con altre necessità di rilievo assoluto, quali salute, ambiente, ecc.).

Le ragioni sistematiche e istituzionali sono le stesse già espresse in relazione all'art. 23 Cost.

Rileva, comunque, anche la salvaguardia assicurata dal sindacato giurisdizionale della Corte di Giustizia, in primo luogo, e comunque della Corte Costituzionale



La Corte Costituzionale conserva sempre la potestà di verifica della perdurante compatibilità dei Trattati con i principi fondamentali della nostra società (v. sentenze Corte Cost. n. 183/1973 e n. 170/1984)

Politiche fiscali dell'Unione Europea

Tre tradizionali livelli di intervento delle Istituzioni europee nel campo della fiscalità:

Normativa comune: dettata direttamente dalle istituzioni europee, finalizzata all'acquisizione delle risorse proprie dell'Unione (art. 311 TFUE), ha ad oggetto la disciplina dei dazi (generalisti o per determinati settori, dall'agricoltura, al carbone e acciaio, allo zucchero) nell'ambito del territorio dell'unione doganale, concretizzata nei Codici doganali e nella disciplina dei traffici commerciali in entrata e in uscita dai confini dell'Unione, nonché negli accordi internazionali stipulati dall'Unione a fini commerciali;

Normativa armonizzata: intervento diretto (in termini *positivi*) sulle legislazioni nazionali (secondo l'art. 113 TFUE), al fine di raggiungere obiettivi *extra-fiscali* (libera concorrenza, competitività nei mercati, creazione di posti di lavoro, protezione dell'ambiente e della salute, incentivazione o disincentivazione dei consumi), ha ad oggetto le imposte sulla cifra d'affari (importanti sono le direttive IVA), le imposte di consumo (importanti le direttive sulle accise) e altre imposte indirette (ad esempio sul commercio di prodotti inquinanti, energie non rinnovabili, tabacco);

Normativa nazionale vigilata: intervento indiretto (in termini *negativi* e di *sussidiarietà*) sulle legislazioni nazionali, al fine di controllare il rispetto dei principi di non discriminazione e neutralità fiscale, al fine di salvaguardia della libertà dei mercati, di circolazione e di concorrenza ([art. 110 TFUE](#): nessuno Stato membro può applicare direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati imposizioni interne, di qualsiasi natura, più gravose rispetto a quelle applicate, anche indirettamente, ai prodotti nazionali simili; sono vietati gli aiuti di Stato volti a sostenere particolari settori produttivi senza la preventiva autorizzazione della Commissione), ha ad oggetto anche la tassazione diretta

Il prelievo delle imposte può determinare distorsioni della concorrenza

La tassazione diretta influisce sul mercato, sulla libertà dei traffici e della concorrenza e può contribuire al raggiungimento degli obiettivi *extra-fiscali* unitari (ambiente, salute, lavoro), quindi deve essere anch'essa vigilata e coordinata, pur nel rispetto delle politiche fiscali nazionali.

Quindi un livello di attenzione da parte delle istituzioni europee pari a quello per la tassazione indiretta ma con strumenti diversi, prevalentemente con atti di *soft law*, in funzione persuasiva e propositiva, non di intervento diretto

La Corte di Giustizia UE si pronunzia anche in materia di imposizione diretta

sentenza 4/2/2016, C-194/15, sulla tassazione dei
dividendi delle società:

«Gli art. 49, 63 e 65 TFUE devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi [art. 165 dpr 917/1986], in forza della quale, allorché un residente di tale Stato membro, azionista di una società stabilita in altro Stato membro, percepisce dalla società dividendi tassati in entrambi gli Stati, non si ponga rimedio alla doppia imposizione, nello Stato membro di residenza dell'azionista, mediante l'imputazione di un credito d'imposta almeno pari all'importo dell'imposta versata nello Stato membro della fonte di tali dividendi»

e di imposte sulla cifra d'affari-iva
sentenza 16/3/2017, C- 493/15

«Il diritto dell'unione, in particolare l'art. 4, par. 3, TUE e gli art. 2 e 22 sesta direttiva 77/388/Cee del Consiglio, del 17/5/1977 [in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari-Sistema comune di iva: base imponibile uniforme], nonché le norme sugli aiuti di Stato, deve essere interpretato nel senso che non osta a che i debiti da iva siano dichiarati inesigibili in applicazione di una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi [r.d. n. 267/1942, art. 142-144], che prevede una procedura di esdebitazione con cui un giudice può, a certe condizioni, dichiarare inesigibili i debiti di una persona fisica non liquidati in esito alla procedura fallimentare cui tale persona è sottoposta»

e di transazioni fiscali sentenza 7/4/2016, C-546/14

«L'art. 4, par. 3, TUE, nonché gli art. 2, 250, par. 1, e 273 dir. 2006/112/Ce del Consiglio, del 28/11/2006, relativa al sistema comune d'iva, non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale [art. 160 e ss e 183-ter r.d. 267/1942], interpretata nel senso che un imprenditore in stato di insolvenza può presentare a un giudice una domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo, al fine di saldare i propri debiti mediante la liquidazione del suo patrimonio, con la quale proponga di pagare solo parzialmente un debito dell'iva attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento»

Fiscalità finanziaria

A partire dal 2010 l'Unione ha incominciato a interessarsi al settore delle attività e transazioni finanziarie (prima comunicazione della Commissione *La tassazione del settore finanziario*) per la loro sempre maggiore incidenza (diretta e indiretta) sui movimenti di capitali e, quindi, sui mercati.

L'intervento è al fine promuovere stabilità ed equità e prevenire effetti negativi sui bilanci nazionali, oltre che al fine di raccogliere direttamente nuove risorse finanziarie da destinare alle politiche europee.

Fiscal rules e vincoli di bilancio

La politica tributaria eurounitaria incide inevitabilmente sulle politiche finanziarie nazionali attraverso i vincoli di bilancio che dal Trattato di Maastricht (art. 3 A) costituiscono uno dei fondamenti della moneta unica, completati dal Patto di stabilità e crescita (Ris. del Consiglio europeo di Amsterdam del 1997) e ribaditi dall'art. 104 del TUE (che impone agli Stati l'obbligo di evitare disavanzi pubblici eccessivi e affida alla Commissione la sorveglianza sugli assetti di bilancio e sul debito pubblico degli Stati membri).

Legge cost. 1/2012

Introduzione del c.d. principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale

Con la modifica degli articoli 81, 97, 117 e 119 Cost. è stato introdotto

il principio dell'*equilibrio tra le entrate e le spese*, con una rigorosa fonte di vincoli per le decisioni di politica economica e fiscale, oltre che di bilancio, che impongono

politiche di tassazione stringenti e gravose, anche sulla imposizione diretta e sulla spesa pubblica, quindi

con sempre maggiori interferenze fra le politiche (fiscali, economiche e di bilancio) nazionali e necessità di coordinamento nel rispetto dei principi e delle finalità dell'ordinamento europeo

Lotta all'evasione e all'elusione

Tutti gli obiettivi *fiscali* ed *extra fiscali*, tutti gli interventi *diretti* e *indiretti* delle Istituzioni europee possono compiutamente realizzarsi attraverso una tutela degli interessi finanziari che impedisca non solo conclamate e palesi evasioni delle imposte ma anche più subdole e nascoste elusioni delle finalità impositive.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia e della nostra Cassazione ha dato un contributo essenziale per supportare l'azione di contrasto delle autorità europee e nazionali.

Corte Giustizia 21/2/2006, C-255/02

Famosa è questa sentenza della Corte di Giustizia sul caso *Halifax* che ha dato il supporto decisivo alla lotta all'evasione fiscale: *“secondo una giurisprudenza costante, gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario... la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è, infatti, un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva...”*

La Cassazione ha assunto una posizione chiara e decisa su questa linea (v. sentenze sulle *triangolazioni*: *ex plurimis*, Cass. 27 marzo 2013, n. 7702)

La Commissione ha emanato direttive puntuali (v. Dir. 2010/24/UE sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte e altre misure, Dir. 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa) ed altri atti di *soft law* (v. la *comunicazione* sulle modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, il *piano di azione* per rafforzare la lotta alla frode e all'evasione fiscale), promuovendo lo scambio di informazioni fra le autorità nazionali e coordinando la loro azione, nella nuova logica della solidarietà per il comune interesse.

L'abuso del diritto

L'abuso del diritto è un concetto presente sin dal
Regolamento Euratom n. 2988/95, il cui art. 4
così recita:

«3. Gli atti per i quali si stabilisce che hanno per scopo il conseguimento di un vantaggio contrario agli obiettivi del diritto comunitario applicabile alla fattispecie, creando artificialmente le condizioni necessarie per ottenere detto vantaggio, comportano, a seconda dei casi, il mancato conseguimento oppure la revoca del vantaggio stesso»

Il divieto di abuso del diritto ha ormai valore giuridico pari a quello dei Trattati dell'Unione europea, siccome sancito nell'art. 54 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (già Carta di Nizza) che riprende la simile disposizione contenuta nell'art. 17 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo

Il principio è codificato anche nella nostra legislazione con l'art. 10 bis della legge 212/2000, le cui radici affondano nell'art. 53 della Costituzione

Parte terza

GLI STRUMENTI NORMATIVI DELL'UNIONE

Strumenti normativi dell'Unione

Ai sensi dell'art. 288 TFUE gli atti normativi dell'Unione possono assumere la forma di

REGOLAMENTO

DIRETTIVA

DECISIONE

senza gerarchia di fonti fra loro, assumendo rilevanza – da un lato – la procedura di adozione, indipendentemente dalla qualifica, – dall'altro lato – la indicazione contenuta nei Trattati (v. art. 109, 115, 116 TFUE) o in altri testi normativi (v. art. 77, par. 3, e 82, par. 1, TFUE), in base al PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ rispetto alla finalità perseguita

In linea di massima:

Il REGOLAMENTO è adottato con la procedura legislativa regolata dagli art. 288-289 TFUE, ha portata generale ed è direttamente applicabile;

la DIRETTIVA è assunta con formalità più snelle dalle Istituzioni eurounitarie (in autonomia o in collaborazione fra loro) e vincola gli Stati sugli obiettivi da raggiungere, lasciandoli liberi nella individuazione delle misure attuative, può essere *self executing* o necessitare di recepimento in legge nazionale;

la DECISIONE (da tenere distinta da quella di natura giurisdizionale) ha portata individuale o è rivolta a un numero limitato di destinatari, deve essere motivata ed è direttamente applicabile

Art. 288 TFUE

Le Istituzioni europee possono emanare anche **RACCOMANDAZIONI** e **PARERI** con efficacia non vincolante, natura non normativa, non direttamente impugnabili dinanzi alla Corte di Giustizia (art. 263 TFUE),

ma pur sempre rilevanti per le Istituzioni degli Stati membri come espressione di una posizione o un orientamento delle Istituzioni europee

Sono usati anche altri strumenti di *soft law*

Quali le *linee-guida*, le *comunicazioni*, le *posizioni comuni*, i *programmi d'azione* e i *programmi speciali* e

vari altri atti atipici volta a volta definiti (si veda, ad esempio, l'*Atto unico europeo*, il *Libro verde per la politica ambientale*, il *Libro bianco per il mercato interno*) che si rivelano efficaci per superare ostacoli o tempi lunghi che impediscono l'adozione dei testi normativi classici (ad esempio il vincolo della unanimità o la necessità della ratifica), consentendo comunque l'indicazione della posizione delle Istituzioni eurounitarie e dei punti essenziali di riferimento per i Governi nazionali

Corte Giustizia 13/12/1989, C-322/88

“...alla Corte la competenza a statuire in via pregiudiziale anche sulla validità e sull'interpretazione delle raccomandazioni...

Poiché le raccomandazioni non sono vincolanti, esse non attribuiscono ai singoli diritti che questi possono far valere davanti ai giudici nazionali... non sono tuttavia prive di qualsiasi effetto giuridico; infatti i giudici nazionali sono tenuti a prenderne in considerazione il contenuto ai fini della soluzione delle controversie sottoposte al loro giudizio; ...in particolare quando le raccomandazioni siano di aiuto nell'interpretazione di norme nazionali... oppure tendono a completare norme comunitarie aventi forza vincolante”

Corte di Giustizia, Sent., 09/03/2017, C-173/15

Le regole «formulate dal comitato del codice doganale, sebbene non giuridicamente cogenti, costituiscono tuttavia strumenti importanti per garantire un'uniforme applicazione del codice doganale da parte delle autorità doganali degli Stati membri e possono, quindi, essere di per sé considerate strumenti validi per l'interpretazione di detto codice (sentenza del 6 febbraio 2014, Humeau Beaupréau, C-2/13, EU:C:2014:48, punto 51 e giurisprudenza ivi citata)»

Con regolamento sono stati adottati i codici doganali (da quello comunitario - n. 2913/1992 - a quello dell'Unione - n. 952/2013 -) e le loro integrazioni e modificazioni, ivi comprese le disposizioni di applicazione ed esecuzione (dal Reg. 2454/1993 al Regolamento delegato 2446/2015 e transitorio 341/2016 e al Regolamento di esecuzione 2447/2015); la nomenclatura tariffaria e la tariffa doganale comune (Reg. CEE del Consiglio 2658/1987), il sistema delle preferenze generalizzate (Reg. UE della Commissione 1063/1010), le restituzioni all'esportazione (Reg. UE della Commissione 234/2010 e 282/2012), ecc.

Le **direttive** sono utilizzate principalmente per l'armonizzazione ed il ravvicinamento delle legislazioni, essendo necessario lasciare agli Stati membri una certa libertà per la scelta delle modalità di raggiungimento dello scopo (ai sensi dell'art. 288, par. 3, TFUE):
in materia di accise e iva,
di gas e energia elettrica.

Raramente in materia di dazi e formalità doganali per la necessità di assicurare la completa uniformità della normativa; salvo che non siano particolarmente dettagliate, senza margini rilevanti di discrezionalità per gli Stati:
classificazione delle merci, franchigie, agevolazioni fiscali, ecc.

Le **decisioni** nel settore doganale sono più frequenti, destinate a dettare prescrizioni specifiche per l'applicazione delle disposizioni generali contenute nei regolamenti, per dirimere dubbi e contestazioni, per istituire dazi *antidumping*, per attuare impegni assunti con convenzioni internazionali; per rispondere a un'istanza: informazioni tariffarie vincolanti - ITV - e in materia di origine delle merci - IVO – (art. 33-35 CDU). Sono atti di natura normativa da tenere distinti da quelli di natura giurisdizionale finalizzati a dirimere le controversie.

CDU e Regolamenti di attuazione ed esecuzione

La tecnica legislativa è particolare:

- In primo luogo, nei *consideranda* che aprono il codice sono indicate le linee-guida del legislatore e le finalità perseguite, come in una legge-delega, ma con il testo normativo attuato nel prosieguo del testo;
- In secondo luogo, il codice si limita a dettare una disciplina di carattere generale, nel rispetto del principio di proporzionalità di cui all'art. 5 TUE (richiamato nel considerando 55°:
“*Conformemente all'articolo 5, paragrafo 4, TUE il presente regolamento si limita a quanto necessario per conseguire tali obiettivi*”);

- In terzo luogo, il codice conferisce puntuali deleghe, in calce ad ogni gruppo di norme, alla Commissione per l'adozione di disposizioni attuative e di completamento, ai sensi dell'art. 290 TFUE, anticipandone gli obiettivi già nei *consideranda*;
- In quarto luogo, il codice rinvia ampiamente all'intervento in funzione esecutiva della Commissione, nell'ambito di specifiche indicazioni per ogni settore e delle prescrizioni generali contenute nel quinto *considerando*.

CDU, Regolamenti delegati e Regolamento di esecuzione

Con perfetto tempismo rispetto alla data del 1° maggio 2016 ed in piena sintonia con le raccomandazioni contenute nei *consideranda* del codice, è terminato l'*iter* di approvazione del Regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione del 28 luglio 2015 [poi integrato e modificato dal Regolamento delegato (UE) 2016/341 della Commissione del 17 dicembre 2015] e del Regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 della Commissione del 24 novembre 2015

Parte quarta

IL SISTEMA GIUDIZIARIO EUROPEO E NAZIONALE

CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA di Lussemburgo CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO di Strasburgo



Le questioni tributarie e doganali possono arrivare anche dinanzi alle Corti Europee e le decisioni di queste ultime possono incidere sulla loro disciplina

Obblighi di interpretazione conforme e leale collaborazione

I principi dell'Unione europea e le decisioni delle Corti europee che li interpretano e le applicano hanno effetti diretti e/o indiretti sull'azione delle Autorità giudiziarie e amministrative degli Stati nonché sulla stessa attività legislativa e regolamentare.

Legge 241/1990 – art. 1

Principi generali dell'attività amministrativa

- 1.** L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario.

Cons. Stato, sez. IV, 8 maggio 2013, n. 2484:

“Ai sensi dell’art. 1 l. 7 agosto 1990 n. 241 l’attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, efficacia, imparzialità, di pubblicità e trasparenza secondo le modalità previste dalla succitata legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti nonché dai principi dell’ordinamento comunitario, con la conseguenza che, quando la legge non impone una particolare forma, l’amministrazione ben può operare con libertà delle forme.”

La Corte di Giustizia ha determinato una reale integrazione europea con le sue decisioni.

Fondamentali sono:

sent. *Van Gend e Loos* del 1963 sull'effetto diretto del diritto dell'Unione;

Sent. *Costa Eenel* del 1964 e *Simmenthal* del 1997 sul primato del diritto europeo su quello nazionale;

Sent. *Francovich* del 1991 e *Brasserie du Pecheure* del 1996 sulla responsabilità extracontrattuale degli Stati per mancata attuazione dei principi europei.

CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA



Può essere adita non direttamente dalle istituzioni o dai cittadini ma solo:

- in via incidentale per rimessione da parte dell'A.G. Nazionale
- in esito a procedura di infrazione

Art. 19, comma 3, lett. b, TUE

«3. La Corte di giustizia dell'Unione europea si pronuncia conformemente ai trattati:

- a) sui ricorsi presentati da uno Stato membro, da un'istituzione o da una persona fisica o giuridica;
- b) in via pregiudiziale, su richiesta delle giurisdizioni nazionali, sull'interpretazione del diritto dell'Unione o sulla validità degli atti adottati dalle istituzioni;
- c) negli altri casi previsti dai trattati.»

Art. 267 T.F.U.E.

«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.»

Art. 258 T.F.U.E. – procedura di infrazione

«La Commissione quando reputi che uno Stato membro abbia mancato a uno degli obblighi a lui incombenti in virtù dei trattati, emette un parere motivato al riguardo, dopo aver posto lo Stato in condizioni di presentare le sue osservazioni.

Qualora lo Stato in causa non si conformi a tale parere nel termine fissato dalla Commissione, questa può adire la Corte di giustizia dell'Unione europea»

Corte giustizia UE, 19/1/2010, C-555/07

«È compito del giudice nazionale, investito di una controversia tra privati, garantire il rispetto del principio di non discriminazione in base all'età, quale espresso concretamente dalla direttiva 2000/78/Ce, disapplicando, se necessario, qualsiasi disposizione contraria della normativa nazionale, indipendentemente dall'esercizio della facoltà di cui dispone, nei casi previsti dall'art. 267, 2° comma, tfue, di sottoporre alla corte una questione pregiudiziale sull'interpretazione di tale principio.»

Corte giustizia UE, 7/11/2013, C-313/12

«Quando le disposizioni del diritto dell'unione sono rese applicabili dal diritto nazionale a determinate situazioni in modo diretto e incondizionato, **sussiste un interesse dell'unione** a che, per evitare future divergenze d'interpretazione, le disposizioni o le nozioni riprese dal diritto dell'unione ricevano un'interpretazione uniforme, anche al fine di assicurare un trattamento identico alle situazioni interne e alle situazioni disciplinate dal diritto Ue.»

Le decisioni della Corte di Giustizia possono incidere direttamente sull'applicazione di norme primarie del nostro ordinamento, come è avvenuto per la prescrizione dei reati in materia tributaria e doganale

Corte giustizia Unione europea, 5/12/2017, n. 42/17 (a chiarimento di quanto deciso con sentenza 8/9/2015, n. 105/14, *Taricco*):

L'art. 325, par. 1 e 2, Tfu dev'essere interpretato nel senso che esso impone al giudice nazionale di disapplicare, nell'ambito di un procedimento penale riguardante reati in materia di imposta sul valore aggiunto, disposizioni interne sulla prescrizione, rientranti nel diritto sostanziale nazionale, che ostino all'inflizione di sanzioni penali effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea o che prevedano, per i casi di frode grave che ledono tali interessi, termini di prescrizione più brevi di quelli previsti per i casi che ledono gli interessi finanziari dello stato membro interessato, a meno che una disapplicazione siffatta comporti una violazione del principio di legalità dei reati e delle pene a causa dell'insufficiente determinatezza della legge applicabile, o dell'applicazione retroattiva di una normativa che impone un regime di punibilità più severo di quello vigente al momento della commissione del reato»

Il giudice nazionale può anche chiedere alla Commissione europea chiarimenti

Corte giustizia UE, 21/11/2013, C-284/12:

«Qualora, a norma dell'art. 108, par. 3, tfue, la commissione europea abbia avviato il procedimento di indagine formale previsto al par. 2 del suddetto articolo nei confronti di una misura non notificata in corso di esecuzione, il giudice nazionale, investito di una domanda volta a ottenere la cessazione dell'esecuzione di tale misura e il recupero delle somme già versate, è tenuto ad adottare tutte le misure necessarie al fine di trarre le conseguenze di un'eventuale violazione dell'obbligo di sospensione dell'esecuzione della suddetta misura; ...qualora il giudice nazionale nutra dubbi in ordine alla questione se la misura di cui trattasi costituisca un aiuto di stato ai sensi dell'art. 107, par. 1, tfue oppure in ordine alla validità o all'interpretazione della decisione di avviare il procedimento di indagine formale, esso, da un lato, può chiedere chiarimenti alla commissione europea e, dall'altro, può o deve, conformemente all'art. 267, 2° e 3° comma, tfue, sottoporre una questione pregiudiziale alla corte di giustizia dell'Unione europea.»

Principio del contraddittorio

Corte di Giustizia 17 giugno 2010, C-423/08

“44 In proposito occorre rilevare che, come la Corte ha già statuito nella sentenza 18 dicembre 2008, causa C-349/07, Sopropé (Racc. pag. I-10369, punto 36), il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo.

45 Nondimeno, pur se il principio del rispetto dei diritti alla difesa trova applicazione nei rapporti tra un contribuente e uno Stato membro, segnatamente nel corso di un procedimento di recupero a posteriori, esso non può invece, per quanto riguarda i rapporti tra gli Stati membri e le Comunità, avere la conseguenza di consentire ad uno Stato membro di non adempiere l'obbligo di accertare, entro i termini previsti dal diritto comunitario, i diritti delle Comunità sulle risorse proprie.”

”

Art. 92 d.l. 1/2012, conv, in l. 27/2012

All'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, dopo il comma 4, è aggiunto il seguente:

«4-bis. Nel rispetto del principio di cooperazione stabilito dall'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, dopo la notifica all'operatore interessato, qualora si tratti di revisione eseguita in ufficio, o nel caso di accessi - ispezioni - verifiche, dopo il rilascio al medesimo della copia del verbale delle operazioni compiute, nel quale devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche posti a base delle irregolarità, delle inesattezze, o degli errori relativi agli elementi dell'accertamento riscontrati nel corso del controllo, l'operatore interessato può comunicare osservazioni e richieste, nel termine di 30 giorni decorrenti dalla data di consegna o di avvenuta ricezione del verbale, che sono valutate dall'Ufficio doganale prima della notifica dell'avviso di cui al successivo comma 5.»

All'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, comma 7, è aggiunto, in fine, il seguente periodo:

«Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374.».

Codice Doganale dell'Unione Art. 22, par. 6, Reg. CE n. 952/2013 [già art. 16, co. 4, Reg. (CE) n. 450/08]

“6. Prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente, le autorità doganali comunicano le motivazioni su cui intendono basare la decisione al richiedente, cui è data la possibilità di esprimere il proprio punto di vista entro un dato termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta. Dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata nella debita forma al richiedente. Il primo comma non si applica nei seguenti casi: ...”

Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia (sent. 18/12/2008, C-349/07, Sopropé; ed altre) il termine congruo è al massimo di trenta giorni.

Spetta alla Commissione stabilire il termine:

CDU - Articolo 24 *Delega di potere*

«Alla Commissione è conferito il potere di adottare atti delegati conformemente all'articolo 284 al fine di stabilire:

...

f) la durata del periodo di cui all'articolo 22, paragrafo 6, primo comma;

g) i casi specifici di cui all'articolo 22, paragrafo 6, secondo comma, lettera f), in cui non è data la possibilità al richiedente di esprimere il proprio punto di vista; ...»

Art. 8 Reg. 2015/2446

- “1. Il termine entro il quale il richiedente può esprimere il suo punto di vista prima che venga adottata una decisione che potrebbe arrecargli conseguenze negative è fissato a 30 giorni.*
- 2. In deroga al paragrafo 1, se la decisione riguarda i risultati del controllo di merci per le quali non è stata presentata nessuna dichiarazione ... le autorità doganali possono chiedere alla persona interessata di esprimere il suo punto di vista entro 24 ore”*

Principio del diritto ad un ricorso effettivo e ad un giusto processo

Cass., sez. un., 4 novembre 2002, n.15381

«La domanda di sgravio dei diritti doganali, prevista dall'art. 239 del regolamento Cee n. 2913/92 del consiglio del 12 ottobre 1992 (codice doganale comunitario), ove non sia fondata sulla deduzione del verificarsi di uno dei casi previsti dagli art. 900-903 del regolamento Cee n. 2454/93 della commissione del 2 luglio 1993 ... , ma sia rivolta a far valere una situazione particolare giustificativa dello sgravio medesimo ai sensi degli art. 905-909 di detto regolamento Cee n. 2454/93, esula dalla cognizione dell'autorità giudiziaria, investendo scelte e determinazioni di carattere politico.»

art. 243 del Regolamento CEE n. 2913/92 del Consiglio – C.D.C.

“Chiunque ha il diritto di proporre ricorso contro le decisioni prese dall'autorità doganale, concernenti l'applicazione della normativa doganale, quando esse lo riguardino direttamente e individualmente”.

Quindi la Commissione europea ha aperto una **procedura di infrazione** contro l'Italia per violazione della detta norma, dato che anche il **Giudice nazionale ha l'obbligo di dare attuazione ai principi dell'Unione**

d.l. n. 1/2012, conv. in legge n. 27/2012 art. 94

“Avverso i provvedimenti di diniego di rimborso, di sgravio o di non contabilizzazione a posteriori dei dazi doganali adottati dall'autorità doganale nelle ipotesi di cui agli articoli 871 e 905 del Regolamento (CEE) della Commissione del 2 luglio 1993, n. 2454 resta sempre ammesso ricorso giurisdizionale alla Commissione Tributaria competente.”

Nel rispetto del diritto a un ricorso effettivo ai sensi dell'art. 13 CEDU:
“Ogni persona... ha diritto a un ricorso effettivo davanti a un'istanza nazionale, anche quando la violazione sia stata commessa da persone che agiscono nell'esercizio delle loro funzioni ufficiali”

Cass. 30 novembre 2012, n. 21443

«In tema di tributi doganali, la richiesta di rimborso o di sgravio prevista dall'art. 239 regolamento Cee n. 2913 del 1992 del consiglio 12 ottobre 1991 deve essere presentata nel termine di un anno dalla data della comunicazione dal debitore dei dazi dovuti; l'autorizzazione a superare detto termine è riservata al giudizio dell'amministrazione doganale, la quale deve valutare se sussistono «casi eccezionali debitamente giustificati» (nella specie, la suprema corte ha confermato la sentenza impugnata che aveva escluso la configurabilità della condizione di eccezionalità, legittimante la richiesta tardiva, in presenza del mero stato di sottoposizione ad amministrazione controllata dell'impresa richiedente il rimborso).»

CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO



**Vi possono accedere direttamente i cittadini (art. 34 CEDU)
non le istituzioni statali, quindi non le Agenzie Fiscali.**

Art. 34 CEDU – *Ricorsi individuali*

“La Corte può essere investita di un ricorso da parte di una persona fisica, un’organizzazione non governativa o un gruppo di privati che sostenga di essere vittima di una violazione da parte di una delle Alte Parti contraenti dei diritti riconosciuti nella Convenzione o nei suoi protocolli”

Convenzione europea sui diritti dell'uomo – CEDU

Diversa è l'influenza delle disposizioni della Convenzione di Strasburgo sul complesso normativo nazionale

La Corte Costituzionale ha più volte precisato che, a differenza di quanto avviene per le disposizioni dei Trattati dell'Unione, non è ammessa la disapplicazione diretta da parte dei giudici della normativa nazionale contrastante ma deve farsi ricorso al vaglio di essa Corte



La Corte Europea si è, in effetti, occupata di questioni doganali, in particolare quanto ai principi di proporzionalità, *ne bis in idem*, tutela del diritto di proprietà, giusto processo

Contrasto fra le Corti EDU-CG-COST

Interpretazioni non coincidenti su molti profili collegati ai diritti fondamentali

- Sulla confisca degli immobili oggetto di lottizzazione abusiva, a prescindere dalla colpa penale degli interessati: la CEDU la ritiene illegittima e la Corte Costituzionale no, come leggiamo nella sentenza 49/2015 appena citata;
- Sul concetto di equo processo e di parità delle armi fra le parti processuali: la CEDU è severa nel giudizio di ammissibilità delle norme interpretative e, quindi, retroattive, mentre la CGUE le ammette con maggiore ampiezza, in relazione alla necessità di tutela dei diritti – specie finanziari – dell'Unione, su una linea seguita dalla Corte Cost. che è ancora più permissiva, come è accaduto nel contenzioso ATA, dove a sentenza della Corte Cost. (n. 311/2009) si è opposta la Corte EDU (sent. 7/6/2011 *Agrati*), mentre la CGUE ha assunto una posizione intermedia (sent. 6/9/2011, C-108/10).

CEDU 26/2/2009- GRIFHORST c. FRANCE

sul principio di proporzionalità

Un cittadino cui era stata confiscata una somma di danaro non denunziata al passaggio della frontiera, dopo aver richiesto all'Autorità giudiziaria nazionale la revoca del provvedimento, con esito negativo, ha adito la Corte di Strasburgo adducendo la violazione dell'art. 1 Protocollo 1 della Convenzione che tutela il diritto di proprietà.

La Corte ha riconosciuto la violazione per la sproporzione della sanzione (cumulo di confisca e ammenda) rispetto alla violazione ed ha condannato lo Stato francese al risarcimento del danno: « *la Cour arrive à la conclusion que la sanction imposée au requérant, cumulant la confiscation et l'amende, était disproportionnée au regard du manquement commis et que le juste équilibre n'a pas été respecté* »

Il principio di proporzionalità delle sanzioni è sancito anche dalla Corte di Giustizia UE

Corte Giustizia UE 26 novembre 2015, C-487/14

“...secondo una giurisprudenza costante, in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi tuttavia sono tenuti ad esercitare questa competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità.

... al fine di valutare se la sanzione in questione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa. Il principio di proporzionalità si impone quindi agli Stati membri anche riguardo alla valutazione degli elementi che possono essere presi in considerazione per la fissazione dell'ammenda”

CEDU 4/3/2014 - *Grande Stevens c. Italie* *sul principio del ne bis in idem*

Viola il diritto a un processo equo e il divieto di ne bis in idem la disciplina sostanziale e procedimentale italiana in materia di manipolazione del mercato, in quanto le previste sanzioni amministrative sono irrogate nell'ambito di un procedimento avanti alla Consob non rispettoso della separazione tra istruttoria e decisione, sono impugnabili nell'ambito di un giudizio non aperto alla pubblicità delle udienze e possono essere accompagnate da sanzioni penali riguardanti la medesima fattispecie.

Il principio del ne bis in idem, previsto dall'art. 4 del Protocollo 7 della Convenzione, impedisce l'applicazione di una sanzione penale e di una sanzione afflittiva, sebbene qualificata come amministrativa dall'ordinamento nazionale, a carico dello stesso soggetto e per una condotta sostanzialmente identica.

CEDU, *Grande chambre*, 15/11/2016, A. e B. c.
Norway

ha dettato una nuova linea interpretativa, ammettendo che i processi sanzionatori penale ed amministrativo sugli stessi fatti possono coesistere qualora tra loro sussista una “connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta”, fermo restando il limite generale della proporzionalità del peso complessivo delle sanzioni applicate (da valutare eventualmente in sede di secondo procedimento).

Corte Costituzionale 2/3/2018 n. 43

La nostra Corte Costituzionale si è subito allineata su queste posizioni più possibiliste restituendo al giudice *a quo* gli atti della questione sollevata sulla base del principio stabilito in precedenza dalla CEDU, e osservando:

«8.- Il mutamento del significato della normativa interposta, sopravvenuto all'ordinanza di rimessione per effetto di una pronuncia della grande camera della Corte di Strasburgo che esprime il diritto vivente Europeo, comporta la restituzione degli atti al giudice *a quo*, ai fini di una nuova valutazione sulla rilevanza della questione di legittimità costituzionale (ordinanza n. 150 del 2012). Se, infatti, il giudice *a quo* ritenesse che il giudizio penale è legato temporalmente e materialmente al procedimento tributario al punto da non costituire un *bis in idem* convenzionale, non vi sarebbe necessità ai fini del giudizio principale di introdurre nell'ordinamento, incidendo sull'art. 649 cod. proc. pen., alcuna regola che imponga di non procedere nuovamente per il medesimo fatto.

...segue

9.- Questa Corte tiene a sottolineare che la nuova regola della sentenza A e B contro Norvegia rende meno probabile l'applicazione del divieto convenzionale di bis in idem alle ipotesi di duplicazione dei procedimenti sanzionatori per il medesimo fatto, ma non è affatto da escludere che tale applicazione si imponga di nuovo, sia nell'ambito degli illeciti tributari, sia in altri settori dell'ordinamento, ogni qual volta sia venuto a mancare l'adeguato legame temporale e materiale, a causa di un ostacolo normativo o del modo in cui si sono svolte le vicende procedurali.

Resta perciò attuale l'invito al legislatore a "stabilire quali soluzioni debbano adottarsi per porre rimedio alle frizioni" che il sistema del cosiddetto doppio binario "genera tra l'ordinamento nazionale e la CEDU" (sentenza n. 102 del 2016).»

CGUE 20/3/2018, C- 537/16, C-596 e 597/16

(su rimessione da Cass., ord. n. 23232 e n. 20675 del 2016, in fattispecie su sanzioni CONSOB)

Anche la CGUE ha seguito questa linea interpretativa meno rigida:

«L'art. 50 carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea dev'essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, che consente di celebrare un procedimento riguardante una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale nei confronti di una persona per condotte illecite che integrano una manipolazione del mercato, per le quali è già stata pronunciata una condanna penale definitiva a suo carico, nei limiti in cui tale condanna, tenuto conto del danno causato alla società dal reato commesso, sia idonea a reprimere tale reato in maniera efficace, proporzionata e dissuasiva»

CEDU (Ad. Plen.) 23/11/2006 - *Jussila c. Finlandia* *sul principio del giusto processo*

L'assenza di pubblica udienza o il divieto di prova testimoniale nel processo tributario sono compatibili con il principio del giusto processo solo se da siffatti divieti non deriva un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente sul piano probatorio non altrimenti rimediabile.

Cass. ord. 19/10/2015 n. 21153

«In tema di contenzioso tributario, anche al contribuente, oltre che all'amministrazione finanziaria, deve essere riconosciuta la possibilità, in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti di cui all'art. 111 Cost., di introdurre nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, le quali hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e come tali devono essere valutati dal giudice nel contesto probatorio emergente dagli atti»

In conclusione, anche i principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, coincidenti sostanzialmente con quelli della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (già Carta di Nizza), ispirano gli atti dell'Unione e le pronunzie della Corte di Giustizia, quindi incidono direttamente sulla attività giurisdizionale, amministrativa e legislativa nazionale, nei più vari campi: dal diritto ad un ricorso effettivo (art. 13 CEDU-art. 47 Carta), al divieto di abuso del diritto (art. 17 CEDU-art. 54 Carta), al principio di proporzionalità delle sanzioni e *ne bis in idem* (art. 4 del Protocollo 7 CEDU-art. 50 Carta)

LA LEZIONE E' TERMINATA



GRAZIE DELL'ATTENZIONE !!!