

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Ciclo XXVIII

Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2 - DIRITTO TRIBUTARIO

Settore Scientifico disciplinare: IUS/12

IL PROCEDIMENTO DI ATTUAZIONE DEL TRIBUTO, TRA ORDINAMENTI
NAZIONALI E DIRITTO COMUNE DELL'UNIONE EUROPEA

Presentata da: Gianluca Rocchetti

Coordinatore Dottorato

Relatore

Prof. Andrea Mondini

Prof. Adriano Di Pietro

Esame finale anno 2016

INDICE

CAPITOLO I

LA BUONA AMMINISTRAZIONE SECONDO LA CARTA DI NIZZA: DA PRINCIPIO A DIRITTO INIZIALMENTE RILEVANTE - IN PRIMA APPROSSIMAZIONE - NEI PROCEDIMENTI INTERNI ALLE ISTITUZIONI UE E POI NEI PROCEDIMENTI ESTERNI

1. L'adozione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea 9
2. L'affermazione dei diritti fondamentali nell'ordinamento comunitario..... 10
3. Il ruolo dei principi nell'affermazione dell'unitarietà del diritto comunitario 14
4. L'efficacia della Carta di Nizza..... 15
5. Il diritto ad una buona amministrazione declinato nel diritto al contraddittorio 17

CAPITOLO II

L'ATTUAZIONE DEL TRIBUTO SECONDO I PRINCIPI GENERALI DERIVATI DALLE TRADIZIONI GIURIDICHE NAZIONALI E DAI PRINCIPI COMUNI AGLI STATI MEMBRI: INTERPRETAZIONE FUNZIONALE VERSUS INTERPRETAZIONE LETTERALE

1. L'art. 41 della Carta di Nizza e l'intervenuta codificazione dei principi rinvenibili dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri..... 29
2. Il procedimento di attuazione del tributo fa emergere la naturale tensione che convive nel rapporto autorità libertà: nel diritto UE la disciplina del procedimento muove dalla centralità della persona piuttosto che essere calibrata sul potere pubblico. 32

3. Impostazione del problema e premessa metodologica: l'interpretazione conforme quale strumento capace di ricondurre a sistema le asimmetrie delle discipline formali rinvenibili nei diversi livelli ordinamenti	35
4. Il principio di effettività si pone come “chiave di volta” dell'integrazione giuridica dell'ordinamento domestico e sovranazionale. L'interpretazione funzionale e l'obbligo degli Stati membri di conformare la propria condotta ai principi generali del diritto comunitario: prime osservazioni	37
5. L'incapacità dell'interpretazione letterale e rigidamente agganciata a schemi formalistici di “stare al passo” con una realtà dinamica ed in continua evoluzione che muove verso l'integrazione giuridica degli ordinamenti	39
6. Il ruolo del principio di effettività nella dinamica degli ordinamenti, quale “principio dei principi” cui informare l'evoluzione del rapporto interordinamentale. Detta evoluzione muove nel senso di un'integrazione giuridica crescente tra ordinamento UE e sistema giuridico nazionale, anche a livello di disciplina procedimentale.	
6.1) La funzione del tributo dal punto di vista interno e dell'integrazione economica	41
6.2) Il salto di qualità: dall'integrazione economica all'integrazione giuridica	43
6.3) L'originario ruolo svolto dalla proporzionalità in punto di sviluppo della tutela dei diritti fondamentali in ambito UE: l'effettività non può risolversi nell'annientamento degli interessi nazionali in forza della radicale prevalenza del diritto europeo su quello domestico	44
6.4) La circolarità dei principi procedimentali e i controlimiti alla luce dell'art. 53 della Carta di Nizza.	45
6.4.1) L'art. 53 della <i>Carta dei diritti fondamentali</i> esprime una logica funzionale in cui lo <i>standard</i> di garanzie minime previsto a livello interno e UE deve essere interpretato ed applicato allo scopo di assicurare un'applicazione effettiva di tale tutela.....	47
7. L'integrazione giuridica si risolve nella coerenza delle tutele procedimentali	
7.1) Primi rilievi critici fondati sul dato letterale delle disposizioni.....	49

7.2) L'integrazione giuridica quale condizione necessaria, al pari di quella economica, dell'integrazione politica e socio-culturale dell'UE. L'interpretazione letterale è fonte di discriminazioni irragionevoli e frammenta il sistema delle tutele che si sostanzierebbe in logiche incoerenti con effetti asimmetrici	50
8. L'art 41 riconosce alla persona una posizione giuridica rilevante nella fase di attuazione del tributo.	
8.1) Dalle tradizioni costituzionali comuni al diritto ad una buona amministrazione <i>ex art 41 cit.</i> : la natura di principio generale e di diritto coesiste nel sistema declinato dalle fonti.....	56
8.2) Il diritto ad una buona amministrazione manifesta un diritto individuale garantito dal primato del diritto europeo e dal principio di effettività	58
9. Il raggio d'azione dell'art 41 cit. oltrepassa il supposto limite della fattispecie fiscale domestica investita dal diritto tributario europeo e avvolge anche quella ad esclusiva rilevanza interna	
9.1) Rilievi critici	62
9.1.1) (<i>Segue</i>). Confutazione dei rilievi critici. Il sistema si oppone ad una discriminazione tra persone in ragione del tributo da attuare che si risolverebbe anche in un agire asimmetrico contrario al buon andamento ed imparzialità dell'amministrazione finanziaria.....	63
9.1.2) (<i>Segue</i>). Confutazione dei rilievi critici. In quanto principio generale, il diritto ad una buona amministrazione deve contribuire all'interpretazione comunitariamente orientata di quei principi domestici che ne costituiscono il punto di emersione	67
10. Prime conclusioni.....	73
11. Dopo il Trattato di Lisbona e la creazione di uno spazio giuridico europeo i principi generali, in forza del primato dell'integrato ordinamento europeo, sono posti a supporto della tutela effettiva dei diritti individuali. Concorre a disegnare la tutela del contribuente anche l'estensione delle garanzie previste dall'art. 41 della "Carta" ed il rinvio ai " <i>principi</i> " contenuto nell'art. 1 della L. 241/90. Conclusioni	

11.1) Le residue critiche fondate sulla lettera della legge e loro confutazione.....	75
11.1.1) Dopo il trattato di Lisbona e a seguito dello spazio unico europeo i principi generali si ergono a supporto dei diritti individuali.....	77
11.1.2) L'art. 1 della L. 241/90 esplicita una scelta di campo ed un salto culturale che muove verso l'integrazione giuridica dell'ordinamento attraverso l'apporto dei principi generali dell'ordinamento comunitario. In questo assetto si ridimensiona il vincolo della competenza ed il limite letterale contenuto nell'art. 41 cit.	78

CAPITOLO III

LA PROGRESSIVA CONFORMAZIONE DEI MODELLI PROCEDIMENTALI INTERNI AI DIRITTI PROCEDIMENTALI EUROUNITARI

1. Vigente lo Spazio giuridico europeo integrato, i principi generali sono oggi chiamati a supportare i diritti, piuttosto che le libertà (economiche) fondamentali. L'ordinamento UE dimostra una naturale vocazione dinamica che tende a relativizzare ed adeguare progressivamente i principi di autonomia procedimentale e competenza, favorendo la progressiva conformazione dei modelli procedimentali interni ai diritti procedimentali euro unitari	
1.1) La natura di principio generale evidenzia l'innata e attuale <i>vis expansiva</i> e vincolante del diritto ad una buona amministrazione, oggi codificato nella Carta di Nizza.	83
1.2) Al fine di garantire l'uniformità del sistema, l'ordinamento UE tende a relativizzare ed adeguare progressivamente i principi di autonomia procedimentale e competenza, favorendo, di fatto, la conformazione dei modelli procedimentali interni ai diritti procedimentali eurounitari.	88
2. L'intervenuta nazionalizzazione dei diritti di cui all'art. 41 cit. si muove lungo il sentiero dell'integrazione giuridica. Tale tendenza risulta favorita	

dal principio di leale collaborazione e non è ostacolata dagli artt. 6 della CEDU ed 1 del I Protocollo	93
3. La fonte originaria del diritto fondamentale costituisce la matrice di un imperativo che non può essere radicalmente disatteso nell'ordinamento domestico: è irrilevante che il giusto procedimento sia orfano di una esplicita disposizione letterale di rango costituzionale	99
4. Il difetto di contraddittorio endoprocedimentale e la “possibile” disapplicazione dell’art. 21- <i>octies</i> della L. 241/90	109
5. La supposta irrilevanza del contraddittorio endoprocedimentale <i>ex art</i> 13 L. 241/90. La nullità del provvedimento adottato senza il preventivo contraddittorio	114
CONCLUSIONI	119
BIBLIOGRAFIA	123

CAPITOLO I

LA BUONA AMMINISTRAZIONE SECONDO LA CARTA DI NIZZA: DA PRINCIPIO A DIRITTO INIZIALMENTE RILEVANTE - IN PRIMA APPROSSIMAZIONE - NEI PROCEDIMENTI INTERNI ALLE ISTITUZIONI UE E POI NEI PROCEDIMENTI ESTERNI

1. L'adozione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea

La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, a cui l'art. 6 TUE attribuisce lo stesso valore giuridico dei Trattati, trae origine dalle conclusioni del Consiglio Europeo di Colonia del 3 e 4 giugno 1999, nel quale si riconobbe che la *“tutela dei diritti fondamentali costituisce un principio fondatore dell'Unione Europea ed il presupposto indispensabile della sua legittimità”*, in quella sede si ritenne quindi necessario *“elaborare una Carta di tali diritti al fine di sancirne in modo visibile l'importanza capitale e la portata per i cittadini dell'Unione”*. La Carta, realizzata secondo le modalità precisate nel successivo Consiglio Europeo di Tampere del 15 e 16 ottobre 1999, venne solennemente proclamata a Nizza durante il Consiglio Europeo del 7 – 9 dicembre 2000.

La Carta di Nizza non aveva, in origine, valore vincolante, difatti lo stesso Consiglio Europeo di Nizza, conformandosi alle indicazioni di Colonia del 1999, rinviava ad un momento successivo (ed all'epoca indefinito) la decisione sull'eventualità e sulle modalità di inserimento della Carta nei Trattati. Tale fonte non aveva neppure una portata completamente innovativa, poiché non introduceva diritti nuovi, quanto, piuttosto, si limitava ad esplicitare e a catalogare in un unico testo, una serie di diritti già affermati nei Trattati, negli altri atti dell'Unione e nella giurisprudenza della Corte di Giustizia. Sono chiare, su questo punto, le indicazioni di contenuto fornite dal Consiglio Europeo di Colonia, per il quale la Carta avrebbe dovuto contenere i diritti di libertà ed uguaglianza, nonché i diritti procedurali fondamentali garantiti dalla CEDU e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni degli stati membri, in quanto principi generali del diritto comunitario; i diritti fondamentali riservati ai cittadini dell'Unione; nonché i diritti economici e sociali enunciati nella Carta sociale europea e nella Carta comunitaria dei diritti sociali fondamentali dei lavoratori.

Nonostante non vi fossero elementi innovativi da un punto di vista contenutistico, si è evidenziato che un elemento di sicura novità era rappresentato dalla tecnica redazionale, poiché i redattori della Carta hanno raggruppato i diritti intorno a sei valori fondamentali: dignità, libertà, uguaglianza, solidarietà, cittadinanza e giustizia, oltre alle disposizioni generali e finali.

2. L'affermazione dei diritti fondamentali nell'ordinamento comunitario

La Carta di Nizza cristallizza un catalogo di diritti fondamentali che sono venuti ad affermarsi soprattutto per effetto dell'opera creativa della giurisprudenza della Corte di Giustizia che, a fronte di un iniziale rifiuto ad occuparsi della tutela di tali diritti, a partire dal biennio 1969 – 1970 ha intrapreso la lunga marcia verso l'affermazione dei diritti fondamentali nell'ordinamento UE. Difatti, i Trattati istitutivi delle Comunità Europee, nelle loro versioni originarie, non contenevano alcuna disposizione destinata a tutelare i diritti fondamentali degli individui. A ben vedere, le primigenie disposizioni che sancivano alcune libertà individuali come la libertà di circolazione, il divieto di discriminazione in base alla nazionalità o in base al sesso, erano esclusivamente finalizzate a garantire la parità concorrenziale tra gli operatori economici all'interno del costituendo mercato comune e non, invece, a garantire diritti fondamentali all'individuo in quanto tale. Coerentemente con con tale assetto normativo, la Corte di Giustizia affermò l'irrilevanza nell'ordinamento comunitario dei diritti fondamentali e, di conseguenza, si dichiarò incompetente a garantire il rispetto di siffatti diritti già garantiti dalle norme interne di ciascuno Stato membro di matrice costituzionale¹. A giustificazione di questa iniziale chiusura da parte della Corte di Giustizia rispetto al tema dei diritti fondamentali vi era l'iniziale esigenza di garantire il primato del diritto comunitario su quello interno e la sua uniforme applicazione in tutti gli Stati che allora componevano la Comunità². Difatti, risale al 5 febbraio 1963 la sentenza *Van Gend and Loos*, nella quale la Corte rilevò che il Trattato ha inteso realizzare “*un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale, a favore del quale gli Stati hanno rinunciato, anche se in settori limitati, ai loro poteri sovrani, ordinamento che riconosce*

¹ TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2012

² A. BERNARDI, *Cinque tappe nel processo di costituzionalizzazione dell'Unione Europea. Note di un penalista*, in Riv. It dir. Pubbl. comunit., 2013, 3-4, 551 ss; R. COSIO, *I diritti fondamentali nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in Riv. It. Dir. Lav., 2, 2012, 311ss

come soggetti non soltanto gli Stati membri ma anche i loro cittadini”, con la conseguenza che questi ultimi possono far valere di fronte ai giudici nazionali i diritti che derivano dall’ordinamento comunitario³. Nel successivo 1964, con la sentenza *Costa*, la Corte di Giustizia affermando il primato del diritto comunitario sul diritto interno, ha precisato che, in quanto originato da una fonte autonoma, “il diritto nato dal Trattato non potrebbe, in ragione appunto della sua specifica natura, trovare un limite in qualsiasi provvedimento interno senza perdere il proprio carattere comunitario e senza che ne risultasse scosso il fondamento giuridico della stessa Comunità”. Sicché, una volta affermata la prevalenza del diritto comunitario su quello interno, la Corte di Giustizia si trovò costretta a risolvere le interferenze che si andarono a creare tra il diritto comunitario e i diritti fondamentali protetti dalle Costituzioni nazionali e, in particolare, dovette rispondere alla posizione delle Corti Costituzionali italiana e tedesca che rivendicarono il controllo giurisdizionale residuo sulla normativa della Comunità, minacciando in tal modo l’integrità dell’ordinamento comunitario⁴. A quel punto, a fronte dei contro-limiti eccepiti dagli Stati membri, la Corte di Giustizia non poteva permettere che venisse minacciata la fragile unitarietà del diritto comunitario che stava faticosamente affermando. A ragione di ciò, il 12 novembre 1969, la Corte, con la sentenza *Stauder*, abbandona la propria originaria giurisprudenza sull’irrelevanza dei diritti fondamentali nell’ordinamento comunitario, ed afferma che la tutela dei suddetti diritti, nonostante non fosse espressamente prevista nei Trattati allora vigenti, faceva parte dei principi generali del diritto comunitario poiché ritraibili dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri. Conseguentemente, detta protezione è stata assicurata dalla Corte di Giustizia nell’ambito degli obiettivi dell’allora Comunità Europea⁵. Il *leading case Stauder* ha rappresentato il momento in cui l’ordinamento europeo ha introitato al suo interno la tutela dei diritti fondamentali. Nelle proprie osservazioni alla Corte, la Commissione ravvisò che dal Trattato di Roma si poteva estrarre una embrionale tutela dei diritti fondamentali che venne individuata nel divieto di discriminazioni previsto in via generale nell’articolo 7, appunto, del Trattato Cee⁶. Inoltre, la Commissione riconobbe che il diritto scritto era “integrato dal diritto comunitario non scritto, costituito dai principi giuridici generali dei sei stati membri”. La sentenza *Stauder* ha quindi inaugurato la stagione della tutela dei diritti in

³ TESAURO, *Diritto dell’Unione Europea*, Torino, 2012

⁴ TESAURO, *Diritto dell’Unione Europea*, Torino, 2012

⁵ BIFULCO, CARTABIA, CELOTTO, *Introduzione*, in Id (a cura di), *L’Europa dei diritti*, Bologna, 2001.

⁶ con specifico riferimento al divieto di discriminazione tra produttori agricoli e tra consumatori, nell’articolo 40, n. 3, comma 2, del medesimo Trattato

ambito comunitario, il cui primo nucleo venne individuato sulla base del principio di non discriminazione, positivizzato nel Tratto, e sulla base dei principi generali comuni agli Stati membri. Nella successiva sentenza *Nold* del 1974, la Corte affiancò alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, quali ulteriori fonti da cui attingere la suaccennata tutela dei diritti fondamentali, anche i Trattati internazionali da questi sottoscritti: tra questi Trattati vi era proprio la CEDU. Altresì, in tale sentenza la Corte afferma che “*garantendo la tutela di tali diritti [i diritti fondamentali] è tenuta ad ispirarsi alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e non potrebbe, quindi, ammettere provvedimenti incompatibili con i diritti fondamentali riconosciuti e garantiti dalle costituzioni di tali Stati*”.

A questo punto, una volta ricostruite le fonti da cui la Corte ha tratto ispirazione per la propria giurisprudenza in tema di diritti fondamentali, si è posto il problema di individuare il livello di tutela da attribuire a tali diritti in ambito comunitario. Dalla sentenza *Nold* si scorge che detta tutela non può essere assoluta in quanto sconta il bilanciamento con altri valori fondamentali dell’ordinamento comunitario. Sicché, pur mantenendo un nocciolo duro inscalfibile, i diritti fondamentali devono comunque piegarsi “*a taluni limiti giustificati dagli obiettivi di interesse generale perseguiti dalla Comunità*”⁷.

All’adozione del suddetto criterio minimalista si oppone, dapprima, una difficoltà pratica. In effetti, la Corte di Giustizia sarebbe chiamata a svolgere difficili ed approfondite indagini a livello comparato tra gli ordinamenti degli Stati membri, indagini che, peraltro, si complicherebbero ad ogni allargamento del nucleo dei Paesi membri della Comunità. Inoltre, un tale criterio, oltre che di difficile applicazione, si esporrebbe alla reazione degli Stati membri, poiché non sarebbe idoneo a garantire questi ultimi sul rispetto dei livelli di sviluppo dei principi e dei diritti fondamentali garantiti dagli ordinamenti nazionali da parte delle fonti comunitarie e, in ultima analisi, risulterebbe non adeguato a favorire il riconoscimento del primato del diritto comunitario su quello interno⁸. Tant’è che nella successiva sentenza *Hauer* la Corte di Giustizia ha rivendicato la possibilità di modellare la protezione dei diritti fondamentali in armonia con gli obiettivi e la struttura della Comunità: “*eventuali questioni relative alla violazione dei diritti fondamentali mediante atti emanati dalle istituzioni della Comunità possono essere valutate unicamente alla stregua del diritto comunitario. Il*

⁷ BERNARDI, *Cinque tappe nel processo di costituzionalizzazione dell’Unione Europea. Note di un penalista*, in Riv. It. Dir. Pubbl. comunit., 2013, 551

⁸ BERNARDI, *Cinque tappe nel processo di costituzionalizzazione dell’Unione Europea*, cit.

richiamo a criteri di valutazione speciali, propri della legislazione o del sistema costituzionale di uno Stato membro, incrinerebbe inevitabilmente l'unità del mercato comune e comprometterebbe la coesione della Comunità, giacché menomerebbe l'unità e l'efficacia del diritto comunitario". Ciò che la Corte vuole evitare è ledere l'unità del diritto comunitario e, quindi, in definitiva, salvaguardare l'unicità stessa del mercato comune. La Corte di Giustizia, in materia di diritti fondamentali, ha quindi tratto ispirazione sia dalle Costituzioni degli Stati nazionali che dalla CEDU, finendo per assicurare un nocciolo di tutela inscalfibile suo proprio, frutto del bilanciamento dei valori tipici dell'ordinamento comunitario⁹. E' evidente il ruolo creativo svolto dalla Corte in punto di diritti fondamentali. In effetti, l'unico parametro normativo capace di legittimare il rinvio alle tradizioni costituzionali comuni era dato dal riferimento ai *"principi generali comuni ai diritti degli stati membri"* contenuto nell'articolo 215 del Trattato di Roma. Disposizione che però concerneva la responsabilità extra-contrattuale della Comunità e non la materia dei diritti fondamentali. Ulteriori riferimenti ritraibili dal Trattato erano: (i) l'articolo 164, che chiamava la Corte di Giustizia ad *"assicurare il rispetto del diritto, nell'interpretazione e nell'applicazione del trattato"*; (ii) l'articolo 173, che consentiva alla Corte di annullare gli atti delle istituzioni anche per la *"violazione di qualsiasi regola di diritto relativa alla sua applicazione"*. Stante dunque l'assenza di una specifica disciplina dei diritti fondamentali, non può negarsi il ruolo creativo assunto della Corte di Giustizia nell'individuare le fonti per mezzo delle quali è potuta pervenire ad assicurare la tutela di tali diritti.

Senonché, è proprio grazie a questo apporto creativo della Corte nell'affermare la tutela dei diritti fondamentali che le Istituzioni comunitarie – dichiarazione congiunta, Assemblea, Consiglio e Commissione del 5 aprile 1977 – hanno potuto affermare che i diritti fondamentali sgorgano nel comparto "eurounitario" dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri e dalla CEDU. Tuttavia, solo con l'articolo 6 del Trattato di Maastricht si è espressamente riconosciuta in una disposizione scritta la protezione dei diritti fondamentali in ambito europeo: *"L'Unione rispetta i diritti fondamentali quali sono garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, e quali risultano dalle tradizioni costituzionali comuni degli stati membri, in quanto principi generali del diritto comunitario"*. E' evidente come la suddetta norma richiami espressamente le medesime fonti impiegate dalla

⁹ BIFULCO, CARTABIA, CELOTTO, *Introduzione*, in Id (a cura di), *L'Europa dei diritti*, Bologna, 2001.

Corte nella giurisprudenza in materia di diritti fondamentali. Potrebbe dunque affermarsi che l'articolo 6 inserito a Maastricht già cristallizzava, tra le disposizioni del Trattato, la tutela dei diritti fondamentali quale risulta dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

3. Il ruolo dei principi nell'affermazione dell'unitarietà del diritto comunitario

Da quanto illustrato precedentemente emerge che la tutela dei diritti fondamentali ha rappresentato una soluzione strumentale necessaria all'affermazione dell'unitarietà e della primazia del diritto comunitario su quello degli Stati membri ed abbia avuto, come ultima finalità, quella di garantire l'unicità del mercato comune. Non v'è dubbio, difatti, che l'affermazione delle teorie dei controlimiti da parte delle Corti Costituzionali nazionali (in particolare, di quelle italiana e tedesca), in risposta ad un originario rifiuto della Corte di Giustizia di sindacare il rispetto dei diritti fondamentali nell'ordinamento comunitario, avrebbe minato in radice l'unicità del diritto sovranazionale. Tuttavia, una volta che tali principi comuni passano dagli ordinamenti nazionali in quello comunitario gli stessi assurgono al rango di principi generali che per effetto del primato e dell'effettività della tutela, divengono azionabili dai singoli grazie anche a quanto stabilito nel caso *Van Gend and Loos*¹⁰. Ciò determina due effetti: la ricaduta di detti principi generali rielaborati dalla Corte nei singoli ordinamenti degli Stati membri, contaminandoli; (ii) l'assunzione del ruolo di fonte vincolante che va oltre la funzione di orientare l'interprete e di colmare le lacune dell'ordinamento interno tipica dei principi comuni domestici¹¹. In conseguenza di questa evoluzione, diveniva di fondamentale importanza garantire il principio fondamentale della certezza del diritto¹². Necessità recepita dal Consiglio Europeo di Colonia del 1999 cui segue la Carta di Nizza.

¹⁰ DI PIETRO, *Introduzione*, in DI PIETRO, TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013

¹¹ DI PIETRO, *Introduzione*, cit.

¹² CORSALE, *Certezza del diritto. I. Profili teorici*, in Enc. Giur. Treccani, Roma, 1988, vol. VI, GIANFORMAGGIO, *Certezza del diritto*, in Dig. Disc. Priv., Sez. Civ., Torino, 1988

4. L'efficacia della Carta di Nizza

Nonostante, mediante la Carta di Nizza, si intendesse rendere palesi i diritti attribuiti dall'ordinamento europeo, la sua approvazione dovette scontrarsi con la tendenza degli Stati nazionali a conservare e proteggere il proprio sistema di tutela dei diritti fondamentali e le proprie competenze nei confronti della Comunità¹³. Sono sintomatiche di una siffatta ritrosia degli Stati nazionali sia la specifica previsione che la Carta di Nizza non può ampliare le competenze già attribuite alla Comunità, sia l'originaria natura non vincolante della stessa Carta, la quale, difatti, solo dopo le modifiche apportate dal Trattato di Lisbona è andata ad acquisire lo stesso valore giuridico dei Trattati. Tuttavia, nonostante la Carta non avesse, in origine, valore giuridico vincolante, indubbio è stato il suo immediato valore politico. Infatti, le Istituzioni europee hanno immediatamente tenuto fede all'obbligo di rispettare la Carta nel processo decisionale, al punto che la Commissione ha istituito delle apposite procedure interne per mezzo delle quali realizzare un controllo preventivo sul rispetto dei diritti resi palesi nella Carta¹⁴. Da un punto di vista giuridico, invece, la Carta consente di superare tutte le perplessità legate al conflitto con la certezza del diritto che la tutela meramente giurisprudenziale dei diritti fondamentali aveva comportato nell'ordinamento comunitario¹⁵. Tuttavia, essendo almeno in origine formalmente sprovvista di valore giuridico autonomo, la Carta veniva ricondotta nell'ambito degli strumenti di *soft law*, la cui utilità era quindi limitata a fini interpretativi¹⁶. Invero, parte della dottrina tentò di sostenere l'immediata obbligatorietà giuridica della Carta, avvicinandola alle decisioni di cui all'articolo 249 Tce¹⁷ e ritenendola vincolante almeno per le Istituzioni che l'avevano adottata, ovvero per la Corte di Giustizia, interpretandola come fonte atipica o come base per la formazione di una consuetudine europea in tema di diritti fondamentali¹⁸.

¹³ TIBERI, *La questione dell'adesione della Comunità alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo al vaglio della Corte di giustizia*, in Riv. It. Dir. Pubbl. Comunit., 1997, 437 ss.; BIFULCO, CARTABIA, CELOTTO, *Introduzione*, in Id (a cura di), *L'Europa dei diritti*, Bologna, 2001.

¹⁴ FERRARI - MONTANARI, *I diritti nel processo di costituzione europea*, in Dir. Pubbl. Comunit. Europ., 2003, 1714 ss.; VILLANI, *I diritti fondamentali tra Carta di Nizza, Convenzione europea dei diritti dell'uomo e progetto di Costituzione europea*, in Dir. Un. Europ., 2004, 78 ss.

¹⁵ VILLANI, *I diritti fondamentali*, cit.

¹⁶ ROSSI, *La Carta dei diritti come strumento di costituzionalizzazione dell'ordinamento comunitario*, in Quad. Cost., 2002, 566.

¹⁷ DE SIERVO, *L'ambigua redazione della Carta dei diritti fondamentali nel processo di costituzionalizzazione dell'Unione Europea*, in Dir. Pubbl., 2001, 55.

¹⁸ MASTROIANNI, *Il contributo della Carta europea alla tutela dei diritti fondamentali nell'ordinamento comunitario*, in Cass. Pen., 2002, 1873

Infine, sebbene i tentativi della dottrina di attribuire alla Carta un valore giuridico vincolante non possano dirsi accolti, non sono mancati i riferimenti al suo contenuto da parte di alcuni giudici nazionali, degli Avvocati generali della Corte e della stessa Corte di Giustizia¹⁹. Difatti, nella causa C-173/99 *BETCU*, vertente in materia di diritto fondamentale alle ferie annuali retribuite, l'Avvocato generale Tizzano, al fine di affermare l'esistenza di un siffatto diritto come diritto sociale fondamentale, fece esplicito riferimento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Certamente l'Avvocato non ignorava che la Carta, all'epoca dei fatti di causa, non fosse ancora dotata di valore giuridico vincolante; ciò, non di meno, egli valorizzò lo spessore ricognitivo indiscutibilmente attribuito alla Carta, per il quale essa si poneva come strumento di codificazione di diritti già esistenti in ambito comunitario. Anche il Tribunale di primo grado non mancò di effettuare riferimenti alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea nelle controversie che venne chiamato a decidere. Anzi, proprio la sentenza del 30 gennaio 2002, causa T-54/99 *Max Mobil*, pronunciata dal Tribunale, rappresenta il primo caso in cui la giurisprudenza comunitaria effettua un riferimento ai diritti recepiti dalla carta per risolvere una controversia sottoposta alla sua giurisdizione. Difatti, il Tribunale, nella propria sentenza in tema di diritto ad una buona amministrazione, oltre alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, richiama l'articolo 41 della Carta di Nizza nella parte in cui conferma che *“ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione”*. Così un elemento di apparente iniziale debolezza della Carta di Nizza, ossia il suo valore ricognitivo, divenne, invece, un elemento a favore della Carta: proprio in ragione della sua funzione di trascrizione e consolidamento di diritti fondamentali già presenti nell'ordinamento comunitario, essa non poteva essere ignorata nella soluzione delle cause che coinvolgevano i diritti fondamentali.

La Corte di Giustizia non recepì immediatamente l'orientamento proposto dall'Avvocato generale e dal Tribunale, non di meno, questo iniziale approccio formale della Corte ai contenuti della Carta venne abbandonato nelle successive sentenze C-540/03 *Parlamento/Consiglio* e C-432/05 *Unibet*. Difatti, nella causa C-540/03 *Parlamento/Consiglio* vertente in materia di diritto al ricongiungimento familiare dei figli minori dei cittadini dei Paesi terzi, la Corte di Giustizia ha affermato che *“se è pur vero che la Carta non costituisce*

¹⁹ CELOTTO - PISTORIO, *L'efficacia giuridica della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (rassegna giurisprudenziale 2001 – 2004)*, in Giur. It.

uno strumento giuridico vincolante, il legislatore comunitario ha tuttavia inteso riconoscerne l'importanza affermando, al secondo considerando della direttiva [dir. 2003/86/CE] che quest'ultima rispetta i principi riconosciuti non solamente dall'articolo 8 della CEDU, bensì parimenti dalla Carta". Peraltro, la Corte ha riconosciuto, così aderendo all'impostazione dell'Avv. Tizzano nella precedente causa C-173/99 *BETCU*, che l'obiettivo principale della Carta è quello di "riaffermare i diritti derivanti in particolare dalle tradizioni costituzionali e dagli obblighi internazionali comuni agli Stati membri, dalla CEDU, dalle carte sociali adottate dall'Unione e dal Consiglio d'Europa, nonché dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo". Analogamente, nella causa C-432/05 *Unibet*, in materia di diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva, la Corte ha riconosciuto che, secondo giurisprudenza costante, il principio di tutela giurisdizionale effettiva costituisce un principio generale di diritto comunitario, che deriva dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, che è sancito dagli articoli 6 e 13 della CEDU e, inoltre, "è stato ribadito anche dall'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea". Può affermarsi, dunque, che negli anni in cui la Carta di Nizza non aveva valore vincolante, la Corte di Giustizia vi ha fatto riferimento proprio al fine di palesare l'esistenza di diritti già attribuiti ai singoli dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e dalla CEDU. Difatti, tanto nelle indicazioni dell'Avvocato generale Tizzano, quanto nelle successive sentenze della Corte, il riferimento alla Carta di Nizza è sempre affiancato alla fonte da cui i diritti ivi riaffermati vengono tratti: le tradizioni comuni e la CEDU.

5. Il diritto ad una buona amministrazione declinato nel diritto al contraddittorio.

L'articolo 41 della Carta di Nizza cristallizza il diritto alla buona amministrazione, il quale si articola nel diritto al contraddittorio, vale a dire nel diritto ad essere ascoltati prima che nei propri confronti venga adottato un provvedimento lesivo, nel diritto di accesso al fascicolo del procedimento e nell'obbligo di motivazione delle decisioni amministrative²⁰. Il diritto ad una buona amministrazione, analogamente agli altri diritti resi espliciti dalla Carta, è il risultato di un'elaborazione giurisprudenziale da parte della Corte di Giustizia iniziata negli anni settanta del secolo scorso. Le prime pronunce sono state rese nell'ambito dei procedimenti interni e in

²⁰ PIRODDI, *Commento all'art. 41*, in POCAR – BARUFFI (a cura di) *Commentario breve ai Trattati dell'Unione Europea*, Padova, 2014

particolare in tema di licenziamento di dipendenti delle Istituzioni comunitarie. I principi elaborati in tali ambiti sono stati poco dopo estesi alle decisioni della Commissione in materia di concorrenza e *antidumping*. Successivamente, il principio della buona amministrazione ha investito l'intero ordinamento comunitario, quindi, per quanto di interesse, il settore doganale e della fiscalità armonizzata.

Il diritto ad essere sentiti prima di subire un provvedimento lesivo dei propri interessi è stato affermato in un primo momento in riferimento ai procedimenti interni all'amministrazione comunitaria²¹ e, in particolare, in occasione di un ricorso alla Corte di Giustizia per l'impugnazione di un provvedimento di licenziamento disciplinare di un dipendente della Comunità²².

Difatti, nella sentenza 4 luglio 1963, causa C-32/62, *Alvis c. Consiglio*, la Corte di Giustizia, anche sulla scorta delle conclusioni dell'Avvocato generale, ha riconosciuto l'esistenza di un principio di diritto amministrativo in forza del quale ogni pubblica amministrazione, prima di adottare un provvedimento disciplinare nei confronti dei propri dipendenti, deve porli in grado di difendersi dagli addebito loro mossi. Tuttavia, ha escluso che la violazione di un siffatto principio determinasse la nullità del provvedimento emesso. Difatti, nella stessa sentenza, la Corte ha riconosciuto che la trasgressione dell'autorità amministrativa all'obbligo del previo contraddittorio con il dipendente soggetto ad un provvedimento disciplinare non determina l'illegittimità del provvedimento stesso, poiché al dipendente è data la possibilità, in mancanza di contraddittorio, di impugnare il provvedimento lesivo. Appare quindi potersi affermare che l'esperimento dell'azione giudiziale sani l'intervenuta violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale da parte di una pubblica amministrazione. Il soggetto leso dal provvedimento potrà svolgere le proprie difese davanti ad una autorità giurisdizionale terza ed imparziale. Sembra dunque che in un primo momento la tutela assicurata dal contraddittorio, quale manifestazione del diritto di difesa, possa essere rinviata al processo. E' abbastanza evidente l'originaria matrice processuale del contraddittorio endoprocedimentale.

²¹ J. SCHWARZE, *Legal protection by and within the administrative procedure. Some observation on the legal situation in German and European Community law*, in A. MASSERA (a cura di), *Le tutele procedurali. Profili di diritto comparato*, Napoli, 2007; FRANCHINI, DELLA CANANEA, *I principi dell'amministrazione europea*, Torino,

²² Fatti di causa C-32/62

Pertanto, alla luce della prima sentenza della Corte in materia di diritto al contraddittorio preventivo come aspetto del principio della buona amministrazione, sembrano trovare fondamento, almeno nella primissima fase in cui il diritto alla buona amministrazione si andava affermando, le tesi di coloro che ravvisavano nella buona amministrazione un principio generale a cui tutte le istituzioni e gli organi dell'Unione avrebbero dovuto ispirare la propria azione. Il limite di tale prima ricostruzione del diritto al contraddittorio era quella che la sua violazione²³ non determinasse l'annullamento del provvedimento lesivo qualora lo stesso diritto fosse garantito nel processo. Siffatta tesi ha resistito almeno in parte della giurisprudenza comunitaria fino in tempi relativamente recenti⁽²⁴⁾⁽²⁵⁾. E' poi interessante

²³ A. SERIO, *Il principio di buona amministrazione procedurale. Contributo allo studio del buon andamento nel contesto europeo*, Napoli, 2008; C. FRANCHINI, *Giustizia e pienezza della tutela nei confronti della pubblica amministrazione*, in AA.VV., *Il diritto amministrativo oltre i confini*, Milano, 2008.

²⁴ Cfr., conclusioni dell'Avvocato generale Maduro, 21 ottobre 2004, causa C-241/02, *Commissione c. Max Mobil Telekomunikation*; Tribunale I grado, sent. 30 gennaio 2002, causa T-54/99 *Max Mobil Telekomunikation*;

²⁵ Tale tendenza sembra essere stata abbandonata di recente dalla giurisprudenza UE. Per gli opportuni approfondimenti si rinvia al Capitolo III. In realtà attualmente il diritto al contraddittorio deve essere esercitato, anche alla luce della più recente giurisprudenza della Corte di giustizia, nel procedimento prima che nel processo: *“il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento instaurato a carico di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo, in particolare, in un procedimento che può portare alla comminazione di sanzioni, costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario. Da tale principio discende che chiunque possa vedersi infliggere una sanzione sia messo in condizione di far conoscere utilmente il proprio punto di vista sugli elementi presi in considerazione dalla Commissione per infliggere la sanzione e di fornire ogni prova utile per la sua difesa (v., in questo senso, sentenze 29 giugno 1994, causa C-135/92, Fiskano/Commissione, Racc. pag. I-2885, punti 39 e 40, come pure 21 marzo 1990, causa C-142/87, Belgio/Commissione, detta «Tubemeuse», Racc. pag. I-959, punti 46 e 47)”* (Sentenza della Corte del 23 settembre 2003, Causa C-78/01, (Bundesverband Güterkraftverkehr und Logistik eV (BGL), paragrafo 52). Questo orientamento è stato da ultimo confermato dalla più recente giurisprudenza della Corte di Giustizia (Sentenza della Corte del 23 settembre 2003, Causa C-78/01, (Bundesverband Güterkraftverkehr und Logistik eV (BGL), paragrafo 52): *“29 Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento è attualmente sancito non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'articolo 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 2 del citato articolo 41 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo (sentenza M., EU:C:2012:744, punti 82 e 83). Orbene, occorre rilevare che, siccome la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea è entrata in vigore il 1° dicembre 2009, essa non si applica in quanto tale ai procedimenti che hanno portato a intimazioni di pagamento datate 2 e 28 aprile 2005 (v., per analogia, sentenza Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, punto 25). 30 In forza di tale principio, che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo (sentenza Sopropé, EU:C:2008:746, punto 36), i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione (sentenza Sopropé, EU:C:2008:746, punto 37)”*. Ed ancora *“A tale proposito, occorre rammentare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione (v., in particolare, sentenze del 28 marzo 2000, Krombach, C-7/98, Racc. pag. I-1935, punto 42, e del 18 dicembre 2008, Sopropé, C-349/07, Racc. pag. I-10369, punto 36). Nel caso di specie, per quanto riguarda più in particolare il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento, che costituisce parte integrante del citato principio fondamentale (v., in tal senso, in particolare sentenze del 9 novembre 1983, Nederlandsche Banden-Industrie-Michelin/Commissione, 322/81, Racc. pag. 3461, punto 7, e del 18 ottobre 1989, Orkem/Commissione, 374/87, Racc. pag. 3283, punto 32), esso*

notare la diversa opinione dell'Avvocato generale che ha manifestato una maggiore propensione rispetto a quella della Corte in punto di contraddittorio: il primo ne ha riconosciuto un'operatività minima a garanzia dei singoli avverso il potere discrezionale dell'Amministrazione, mentre la seconda ne ha rifiutato l'azionabilità in giudizio poiché il contraddittorio processuale già garantiva a sufficienza le prerogative dei singoli.

Se ne deduce, quindi, che il contraddittorio endoprocedimentale ed il più generale principio di buona amministrazione veniva interpretato dalla Corte di Giustizia come principio a protezione del diritto di difesa dei soggetti potenzialmente pregiudicati da una decisione dell'Amministrazione e non, come principio guida dell'attività dell'Amministrazione stessa: solo in questo senso si spiega la non giustiziabilità della violazione del contraddittorio endoprocedimentale qualora, come nel caso affrontato dalla Corte, la disciplina del processo avesse garantito la pienezza della difesa del soggetto leso dal provvedimento dell'Amministrazione.

Le prime applicazioni in giudizio del principio di buona amministrazione si sono poi avute nel settore della concorrenza, poiché fin dalle origini dell'esperienza comunitaria, proprio nel settore della concorrenza sono state attribuite competenze proprie alla Commissione²⁶, che hanno contribuito a definire un prototipo del procedimento amministrativo comunitario²⁷.

Difatti, in attuazione degli articoli 85 e 86 del Trattato di Roma è stato adottato il Regolamento CEE del 1962, n. 17²⁸, allo scopo di provvedere all'applicazione uniforme, nell'ambito del mercato comune, di detti articoli e ad autorizzare la Commissione ad emanare decisioni rivolte ad imprese o ad associazioni di imprese per fare cessare le infrazioni degli stessi, nonché sull'uniforme applicazione delle esenzioni previste dall'articolo 85, paragrafo 3.

Per quanto riguarda le infrazioni ai suddetti articoli 85 e 86 alla Commissione venne attribuito il potere di svolgere accertamenti presso le imprese e le associazioni di imprese, durante i quali gli agenti della Commissione erano autorizzati a controllare ed estrarre copia dei

è attualmente sancito non solo negli articoli 47 e 48 della Carta, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'articolo 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione".

Cfr., SERIO, *Il principio di buona amministrazione procedurale*, cit.

²⁶ Inserisci testo art. 85 86 TCE e reg. 1962/17

²⁷ E. CHITI ET. ALT., *Diritto amministrativo europeo, casi e materiali*, Milano, 2008 p. 120

²⁸ In G.U.C.E. n. 13 del 21 febbraio 1962

documenti aziendali ed a richiedere spiegazioni alle imprese le quali erano obbligate a sottoporsi agli accertamenti ordinati dalla Commissione. Alla Commissione era inoltre attribuito il potere di sanzionare le imprese mediante l'irrogazione di ammende o di penali di mora²⁹.

Il regolamento 1962, n. 17³⁰, attribuiva alla Commissione la competenza esclusiva a dichiarare inapplicabili le disposizioni dell'articolo 85, paragrafo 3, del Trattato di Roma e, a tal fine, autorizzava la Commissione a raccogliere tutte le informazioni necessarie presso i Governi e le autorità competenti degli Stati membri e presso le imprese o le associazioni di imprese. Peraltro, qualora le imprese o le associazioni di imprese avessero ottenuto la dichiarazione di esenzione tramite indicazioni inesatte o con frode, ovvero in caso di abuso dell'esenzione, di violazione di oneri imposti dalla dichiarazione o di modifiche nella situazione di fatto relativa ad un elemento essenziale della dichiarazione, il Regolamento 1962, n. 17, attribuiva alla Commissione il potere di revocare o modificare la dichiarazione di esenzione, ovvero di vietare agli interessati determinati comportamenti.

Ai fini dell'affermazione del principio di buona amministrazione e, in particolare, del principio del contraddittorio, il regolamento 1962, n. 17, prevedeva esplicitamente che la Commissione, prima di ogni decisione, avrebbe dovuto consentire alle imprese e alle associazioni di imprese coinvolte, di manifestare il proprio punto di vista in riferimento agli addebiti contestati. Inoltre, sempre lo stesso provvedimento, concedeva alla Commissione la facoltà di sentire individui e persone giuridiche. Per contro, agli individui e alle persone giuridiche che avessero dimostrato di avere interesse nel procedimento veniva attribuito il diritto di essere sentite dalla Commissione.

Al fine di rendere effettivo il diritto attribuito ai suddetti soggetti interessati ad essere sentiti prima dell'adozione da parte della Commissione di una decisione ad essi pregiudizievole,

²⁹ Le prime venivano irrogate qualora le imprese avessero ostacolato la verifica, fornito informazioni false, violato le disposizioni degli articoli 85 e 86 e, infine, in caso di violazione di un onere imposto dalla Commissione al fine di beneficiare dell'esenzione dall'applicazione dell'articolo 85, paragrafo 1; le seconde, invece, venivano irrogate al fine di costringere le imprese a porre fine ad un'infrazione agli articoli 85 e 86 o ad un'azione vietata da una decisione della Commissione, a fornire in maniera completa ed esatta un'informazione richiesta e, infine, a sottoporsi ad un accertamento ordinato dalla Commissione

³⁰ Sostituito dal Regolamento (CE) del Consiglio n. 2003/1, del 16 dicembre 2002 [in G.U.C.E. L1 del 4 gennaio 2003]

venne emanato il Regolamento 1963, n. 99, della Commissione del 25 luglio 1963³¹, relativo alle audizioni previste dall'articolo 19, paragrafi 1 e 2, del regolamento 1962, n. 17.

Per quanto riguarda l'attuazione del diritto ad essere sentiti, il regolamento 1963, n. 99, prevede all'articolo 4 che le imprese e le associazioni d'impresе destinate di addebiti da parte della Commissione: manifestino, per iscritto e nel termine fissato, il proprio punto di vista sugli addebiti ricevuti; espongano tutti gli argomenti utili per la loro difesa; allegino i documenti utili per fornire la prova dei fatti esposti, domandino di sentire persone in grado di confermare i fatti esposti e, infine, possano chiedere di essere ammessi a svolgere osservazioni orali.

A fronte del diritto attribuito alle imprese ed alle associazioni di imprese ad essere sentite prima di ricevere un provvedimento pregiudizievole, l'articolo 4 del regolamento 1963, n. 99, impone alla Commissione, nel decidere se adottare la decisione pregiudizievole, di prendere in considerazione soltanto quegli addebiti sui quali le imprese e le associazioni di imprese, contro cui la decisione dovrebbe essere diretta, hanno avuto modo di manifestare il proprio punto di vista.

Tuttavia, si potrebbe porre il problema dell'effettività del diritto delle imprese e delle associazioni di imprese ad essere sentite prima di subire un provvedimento lesivo, poiché alla luce della precedente giurisprudenza della Corte di Giustizia, sentenza 4 luglio 1963, causa C-32/62, *Alvis c. Consiglio*, la Corte aveva, da un lato, riconosciuto l'esistenza del diritto al contraddittorio endoprocedimentale, dall'altro lato, ne aveva escluso la sua invocabilità in giudizio poiché la violazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale (preventivo) veniva sanata dal (successivo) contraddittorio processuale.

La questione si pose nella causa C-17/74, avente ad oggetto la domanda di annullamento parziale della decisione della Commissione del 21 dicembre 1973, mediante la quale quest'ultima negava all'associazione di imprese *Transocean Marine Paint Association*, attiva nel settore della produzione e della distribuzione di vernici speciali per navi, la proroga

³¹ In G.U.C.E. n. 127 del 20 agosto 1963

decennale dell'esenzione dall'applicazione dell'articolo 85, paragrafo 1, ottenuta nel 1967 e in scadenza il 31 dicembre 1972³².

L'Avvocato Generale riconobbe che negli ordinamenti di alcuni Paesi membri vigeva un principio secondo cui l'autorità amministrativa prima di esercitare in senso pregiudizievole ad un determinato soggetto il potere attribuitole dalla legge, sarebbe stata tenuta, in linea di massima, a sentire quanto l'interessato avrebbe avuto da dire e ciò anche se la legge non lo avesse stabilito espressamente. L'Avvocato generale, di nazionalità inglese, riconobbe che nell'ordinamento britannico un siffatto principio esisteva da secoli, era saldamente affermato e veniva applicato quotidianamente. Invero, il principio *audi alteram parte* o *audiatur et altera pars* apparteneva, nell'ordinamento inglese, ai *principi di diritto naturale*, mentre, nei paesi di lingua francese avrebbe potuto essere ricondotto ai *principi generali del diritto*.

L'Avvocato generale individuava l'applicazione originaria del principio nella sentenza del giudice Byles, causa *Cooper c. Wandsworth Board of Works* (1863), in cui venne affermato che *anche qualora la legge (statuto) non stabilisca espressamente che deve essere sentito l'interessato, il giudice dovrà colmare questa lacuna applicando il diritto non scritto (common law)*.

L'Avvocato generale svolse poi una ricognizione dell'esistenza del suddetto principio in altri ordinamenti giungendo alla conclusione che il diritto al contraddittorio esisteva ed era applicato negli ordinamenti scozzesi, tedesco ed irlandese, mentre era sconosciuto in quello italiano. Più complessa, invece, era la situazione nell'ordinamento francese, ove il principio si andava affermando ma la sua portata non era ancora determinata, la stessa cosa stava avvenendo negli ordinamenti di Belgio e Lussemburgo.

All'esito della rassegna sull'esistenza e sull'applicazione del diritto ad essere sentiti prima di subire un provvedimento amministrativo lesivo, l'Avvocato generale concluse che il diritto al

³² La Commissione, invece, negava la proroga *sic et simpliciter* dell'esenzione, subordinandola al rispetto di condizioni più restrittive di quelle previste dalla decisione originaria, tuttavia l'associazione di imprese ricorrente lamentava che gli addebiti in base ai quali la Commissione ha adottato le condizioni più restrittive non erano stati comunicati all'associazione stessa e quindi non erano stati oggetto di contraddittorio preventivo in violazione degli articoli 2, n. 1, e 4 del regolamento 1963, n. 99. L'Avvocato generale Jean Pierre Warner, nelle conclusioni presentate il 19 settembre 1974, ha negato che le norme che i ricorrenti pretendevano di attivare avessero rilevanza in giudizio, poiché gli articoli 2, 3 e 4 del regolamento 1963, n. 99 si riferivano esclusivamente agli addebiti che possono determinare un rifiuto dell'esenzione ai sensi dell'articolo 85, n. 3, e non alle condizioni ed oneri alle quali la concessione dell'esenzione può essere subordinata. L'Avvocato Generale, nonostante non avesse ritenuto invocabili in giudizio gli 2, 3 e 4 del regolamento 1963, n. 99,

contraddittorio in sede amministrativa rientrava nel termine “*diritto*” a cui si riferiva l’articolo 164 del Trattato e del quale la Corte di Giustizia avrebbe dovuto garantire il rispetto. Pertanto, alla luce di tutto quanto considerato, l’Avvocato generale ritenne sussistere il diritto dell’associazione di imprese ad esprimere il proprio parere circa le disposizioni che la Commissione intendeva adottare e ritenne violato siffatto diritto poiché la Commissione adottò la decisione senza prima concedere all’associazione di imprese la possibilità di essere sentita. Ciò, si badi, nell’assenza di un’esplicita disposizione che garantisse tale diritto al contraddittorio.

La Corte di Giustizia ha deciso la causa C-17/74 con la sentenza del 23 ottobre 1974, nella quale ha sì riconosciuto l’assenza di una disposizione che imponesse alla Commissione di sentire preventivamente i soggetti destinatari della decisione pregiudizievole ma ha sanzionato tale omissione applicando il principio generale del contraddittorio (come ricostruito dall’Avvocato Generale): qualora i provvedimenti della pubblica autorità ledano in maniera sensibile gli interessi dei destinatari, questi ultimi devono essere messi in grado di presentare tempestivamente le loro difese³³. L’emersione di un siffatto principio in materia di concorrenza è comprensibile se solo si ricorda che, proprio in tale materia, alla Commissione sono state attribuite competenze analoghe a quelle di cui godevano le amministrazioni degli Stati nazionali, che quindi hanno reso i procedimenti in materia di concorrenza il prototipo del procedimento amministrativo europeo³⁴.

Invero l’esistenza del principio del contraddittorio era già stata rilevata sia dall’Avvocato generale sia dalla Corte di Giustizia, nella precedente causa C-32/62, *Alvis c. Consiglio*, nella quale, però, si è ritenuta non sindacabile in giudizio la violazione del contraddittorio endoprocedimentale, poiché, siffatta violazione, era stata considerata sanata dall’operare delle garanzie assicurate dal contraddittorio processuale. Quindi gli aspetti originali della causa C-17/74 *Transocean Marine Paint* rispetto alla precedente causa C-32/62, *Alvis c. Consiglio*,

³³ Calata nella particolarità del caso sottoposto al giudizio della Corte, la suddetta norma generale implicava che le imprese avrebbero dovuto essere inequivocabilmente informate in tempo utile dei punti essenziali delle condizioni a cui avrebbero dovuto sottostare per ottenere l’esenzione. Difatti, il potere discrezionale attribuito alla Commissione nello stabilire le modalità alle quali subordinare l’esenzione, non avrebbe potuto essere esercitato senza che siano state preventivamente valutate le osservazioni dell’associazione d’imprese destinataria della decisione, e questo a maggior ragione qualora, come nella fattispecie, le condizioni poste ai destinatari siano piuttosto gravose. La Corte di Giustizia ha quindi annullato parzialmente la decisione della Commissione e, in particolare, nella parte relativa alle condizioni imposte per il rinnovo dell’esenzione che non sono state oggetto di discussione preventiva con l’associazione d’imprese destinataria delle condizioni stesse.

³⁴ E. CHITI ET. ALT., *Diritto amministrativo europeo, casi e materiali*, cit.

possono essere ravvisati nei seguenti elementi: (i) nella puntuale ricognizione svolta dall'Avvocato generale sull'esistenza di un principio generale del contraddittorio comune agli ordinamenti degli Stati membri; (ii) sulla soggezione di tale principio al sindacato della Corte di Giustizia poiché riconducibile al diritto previsto dall'articolo 164 del Trattato di Roma; (iii) sulla giustiziabilità in giudizio della violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale. Detto meglio: la non rinviabile tutela assegnata dal contraddittorio endoprocedimentale alla fase processuale.

Fin dalla sua introduzione nell'ordinamento inglese, pochi dubbi sorgevano sul fatto che il principio del contraddittorio fosse posto a garanzia del diritto di difesa del soggetto destinatario di un provvedimento dell'autorità amministrativa lesivo dei suoi interessi. Su questa linea si è stabilita la Corte di giustizia nella successiva sentenza 11 novembre 1981, causa C-60/81 *IBM c. Commissione*³⁵.

Peraltro, considerato che il procedimento amministrativo comunitario si collocava in un ordinamento nel quale erano assenti (e lo sono tutt'ora, in buona sostanza) i tradizionali strumenti di legittimazione democratica come il controllo parlamentare e la responsabilità ministeriale, il principio del giusto procedimento assunse, nei procedimenti comunitari, una rilevanza particolare³⁶.

Un siffatto ragionamento è stato confermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 21 novembre 1991, causa C-269/90, *Technische Universitat Munchen*, ove si è precisato che qualora le istituzioni comunitarie dispongano di un potere discrezionale, diviene di fondamentale importanza il rispetto nei procedimenti amministrativi delle garanzie offerte dall'ordinamento giuridico comunitario, quali: a) l'obbligo dell'istituzione procedente di esaminare in modo accurato ed imparziale tutti gli elementi rilevanti della fattispecie; b) il diritto dell'interessato a far conoscere il proprio punto di vista; c) il diritto ad una decisione

³⁵ Cfr. Corte di Giustizia, sent. 11 novembre 1981, causa C-60/81 *IBM c. Commissione*, punti 14 e 15: “Questo procedimento è stato concepito al fine di permettere alle imprese interessate di far conoscere il loro punto di vista e di informare la Commissione quanto più compiutamente possibile prima che essa adotti una decisione che possa incidere sugli interessi delle imprese. Esso è inteso a porre in essere, a favore di queste, delle garanzie di procedura, nonché a sancire il loro diritto di essere sentite dalla Commissione, come risulta dall'undicesimo punto del regolamento 17.

E' questo il motivo per cui, conformemente all'art. 19, n. 1, del regolamento n. 17, e onde garantire il rispetto dei diritti della difesa, è necessario attribuire all'impresa interessata il diritto di formulare delle osservazioni, al termine dell'istruttoria, su tutti gli addebiti che la Commissione intende contestarle e, quindi, fornirle tali informazioni con il documento indicato

³⁶ E. CHITI ET. ALT., *Diritto amministrativo europeo, casi e materiali*, cit.

sufficientemente motivata. Sicché, anche se il regolamento 1979, n. 2784 non prevedeva espressamente il diritto del destinatario della decisione ad essere sentito prima che la stessa venisse adottata, la Corte ha ribadito l'esistenza del diritto ad essere sentiti in un procedimento amministrativo che si svolge dinnanzi alla Commissione ed ha precisato che tale diritto consiste nel garantire all'interessato di prendere posizione e di far conoscere la sua opinione sulla rilevanza dei fatti nonché, eventualmente, sui documenti presi in considerazione dall'istituzione comunitaria.

Le conclusioni raggiunte dalla Corte di Giustizia nel caso *Technische Universitat Munchen*, sono state applicate anche dal Tribunale di primo grado nella sentenza 9 novembre 1995, causa T-346/94, *France-Aviation sa c. Commissione*, relativa all'impugnazione del diniego di rimborso di dazi doganali. In siffatta materia, la normativa vigente di cui al regolamento 1993, n. 2454, non prevedeva contatti diretti tra la Commissione ed il soggetto richiedente: a quest'ultimo era consentito di esporre tutti i suoi argomenti solo avanti all'autorità nazionale procedente, la quale, successivamente, avrebbe trasmesso la pratica alla Commissione. Tuttavia, ex articolo 905, n. 2, del regolamento 1993, n. 2454, la Commissione poteva richiedere un supplemento d'istruttoria allo Stato membro procedente che avrebbe visto l'intervento dell'interessato davanti alla Commissione stesa. Il Tribunale si chiese allora se la suddetta richiesta di informazioni costituisse un atto dovuto da parte della Commissione al fine di garantire il diritto dell'interessato ad essere sentito. La soluzione data dal Tribunale, sulla scorta della sentenza della Corte nel caso *Technische Universitat Munchen*, fu positiva, difatti riconobbe che nei procedimenti relativi alla richiesta di rimborso di dazi doganali sussisteva il diritto del richiedente ad essere sentito, e tale diritto trovava origine come limite al potere discrezionale di cui godeva la Commissione in tale materia³⁷.

Nel corso degli anni novanta, quindi, non v'erano più dubbi sull'esistenza di una giurisprudenza costante della Corte di Giustizia e del Tribunale di primo grado, che considerava il rispetto dei diritti della difesa come principio generale del diritto comunitario che doveva essere garantito in qualsiasi procedimento instaurato nei confronti di una persona che avesse potuto concludersi con un provvedimento per quest'ultima lesivo. In particolare, il principio di difesa endoprocedimentale prescrive sia che l'interessato venga messo in condizioni di far conoscere il suo punto di vista sui fatti che gli vengono contestati, sia che

³⁷ Cfr., Tribunale di primo grado, sentenza 9 novembre 1995, causa T-346/94 *France-Aviation*, punti 33 e 34

possa accedere ai documenti sui quali la decisione è stata fondata per prendere posizione sul loro contenuto.

In conclusione, può affermarsi che la giurisprudenza comunitaria ha elaborato, estraendolo dalle tradizioni costituzionali comuni³⁸, un principio generale di diritto comunitario applicabile a prescindere dal fatto che venga garantito o meno da specifiche disposizioni legislative³⁹ o dal fatto che non vi sia un rapporto diretto tra l'interessato e l'amministrazione comunitaria⁴⁰. Tale principio è stato poi inteso in contrapposizione e come limite all'intensità del potere discrezionale che la Commissione poteva esercitare sugli interessi dei singoli. Tuttavia, l'espansione di siffatto principio era destinata ad evolversi e non fermarsi all'applicazione ai soli procedimenti interni alle Istituzioni UE ovvero in grado di coinvolgerle.

Difatti, il 18 dicembre 2008, nella nota sentenza *Sopropé*, causa C-349/07⁴¹, la Corte di Giustizia ha stabilito che quando una normativa nazionale rientra nella sfera di applicazione del diritto comunitario, come la normativa portoghese in materia di recupero dei dazi doganali, la Corte di Giustizia adita in via pregiudiziale deve fornire, al giudice nazionale, tutti gli elementi necessari alla valutazione, da parte di quest'ultimo, della conformità della normativa nazionale ai diritti fondamentali di cui la Corte garantisce il rispetto. Sicché, il principio del contraddittorio deve essere garantito anche davanti all'autorità amministrativa nazionale, qualora il procedimento rientri nella sfera di applicazione del diritto comunitario, come, nel caso prospettato alla Corte, di recupero dei dazi doganali. Tuttavia, in questo caso, la Corte si è limitata a fornire al giudice nazionale tutti gli elementi per la decisione della causa, la quale decisione rimane nella sua esclusiva competenza⁴².

Il diritto di essere ascoltati - e, più in generale, il diritto di partecipare al procedimento - può venire meno solo ove la partecipazione dell'interessato possa avere l'effetto di fare venire

³⁸ Cfr., *supra* causa C-17/74

³⁹ Cfr., *supra* cause C-17/74 e C-296/90

⁴⁰ Cfr., *supra* causa T-346/94

⁴¹ G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2, 2009, 580ss

⁴² In particolare, il giudice nazionale era chiamato a decidere se, alla luce delle circostanze particolari della causa, il termine di otto giorni concesso all'importatore sospettato di avere commesso infrazioni alla normativa doganale, fosse stato sufficiente a consentire all'importatore di essere utilmente ascoltato dalle autorità doganali. Il giudice nazionale deve inoltre valutare se, alla luce del periodo intercorso tra la presentazione delle osservazioni da parte dell'importatore e l'adozione del provvedimento da parte dell'autorità, quest'ultima abbia debitamente tenuto conto delle osservazioni trasmesse (cfr., CGE, 18 dicembre 2008, *Sopropé*, causa C-349/07, pp. 53, 54)

meno la finalità stessa del procedimento⁴³. Qualunque altra eccezione - ivi comprese, in particolare, quelle connesse ad esigenze di efficienza dell'Amministrazione - devono considerarsi riservate solo a c.d. casi limite. Non di poco conto è poi il fatto che la giurisprudenza UE non ha mancato di rilevare, in talune pronunce, che può integrare l'ipotesi di violazione delle forme sostanziali l'omessa partecipazione degli interessati al procedimento⁴⁴. Tuttavia, la sua violazione causava l'invalidità della decisione finale solo se avesse pregiudicato l'efficace difesa della parte in giudizio⁴⁵. Ciò considerato la Corte di Giustizia ha recentemente specificato che il diritto al contraddittorio deve essere garantito solo al termine del procedimento, e quindi nella fase immediatamente antecedente la decisione finale, per contro tale non può essere fatto valere nella fase d'indagine o dell'istruttoria. Sul punto è chiara la sentenza C-276/12 *Sabou*⁴⁶, nella quale la Corte di Giustizia ha distinto, nell'ambito di un accertamento tributario basato sulla richiesta di informazioni transnazionali ai sensi della direttiva 77/799/CEE⁴⁷, tra l'attività d'indagine svolta dall'amministrazione e la sua attività decisionale. L'attività d'indagine, che è stata ricondotta alla richiesta di assistenza e alla ricerca delle informazioni, non è stata ritenuta immediatamente lesiva di una posizione giuridica soggettiva del soggetto indagato, pertanto la Corte ha negato che nell'ambito di tale attività dovesse essere garantito il diritto al contraddittorio. Ne consegue, quindi, che il diritto al contraddittorio ha un ambito di applicazione limitato alla sola fase decisionale del procedimento amministrativo, vale a dire alla fase compresa tra la chiusura dell'istruttoria e l'adozione del provvedimento finale⁴⁸.

⁴³ Si vedano in questo senso le conclusioni dell'Avv. gen. Wamer in causa C-136/79

⁴⁴ Cort Giust. 07.05.1991, causa C-291/89; Cort. Giust. 07.05.1991, causa C-304/89; Cort. Giust. 27.06.1991, causa C-49/88; TYrib. Pr. Gr. 27.04.1995, causa T-12/93;

⁴⁵ PIRODDI, *Commento all'art. 41*, in POCAR – BARUFFI (a cura di) *Commentario breve ai Trattati*, cit.

⁴⁶ Nel caso portato all'attenzione della Corte, il sig. Sabou lamentava la lesione del diritto al contraddittorio poiché l'amministrazione fiscale della Repubblica Ceca aveva esperito la procedura di richiesta di informazioni di cui alla direttiva 77/799/CEE, senza fornirgli una comunicazione preventiva e senza condentirgli di partecipare a tale procedura

⁴⁷ La direttiva 77/799/CEE è stata abrogata e sostituita dalla direttiva 2011/16/UE, tuttavia, quest'ultima, non attribuisce agli individui diritti più ampi di quelli attribuiti dalla precedente, sicché le considerazioni ivi svolte possono essere estese all'attuale quadro normativo. E' doveroso precisare, però, che ai fatti di causa non era applicabile *ratione temporis*, l'articolo 41 della Carta di Nizza

⁴⁸ Cfr., nota adesiva di FERNANDO FERNANDEZ MARIN, *La tutela nazionale del contribuente nello scambio di informazioni*, in *Rass. Trib.*, 6, 2014, 1411ss

CAPITOLO II

L'ATTUAZIONE DEL TRIBUTO SECONDO I PRINCIPI GENERALI DERIVATI DALLE TRADIZIONI GIURIDICHE NAZIONALI E DAI PRINCIPI COMUNI AGLI STATI MEMBRI: INTERPRETAZIONE FUNZIONALE VERSUS INTERPRETAZIONE LETTERALE

1) L'art. 41 della Carta di Nizza e l'intervenuta codificazione dei principi rinvenibili dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri

Nel diritto dell'Unione europea il diritto ad una buona amministrazione è sancito espressamente nell'art. 41 della Carta europea dei diritti⁴⁹, proclamata solennemente a Nizza nel dicembre 2000⁵⁰ (nel proseguo Carta di Nizza) e divenuta giuridicamente vincolante a seguito dell'entrata in vigore, il 1° dicembre 2009, del Trattato di Lisbona.

⁴⁹ Sull'art. 41 della Carta di Nizza si vedano in particolare, oltre a D.U. GALETTA, B. Grzeszick, *Kommentar zu Art. 41 Grundrechtecharta*, in STERN, TETTINGER (a cura di), *Europäische Grundrechtecharta, Kölner Gemeinschafts-Kommentar*, Karl Heymanns Verlag, Kolon, 2006, 661 ss.; H. BAUER, *Das Recht auf eine gute Verwaltung in Europäischen Gemeinschaftsrecht. Inhalt, Anwendungsbereich und Einschränkungsvoraussetzungen des Grundrechts auf eine gute Verwaltung in Artikel 41 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union*, Lang, Frankfurt, 2002; I. BRAIBANT, *La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (témoignages et commentaires de)*, Sevil, Paris, 2001, 211 ss.; R. BIFULCO, in BIFULCO, CARTABIA, CELOTTO (a cura di), *L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, Il Mulino Bologna, 2001, 284 ss.; H-J. BULLINGER, *Das Recht auf eine gute Verwaltung nach der Grundrechtecharta der EU*, in *Festschrift für W. Brohm*, 2002, 25 ss.; L. FERRARI BRAVO, F.M. DI MAJO, A. RIZZO, *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, commentata con la giurisprudenza della Corte di Giustizia CE e della Corte europea dei diritti dell'uomo e con i documenti rilevanti*, Giuffrè Milano, 2001, 154 ss.; M. PANEBIANCO (sotto la direzione di), *Repertorio della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Annotato con i lavori preparatori e la giurisprudenza delle alte Corti europee e della Corte Costituzionale italiana*, Giuffrè, Milano, 2001, 379 ss.

⁵⁰ In generale sulla Carta europea dei diritti cfr., fra i tanti, L. CALIFANO *La costituzione europea e La carta dei diritti fondamentali*, in *Verso la Costituzione europea. Atti dell'incontro di studio (Urbino, 17 giugno 2002)*, Giuffrè, Milano, 2003, 17 ss.; M.P. CHITI, *La Carta europea dei diritti fondamentali: una carta di carattere funzionale?*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, n. 1, 2002, 1 ss.; U. DE SIERVO, *I diritti fondamentali europei e i diritti costituzionali italiani (a proposito della Carta dei diritti fondamentali)*, in G. ZAGREBELSKY (a cura di), *Diritti e Costituzione nell'Unione europea*, Laterza, Roma-Bari, 2003, 258 ss.; J. FAVOREAU, *I garanti dei diritti fondamentali europei*, *ibidem*, 247 ss.; C. GRABENWARTER, *Die Charta der Grundrechte für die Europäische Union*, in *Deutsches Verwaltungsblatt*, 2001, 1 ss.; D. GRIMM, *Il significato della stesura di un catalogo europeo dei diritti fondamentali nell'ottica della critica dell'ipotesi di una Costituzione europea*, *ibidem*, 5 ss.; F. LANCHESTER, *La Carta europea dei diritti fondamentali tra aspirazioni e realtà*, in *Sfera Pubblica e Costituzione europea*, Carocci, Roma, 2002, 71 ss.; M. MAHLMANN, *Die Grundrechtecharta der Europäischen Union*, in *Zeitschrift für Europarechtliche Studien*, 2000, 419 ss.; I. PERNICE, *Eine Grundrechte-Charta für die Europäische Union*, in *Deutsches Verwaltungsblatt*, 2000, 847 ss.; L.S. ROSSI, *La Carta dei diritti come strumento di costituzionalizzazione dell'ordinamento dell'UE*, in *Quaderni costituzionali*, n. 3, 2002, 565 ss.; P. TETTINGER, *Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union*, in *Neue Juristische Vochenschrift*, 2001, 1010 ss.; A. WEBER, *Die Europäische Grundrechtecharta - auf dem Weg zu einer europäischen Verfassung*, in

L'art 6 Tue stabilisce infatti ora, espressamente, che "*L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati*".

Il testo della Carta divenuto impegnativo non è quello adottato a Nizza, bensì la versione perfezionata dal segretariato del Consiglio a suo tempo inserita, come parte seconda, nella Costituzione europea⁵¹. L'unica differenza, per quel che concerne l'art. 41, sta nel fatto che nella versione originariamente confluita nella parte II del Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa il riferimento non cade più sull'"individuo" ma sulla "persona"⁵². Altrimenti detto, i legittimati attivi possono essere tanto le persone fisiche quanto quelle giuridiche⁵³. Si tratta, perciò, di un vero e proprio "*Menschenrecht*"⁵⁴: in questo la previsione va oltre anche rispetto alla proposta originaria formulata dal Mediatore europeo⁵⁵.

Al di là del tenore letterale della disposizione, la comprensione del contenuto effettivo e della estensione dei diritti sanciti dall'art. 41 della Carta di Nizza muove dalla seguente circostanza: le garanzie ivi contenute non nascono certo con la Carta. L'art. 41 cit. rappresenta, infatti, il portato di quelle garanzie di origine pretoria che i giudici dell'Ue avevano innalzato al rango di principi generali del diritto Ue. Le novità di Nizza consiste, perciò, nel fatto di avere cristallizzato queste garanzie in una norma di diritto positivo: resta dunque necessario il

Neue Juristische Wochenschrift, 2000, 537 ss.; ID., *Il futuro della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2002, 31 ss.

⁵¹ È pubblicata in Guue C 303/01 del 14 dicembre 2007 (ripubblicata, insieme al testo consolidato del Tue e del Tdue, in Guue 2010/C 83/02 del 30 marzo 2010, 389 ss.).

⁵² Come è noto, con il Trattato che adottava una Costituzione per l'Europa (firmato a Roma dai Capi di

Stato e di Governo dell'Unione europea nell'ottobre 2004 e mai entrato in vigore) si era optato per una diversa soluzione, consistente nell'inserimento del testo della Carta dei diritti di Nizza all'interno della Costituzione europea, in una apposita Parte seconda intitolata, appunto, alla "Carta dei diritti fondamentali dell'Unione". A questo proposito si rinvia peraltro a J. ZILLER, *La nuova Costituzione europea*, Il Mulino, Bologna, 2003.

⁵³ La modifica è, tuttavia, solo apparente: dal momento che per le versioni francese e inglese - quelle utilizzate dalla Conferenza intergovernativa, come ci riferisce J. ZILLER, *op. cit.*, 141 - la differenza richiamata non sussiste. L'espressione "*Toute personne*" della versione francese ed "*Evrey person*" della versione inglese compare infatti già nel testo originario dell'art 41 della Carta di Nizza. Sicché la discrasia fra le diverse versioni linguistiche del testo originario dell'art. 41 è da attribuirsi senz'altro ad un'erronea traduzione. Sul punto v. D.U. GALETTA, "*Garanzia linguistica*" e diritto amministrativo europeo: fra diritto ad una buona amministrazione e problemi di "*cattiva traduzione*", in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, n. 2, 2005, 321 ss.

⁵⁴ Sul punto GALETTA, GRZESZICK, *op. cit.*, 667.

⁵⁵ Il diritto in questione non era infatti incluso nella originaria lista dei diritti. È solo a seguito dell'audizione, da parte della Convenzione, dell'allora Mediatore europeo Soderman, il 2 febbraio 2000 a Bruxelles, *Public Hearing on the draft Charter of Fundamental Rights of the European Union*, in <http://WWW.ombudsman.europa.eu/home/it/default.htm>, che esso viene inserito. Il Mediatore europeo sottolinea, infatti, nel suo discorso di fronte alla Convenzione, par. 3, che va statuito un vero e proprio "*(...) citizen's right to good administration*" e precisa che "*To include this right in the Charter could have a broad impact on all existing and future Member States, helping to make the 21st century the 'century of good administration'*".

riferimento alla preesistente giurisprudenza per potere comprendere correttamente la portata e l'ambito di applicazione dell'art. 41⁵⁶. È necessario riferirsi, inoltre, anche alla prassi del Mediatore europeo che ha fattivamente contribuito all'elaborazione e formulazione, in ambito Ue, del concetto di buona amministrazione⁵⁷. Il riferimento non può che andare al codice di buona condotta amministrativa⁵⁸ il cui obiettivo è "*di spiegare in maniera il più possibile dettagliata ciò che il diritto alla buona amministrazione menzionato nella Carta significhi nella pratica*"⁵⁹.

Il compito della Carta non era dunque quello di coniare nuovi diritti, ma unicamente quello di operare una ricognizione generale di quelli (diritti) già esistenti nel contesto dell'Unione⁶⁰, avendo riguardo, in particolare, alle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri ed ai diritti sanciti dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo (Cedu)⁶¹. L'obiettivo specifico era quello di dare a questi diritti una maggiore visibilità⁶². Nel rapporto, però, fra le garanzie sancite dall'art. 41 della Carta di Nizza e quelle sancite dall'art. 6 CEDU, appare evidente come la prima si spinga ben al di là⁶³ di quanto non faccia la seconda. Sicché, l'art.

⁵⁶ È infatti lo stesso Testo delle spiegazioni relative al testo completo della Carta (quale figura nel doc. CHARTE 4487/00 CONVENT 50, ripubblicato in Guue, C/303 del 14 dicembre 2007) a fare rinvio, a tale proposito, alla preesistente giurisprudenza della Corte di Giustizia: ivi si legge, infatti, che "L'articolo 41, è basato sull'esistenza di una comunità di diritto, le cui caratteristiche sono state sviluppate dalla giurisprudenza che ha sancito segnatamente il principio della buona amministrazione (cfr. tra l'altro, la sentenza della Corte del 31 marzo 1992, causa C-255/90 P, Burban, Racc. 1992, I-2253, e le sentenze del Tribunale di primo grado del 18 settembre 1995, T-167/94, Nolle, Racc. 1995, pag. II-2589; 9 luglio 1999, T-231/97, New Europe Consulting e altri, (Racc. II - 2403). Le espressioni di questo diritto enunciate nei primi due paragrafi derivano dalla giurisprudenza (cfr. le sentenze della Corte del 15 ottobre 1987, causa 222/86, Heylens, Racc. 1987, pag. 4097, punto 15; del 18 ottobre 1989, causa 374/87, Orkem, Racc. 1989, pag. 3283; del 21 novembre 1991, causa C-269/90, TU Munchen, Racc. 1991, pag. I-5469, e le sentenze del Tribunale di primo grado del 6 dicembre 1994, causa T-450/93, Lisrestal, Racc. 1994, pag. II-1177; 18 settembre 1995, causa T-167/94, Nolle, Racc. 1995, pag. II-258) e, per quanto attiene all'obbligo di motivare, dall'articolo 253 del trattato CE". Il riferimento necessario è, tuttavia, ovviamente, anche a tutta la ulteriore giurisprudenza della Corte di Giustizia (e del Tribunale di primo grado) in argomento.

⁵⁷ In particolare attraverso l'elaborazione del concetto opposto, di cattiva amministrazione, intesa come amministrazione che contempra il mancato rispetto "dei diritti umani, dello Stato di diritto e dei principi di buona amministrazione". Così si legge nella relazione annuale 2003 del Mediatore europeo - Compendio e statistiche, in <http://WWW.ombudsman.europa.eu/home/it/default.htm>. Per approfondimenti si rinvia a D.U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della Pubblica Amministrazione*, in Riv. it. dir. pubbl., n. 3, 2005, 819 ss., par. 8.

⁵⁸ Il cui testo si può facilmente reperire sul sito del Mediatore europeo, all'indirizzo <http://www.ombudsman.europa.eu/resources/code.faces>.

⁵⁹ Così si legge nell'introduzione allo stesso Codice, in <http://www.ombudsman.europa.eu/resources/code.faces>.

⁶⁰ Su tale aspetto determinante si veda più ampiamente *infra*.

⁶¹ M. MAHLMANN, *op. cit.*, 427 s.s.

⁶² anche gli atti del Consiglio europeo di Tampere, in Bollettino Ue, 10/1999, par. I.2.

⁶³ P. TETTINGER, *op. cit.*, cit., 1014 (1011 ss.). Sul rapporto fra Ced e Cedu v. anche ALBER, WIDMAIER, *Die EU-Charta und ihre Auswirkungen auf die Rechtsprechung*, in *EuGRZ*, 2000, 499 ss.

41 rappresenta un esempio concreto ed evidente di come la Carta di Nizza, oltre alla sua funzione puramente ricognitiva, abbia innalzato lo *standard* europeo di tutela dei diritti⁶⁴.

Su questo particolare passaggio ci sarà occasione di tornare diffusamente più avanti.

2) Il procedimento di attuazione del tributo fa emergere la naturale tensione che convive nel rapporto autorità libertà: nel diritto UE la disciplina del procedimento muove dalla centralità della persona piuttosto che essere calibrata sul potere pubblico.

Il procedimento è il luogo in cui il rapporto giuridico che intercorre tra l'amministrazione ed il cittadino emerge⁶⁵ in tutta la sua tensione. Affermazione, questa, che nel settore fiscale assume una connotazione ancora più profonda se solo si ha mente di considerare che il procedimento costituisce il momento attuativo/dinamico del rapporto tributario/potere impositivo. Nel procedimento tributario, dunque, trova la sintesi quella relazione assiologica che si instaura tra diverse antinomie valoriali⁶⁶: da una parte l'interesse fiscale alla riscossione sotteso alla sfera pubblica e, dall'altra, la tutela delle libertà personali (procedimento) riconducibili alla sfera individuale. In questo "luogo", il diritto ad una buona amministrazione scolpito nell'art. 41 della Carta di Nizza si colloca sul crinale della relazione tra libertà ed autorità⁶⁷, quale clausola riassuntiva sul versante del rapporto tra cittadini e amministrazione⁶⁸. Tale diritto, di matrice europea, disvela e sintetizza la dialettica assiologica tra libertà e autorità e si innerva, così, nell'intimo della più fondamentale relazione rinvenibile nell'impianto costituzionale domestico (dei singoli Stati membri). Ciò accade a ragione nel settore fiscale ove la relazione tra sovranità e fiscalità costituisce, dal lato sostanziale del rapporto tributario, ossia, dell'imposizione, un elemento tipizzante degli assetti costituzionali degli Stati membri⁶⁹. Il diritto ad una buona amministrazione di matrice eurounitaria, le sue dimensioni procedimentali e relative al rapporto tra persona ed amministrazione pubblica sembrano mettere a dura prova le raffigurazioni tradizionali

⁶⁴ P.M. Mombauro, *Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union; Ein Bericht in neun Punkten*, in *DOV*, 2001, 595.

⁶⁵ F. Patroni Griffi, *Il procedimento amministrativo ieri oggi e domani*, in *federalismi.it, Rivista di Diritto Pubblico Italiano, Comparato, Europeo, Editoriale – 11 marzo 2015*, n. 5/2015, 7

⁶⁶ P. Boria, *op. cit.*, Giuffrè Editore, Milano, 2010, 3 ss

⁶⁷ Zito, *Le pretese partecipative del privato nel procedimento amministrativo*, Giuffrè, Milano, 1996

⁶⁸ Luca R. Perfetti, *Diritto ad una buona amministrazione, determinazione dell'interesse pubblico ed equità*, in *Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunitario*, 2010, 791

⁶⁹ P. Boria, *op. cit.*, Giuffrè Editore, Milano, 2010, 3 ss

dell'amministrare pubblico⁷⁰. L'attuazione del tributo costituisce dunque, nella sua dimensione dinamica e procedimentale, la cartina di tornasole ovvero la chiave di lettura e di verifica delle trasformazioni dell'amministrazione e dei suoi rapporti⁷¹ con i cittadini⁷², meglio, con la "persona"⁷³.

Nel diritto UE la disciplina del procedimento muove dalla centralità della persona piuttosto che essere calibrata sul potere pubblico. A differenza dell'art. 97 Cost., l'art. 41 della Carta di Nizza⁷⁴ è formulato in termini di diritti della persona e risponde all'intento di fornire al cittadino europeo taluni diritti in grado di metterlo in diretto rapporto con le Istituzioni sul versante della loro attività amministrativa⁽⁷⁵⁾⁽⁷⁶⁾. L'inclusione del diritto ad una buona amministrazione tra i diritti fondamentali della Carta di Nizza, come detto, è sintomatica di una profonda modifica intervenuta nella relazione autorità-individuo. Autorevole dottrina ha colto in siffatto mutamento di prospettiva, l'intervenuta "evoluzione funzionale" della pubblica amministrazione, che "[d]a principio in funzione dell'efficacia della pubblica amministrazione ("ex parte principi"), è divenuto principio in funzione dei diritti dei cittadini ("ex parte civis"). Prima era considerata mezzo per assicurare che il potere pubblico fosse efficace, perché gli interessi collettivi e pubblici ad esso affidati fossero pienamente tutelati. Poi è divenuta strumento per assicurare una difesa dal potere pubblico, perché le situazioni

⁷⁰ LUCA R. PERFETTI, *op. cit.*, 791 e 814

⁷¹ F GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in Rass. trib n. 1 di gennaio-febbraio 2003, ove segnala tale trasformazione in atto del rapporto fisco/contribuente: "Da tale evoluzione del sistema sono conseguite un'ulteriore deformalizzazione e deprocedimentalizzazione della funzione impositiva e una riduzione, per quanto riguarda il contribuente, delle scansioni decadenziali e della rilevanza degli errori formali. Soprattutto, la conseguenza maggiore è stata quella di porre sempre più la sostanza del rapporto tributario e il diritto alla giusta imposizione al centro dell'attività amministrativa, spogliando l'attività stessa di alcune sue sovrastrutture procedimentali autoritative di tipo spiccatamente inquisitorio e aprendo il procedimento alla partecipazione del contribuente in funzione di una più obiettiva determinazione del debito di imposta"; Sulla necessità di iniettare nel sistema una riforma in grado di "dare forma e sostanza" a un cittadino contribuente dimezzato nei confronti del fisco, G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli Editore, Torino, 2008, 42

⁷² F. PATRONI GRIFFI, *op. cit.*, 2; per approfondimenti circa la cittadinanza in chiave europea si rinvia a LOGROSCINO,

La cittadinanza dell'Unione: la crisi dei concetti tradizionali, in *Dir. un. eur.*, 2006, 407.

⁷³ Mutuando l'espressione dall'art. 41 della Carta di Nizza

⁷⁴ Buon andamento e buona amministrazione non si identificano l'una con l'altra e la prima espressione ha una portata più ampia della seconda, A. GIUFFRIDA, *Il <<diritto>> ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, 112

⁷⁵ R. BIFULCO, art. 41, in AA.VV., *L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, a cura di R. BIFULCO - M. CARTABIA - A. CELOTTO, Bologna, 2001, 285

⁷⁶ U. ALLEGRETTI, *L'amministrazione dell'attuazione costituzionale alla democrazia partecipativa*, Giuffrè, Milano, 2009: "ma si tratta di aspetti convertibili l'uno nell'altro e comunque non contraddittori, anzi complementari"

giuridiche soggettive dei privati potessero essere tutelate più efficacemente”⁷⁷. Analogamente, è stato anche osservato che “mentre la legge sul procedimento italiana, dettando la disciplina sul procedimento, della motivazione, della partecipazione etc. [...], segue lo schema delle norme di azione – vale a dire: pone norme pensate innanzitutto per regolare il funzionamento della pubblica amministrazione, assumendolo come valore oggettivo – l’art. 41 stabilisce a chiare lettere che le regole procedurali costituiscono diritti in capo al cittadino”⁷⁸. Affermazione, quest’ultima che consente all’Autore di affermare che l’esercizio del potere “è regolato tramite i diritti di coloro che con il potere vengono in contatto”. Il diritto amministrativo UE sarebbe strutturato «in modo inequivocabile (sul) la centralità del primo (la persona) nei confronti della seconda (la pubblica amministrazione) nel senso che è il contenuto delle sue pretese a riverberarsi sulle modalità di svolgimento della funzione amministrativa e non il contrario»⁷⁹. Una simile impostazione, come anticipato, da una parte sembra porre in crisi le ricostruzioni tradizionali dell’amministrare pubblico e, dall’altra, sembra sovrapporsi a quelle linee interpretative dello statuto costituzionale dell’amministrazione - che traggono linfa da una lettura complessiva delle disposizioni costituzionali e non dalla lettura isolata dell’art 97 Cost. - che valorizzano, nell’ambito dell’esercizio della funzione amministrativa, la dimensione dello svolgimento di un servizio nei confronti del cittadino, anziché quella dell’esercizio del potere: si tratta, all’evidenza, di quelle linee interpretative proprie di Luciano Benvenuti⁸⁰. Tale impostazione, come più volte sottolineato, potrebbe avere un profondo impatto sull’impianto originario della Carta Costituzionale “nella quale la disciplina della pubblica amministrazione non si ricava dalle disposizioni che si riferiscono al cittadino e alle sue libertà e diritti, ma è posta significativamente, perlomeno nella sua ossatura portante, nel titolo III dedicato al Governo

⁷⁷ S. CASSESE, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2012, 15

⁷⁸ M. Trimarchi, *L’art. 41 della Carta europea dei diritti fondamentali e la disciplina dell’attività amministrativa in Italia*, in *Dir.amm.*, 2011, 551

⁷⁹ ZITO, *op. cit.*, 432

⁸⁰ Sul cui pensiero e riferimenti bibliografici vedi A. COLAVECCHIO, *L’obbligo di provvedere tempestivamente*, G. Giappichelli, Torino, 2013, nota 38, ove si afferma “nella nota prospettiva benvenutiana – radicantesi soprattutto negli art. 2, 3 e 97 Cost. – secondo la quale il cittadino a fronte dell’Amministrazione non è il cittadino suddito, quel suddito che vede nella legalità l’unico limite all’esercizio del potere, ma è invece un soggetto che, in un ordinamento democratico, partecipa, come singolo o nelle formazioni sociali, all’esercizio delle funzioni amministrative, sia a fini istruttori sia in vista della definizione del rapporto sostanziale”. Sulla visione dell’amministrazione come funzione al servizio della società a seguito del nuovo ordine democratico instaurato con l’avvento della Costituzione ma rimasta, per circa 40 anni, dominata dalla precedente concezione “autocratica” dell’amministrazione si veda, da ultimo, G. Pastori, *L’amministrazione da potere a servizio*, in M.R. SPASIANO (a cura di), *Il contributo del diritto amministrativo in 150 anni di Unità d’Italia*, E. S., Napoli, 2012, 52 ss.

a riprova di una attenzione rivolta più al profilo della funzione amministrativa, in sé considerata e nei suoi rapporti con la funzione politica del Governo, che non al profilo della posizione del privato e delle sue pretese», sicché “la dimensione con la quale ancora nella nostra Carta costituzionale si è guardato all’amministrazione è quella dell’esercizio del potere piuttosto che quella dello svolgimento di un servizio o di una missione nei confronti del cittadino”⁽⁸¹⁾ ⁽⁸²⁾.

3) Impostazione del problema e premessa metodologica: l’interpretazione conforme quale strumento capace di ricondurre a sistema le asimmetrie delle discipline formali rinvenibili nei diversi livelli ordinamentali

La tematica oggetto del presente studio può essere riassunta nella seguente domanda: la disciplina relativa all’accertamento tributario (nel senso di attività) è influenzata e, se del caso, secondo quali modalità ed effetti, dalla disciplina che promana dal diritto dell’UE? Meglio detto: occorre verificare se l’avvenuta integrazione dei diritti della Carta di Nizza nel “Trattato di Lisbona” sul funzionamento dell’UE ed il riconoscimento dei diritti fondamentali enucleati nella CEDU, quali principi generali dell’ordinamento⁸³, impatta e secondo quali modalità sugli accertamenti fiscali disegnati dagli Stati membri.

A scanso di equivoci anticipo subito la conclusione che tenterò di dimostrare lungo il percorso tracciato nei prossimi paragrafi: l’art. 41 della Carta di Nizza riverbera i suoi effetti sul procedimento interno, contagiandolo, financo plasmandolo sulle regole del diritto ad una buona amministrazione. Il rango originario della fonte (l’art. 41 cit.), l’originaria natura di principio generale del diritto ad una buona amministrazione e l’avvenuta trasformazione di taluni principi incapsulati nel diritto ad una buona amministrazione in posizioni giuridiche individuali rilevanti (vedi *infra*), assumono una notevole valenza applicativa ed

⁸¹ ZITO, *op. cit.*, 435 Ove, tra l’altro, si porta a conferma della tesi la circostanza che “l’imparzialità, quale criterio cui deve uniformarsi l’amministrazione, è fissato nell’art. 97 della Costituzione non come l’esito di una pretesa che il cittadino vanta nei confronti della pubblica amministrazione e neanche, se si sta alla lettera della disposizione, come regola propriamente riferibile all’azione amministrativa in quanto tale, ma come riflesso del momento organizzativo, del momento cioè in cui si definiscono gli uffici e le rispettive relazioni”. Per una serrata critica di tale impostazione - sia pure con riguardo prevalentemente alla tutela giurisdizionale - ORSI BATTAGLINI, *Alla ricerca dello Stato di diritto. Per una giustizia non «amministrativa»*, Milano, 2005, particolarmente da 33 a seguire.

⁸² Per la non attualità di siffatta impostazione si veda il Paragrafo 11.1.3. e nota n. 190

⁸³ Circa l’art. 6 del “Trattato di Lisbona” si rinvia a quanto osservato nel capitolo sui rapporti interordinamentali

interpretativa⁸⁴. Oltre a costituire un parametro di legittimità dell'agire amministrativo, l'art. 41 cit. costituisce un termine di raffronto con cui l'interprete deve fare i conti: alle disposizioni di diritto interno che costituiscono il punto di emersione dei diritti racchiusi in detta norma deve essere attribuito un significato comunitariamente orientato. Detto altrimenti, i principi custoditi nelle disposizioni procedurali disseminate nell'ordinamento domestico subiscono un'applicazione estensiva ad opera del necessario adeguamento al significato proprio del diritto comunitario che lo stesso principio interno, *in nuce*, esprime⁸⁵. Ovvio, in questo caso, è il rinvio ai principi generali con valenza procedimentale elaborati dalla Corte di Giustizia⁸⁶.

I risultati di tale benevolo contagio che trova anche (ma non solo) nell'art. 1 della L. 241/90 il portatore sano di tale innovazione sono dunque l'interpretazione conforme⁽⁸⁷⁾ delle disposizioni interne incompatibili con l'art. 41 cit.⁸⁸, ovvero l'incompatibilità di talune disposizioni domestiche⁸⁹ e l'eventuale illegittimità dell'atto sanzionata previo giudizio di proporzionalità⁹⁰.

⁸⁴ Quanto alla fonte vedi nota precedente. Cica il contenuto dell'art. 41 si rinvia al capitolo successivo.

⁸⁵ G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, CEDAM, 2013, 106

⁸⁶ G. D'ANGELO, *op. cit.*, CEDAM, 2013, 110 ss

⁸⁷ Sentenza 25 luglio 2008, causa C-237/07, *Janacek*, al punto 36, “È compito delle autorità e dei giudici nazionali interpretare le disposizioni dell'ordinamento nazionale in un senso che sia compatibile, nella maggiore misura possibile, con gli obiettivi di questa direttiva”. Sentenza 13 novembre 1990, causa C-106/89, *Marleasing*, Racc. p. I-4135, punto 8. V. anche le sentenze 14 luglio 1994, causa C-91/92, *Faccini Dori* (Racc. p. I-3325, punto 26); 25 febbraio 1999, causa C-131/97, *Carbonari e a.* (Racc. p. I-1103, punto 48), nonché la sentenza 5 ottobre 2004, cause riunite C-397/01-C-403/01, *Pfeiffer e a.* (Racc. p. I-8835, punto 110).

⁸⁸ S. GAMBINO, *Diritti fondamentali e Unione europea: una prospettiva costituzional-comparatistica*, Giuffrè Editore, Milano, , 94 e note da 108 a 112: “far valere quella risalente giurisprudenza che impone al giudice nazionale (come anche a quegli organi competenti a dare attuazione al diritto e alla giurisprudenza dell'Unione) di risolvere le antinomie interpretative sulla base di un'interpretazione conforme di cui fa parte organica non solo il diritto primario ma la stessa giurisprudenza della C.G.C.E., come quest'ultima ha sempre confermato, a partire dai casi *CILFIT*, *Sanz de Laera*, *Ospelt*, *Reyners*, *Commissionel/Francia in poi*”. In merito si veda anche la sentenza della C.G.C.E., causa C-106/89, *Marleasing*. Circa l'obbligo di disapplicare le disposizioni interne incompatibili Sentenze 9 marzo 1978, causa 106/77, *Simmenthal*, Raccolta pag. 629, punti 21-24; 19 giugno 1990, causa C-213/89, *Factortame e a.*, Raccolta, p. I-2433, punti 19-21, e 18 luglio 2007, causa C-119/05, *Lucchini*, *ivi*, p. I-6199, punto 61; 27 novembre 2007 C-435/06, *C*, *ivi*, I-10141; 9 marzo 1978, causa 106/77, *Simmenthal*, *cit.*; 4 giugno 1992, cause riunite C-13/91 e C-113/91, *Debus*, *ivi*, p. I-3617, punto 32, e 22 ottobre 1998, cause riunite da C-10/97 a C-22/97, *IN. CO. GE. '90 e a.*, *ivi*, p. I-6307, punto 20; sentenza 3 maggio 2005, cause riunite C-387/02, C-391/02 e C-403/02, *Berlusconi e a.*, *ivi*, p. I-3565, punto 72.

⁸⁹ La natura di diritti delle garanzie enucleate in modo non tassativo nell'art. 41 cit consente di superare il divieto di disapplicazione rilevato originariamente dal Consiglio di Stato, Sez. V, sent. N 4207/2005. In tale pronuncia, si è stabilito che non sarebbe consentita la disapplicazione di una norma interna che contrasta con i principi generali del diritto dell'Unione. La disapplicazione, stando alla motivazione della pronuncia, sarebbe possibile se la legge nazionale viola una disciplina dell'Unione direttamente applicabile. E' proprio questo lo snodo focale dell'innovazione apportata dall'avvenuta “trattatizzazione” dell'art. 41 cit.: il salto di qualità consiste nell'aver innalzato il livello di tutela della persona che da fruitore di principi è divenuto titolare di diritti immediatamente applicabili negli ordinamenti domestici. Tutti questi aspetti saranno ripresi ed approfonditi nel successivo capitolo.

⁹⁰ Si veda capitolo successivo. Principio che la Corte di Giustizia ha definito generale del diritto europeo

Dichiaro subito le premesse metodologiche di siffatta ricostruzione.

L'assetto normativo domestico ed europeo necessita di essere ricondotto a sistema⁹¹, viste le possibili contraddizioni ed incompatibilità apparentemente sparse tra le pieghe del tessuto normativo considerato nel suo insieme⁹².

La constatazione da cui trae origine lo studio è dunque la seguente: il diritto ad una buona amministrazione di matrice europea materializza una disciplina che, diversamente dal dato positivo ritraibile dalla fonte domestica, innalza il livello delle garanzie procedurali della persona⁹³. Obiettivo della ricerca è dunque quello di individuare percorsi interpretativi capaci di condurre a sistema i due ordinamenti che sono tra loro in continua tensione dinamica.

4) Il principio di effettività si pone come “chiave di volta” dell’integrazione giuridica dell’ordinamento domestico e sovranazionale. L’interpretazione funzionale e l’obbligo degli Stati membri di conformare la propria condotta ai principi generali del diritto comunitario: prime osservazioni.

Questo è il punto di partenza: l’obbligo di cooperazione degli Stati membri per realizzare gli obiettivi dell’UE non svuota di significato l’autonomia procedurale dei Paesi membri. Principio, quest’ultimo, a sua volta derivato da quelli di sussidiarietà⁹⁴ e proporzionalità⁹⁵.

Sentenza CGUE del 11 luglio 1989, causa 265/87, *Hermann Schraeder*

⁹¹ A. DI PIETRO, *Introduzione, I principi europei del diritto tributario*, CEDAM, Padova, 2013, XXXIII

⁹² Si veda quanto illustrato nel Paragrafo 2 ed *infra*.

⁹³ Si deve comunque rammentare che la disciplina interna contiene già molti dei principi di matrice europea (più ampiamente, *infra*). Basti rinviare allo Statuto del Contribuente ed alla L. 241/90. Tuttavia, proprio quest’ultimo testo normativo ed alcune ricostruzioni giurisprudenziali tendono a comprimere le garanzie procedurali tipiche del diritto ad una buona amministrazione.

⁹⁴ Autonomia procedimentale, equivalenza, effettività ed effetto utile, da ultimo: “*Le condizioni in cui deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa e le conseguenze della violazione di tali diritti rientrano nella sfera del diritto nazionale, purché i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio dei diritti conferiti dall’ordinamento giuridico dell’Unione (principio di effettività).....tali modalità devono essere conformi al diritto dell’Unione e, in particolare, non compromettere l’effetto utile del codice doganale (sentenza G. e R., EU:C:2013:533)*”(Sentenza del 3 luglio 2014, causa C-129/13, causa C-130/13 - della Corte Giustizia Unione Europea, Sez. V, punti 75 e 77)

⁹⁵ La Corte di giustizia ha, infatti, statuito: “*conformemente ai principi generali su cui si basa il sistema istituzionale della Comunità e che disciplinano i rapporti fra la Comunità e gli Stati membri, spetta a questi, in forza dell’articolo 5 (l’articolo 10 secondo la nomenclatura odierna) del Trattato, garantire nel loro territorio l’attuazione della normativa comunitaria (...). Qualora il diritto comunitario, ivi compresi i principi generali dello stesso, non contenga norme comuni, le autorità nazionali, per attuare la normativa nazionale, agiscono applicando i criteri di forma e di sostanza del loro diritto nazionale, e resta inteso che tale principio va temperato con l’esigenza di uniforme applicazione del diritto comunitario, onde evitare disparità di*

Tuttavia, essendo l'autonomia procedimentale informata al principio di effettività ed equivalenza⁹⁶, non potrà certo essere (l'autonomia procedimentale) intesa ed usata dall'interprete come grimaldello idoneo per non applicare norme europee o per giustificare il loro inadempimento⁹⁷.

Muove lungo tale direzione la presa d'atto che è proprio il principio di effettività⁹⁸ ad ergersi a chiave di volta del sistema⁹⁹.

L'effettività, dunque, quale combustibile dell'integrazione giuridica che ammantava anche il tema oggetto del presente studio. In questa prospettiva, emerge in tutta la sua forza

trattamento fra gli operatori economici » (Corte di giustizia, sentenza del 21 settembre 1983, cause riunite *Milchkontor* 205 a 215/82).

⁹⁶ Questi due principi sono riconducibili all'attività della Corte di giustizia ed hanno assunto, con il tempo, una connotazione monolitica. Nelle sentenze *Rewe* e *Comet* (in punto di procedimento processuale), si è precisato che se in una data materia vi è una lacuna nell'ordinamento UE, spetta all'ordine giuridico interno di ogni Stato membro designare le giurisdizioni competenti e fissare le regole procedurali dei ricorsi in giustizia destinati ad assicurare la tutela dei diritti che gli individui traggono dall'effetto diretto del diritto comunitario, a condizione che tali regole non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi simili di natura interna e che non rendano, in pratica, impossibile l'esercizio di diritti che le giurisdizioni nazionali hanno l'obbligo di tutelare (sentenza *Rewe* del 16 dicembre 1976, causa 33/76 e sentenza *Comet* del 16 dicembre 1976, causa 45/76). Per un riferimento chiaro ed esplicito a siffatti principi si rinvia a causa *Edis*, C-231/96, sentenza del 15 settembre 1998. Sostanzialmente, secondo la Corte, il principio di effettività impedisce che una regola procedurale nazionale renda impossibile o eccessivamente difficile l'applicazione del diritto comunitario (pena la disapplicazione della norma interna). Il principio di equivalenza presuppone l'identità delle regole applicabili: i ricorsi fondati sulla violazione del diritto comunitario e quelli fondati sull'inosservanza del diritto interno devono avere un oggetto e una causa analoghi (v. sentenza 15 settembre 1998, causa *Edis*, C-231/96, punto 36). Si veda anche Corte di giustizia, sentenza *Courage*, 20 settembre 2001, causa 453/99. con la sentenza *San Giorgio* (causa 199/82, 9 novembre 1983), la Corte di giustizia ha ribadito il carattere cumulativo dei due principi che limitano l'autonomia procedurale degli Stati membri, tuttavia il rispetto del principio di equivalenza non deve essere a discapito dell'applicazione del principio di effettività: *“Uno Stato membro non può subordinare il rimborso di tributi nazionali riscossi in contrasto con quanto disposto dal diritto comunitario alla prova che suddetti tributi non sono stati trasferiti su altri soggetti qualora il rimborso sia subordinato a criteri di prova che rendano praticamente impossibile l'esercizio di tale diritto, e ciò anche nel caso in cui il rimborso di altri dazi, imposte o tasse riscossi in contrasto col diritto nazionale sia sottoposto alle medesime condizioni restrittive”*. (causa 199/82, 9 novembre 1983, *San Giorgio*). Ha chiaramente assegnato portata generale al principio di effettività Corte di giustizia, C-6/90 e C-9/90, 19 novembre 1991, *Francovich*

⁹⁷ Similmente A. MONDINI, *El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: de parametro de legitimidad de las normas tributarias a principio general en los procedimientos de aplicacion de los tributos?*, in FERNANDÉZ MARIN, F E FORNIELES GIL, A.; Derecho COMUNITARIO y procedimiento tributario, ed. Atelier, 2010, 140 ss; ANGEL FORNIELES GIL, *Il principio di proporzionalità*, in (a cura di) A. DI PIETRO, T. TASSANI, CEDAM, 2013, 184

⁹⁸ Corte Giust.: 15.7.1963, causa 34/62, *Germania c. Commissione*; 6.10.1970, causa 9/70, *Grad*; 10.4.1984, causa 14/83, *von Colson*; 22.6.1989, causa 103/88, *F.lli Costanzo*. Rileva L. DEL FEDERICO, *Poteri ed obblighi del Giudice Tributario. Il diritto all'effettività delle norme armonizzatrici in materia tributaria*, in www.giustizia-tributaria.it: *“Sotto diversi profili vengono in luce poi il primato e l'effettività del diritto comunitario, a volte concepiti come immanenti al sistema dei Trattati, a volte desunti specificamente agli artt. 7 e 10 del Tratt. CE (ora artt. 13 e 4 TUE rif.), frequentemente collegati alle teorie dell'effetto utile e del c.d. “obbligo di risultato”*.

⁹⁹ Circa il ruolo fondamentale di tale principio nell'architettura ordinamentale europea e la sua connotazione apicale si rinvia alle chiare e nette indicazioni A. DI PIETRO, *Introduzione*, in (a cura di) A. DI PIETRO, T. TASSANI, CEDAM, 2013, XV ss

l'interpretazione funzionale¹⁰⁰ della Corte di giustizia¹⁰¹ che costituisce il primo vero propulsore di siffatta integrazione giuridica.

Non solo.

Occorre evidenziare che *“l'incidenza del diritto europeo sul diritto interno, non si arresta al mero rispetto del principio di equivalenza e di effettività. E', infatti, insegnamento ormai comune che nell'applicazione del diritto comunitario, gli organi degli Stati membri debbano conformare la propria condotta ai principi generali del diritto comunitario”*¹⁰².

5) L'incapacità dell'interpretazione letterale e rigidamente agganciata a schemi formalistici di “stare al passo” con una realtà dinamica ed in continua evoluzione che muove verso l'integrazione giuridica degli ordinamenti

Procedendo dunque lungo questa linea ricostruttiva¹⁰³, emerge con chiarezza che l'interpretazione letterale e rigidamente imbrigliata in schemi formalistici, ovvero di tipo restrittivo¹⁰⁴, mostra, a mio avviso, la propria incapacità di ricondurre a sistema l'intero impianto normativo di riferimento. Specie, in un settore, quello del procedimento di accertamento, appunto, in cui la frontiera dell'integrazione sembra (più o meno consapevolmente) essere ormai un fatto giuridico con cui fare definitivamente i conti.

Queste affermazioni muovano dalla seguente constatazione: ad oggi ancora permane una certa resistenza a sdoganare una ricostruzione del procedimento modellata secondo le regole del diritto ad una buona amministrazione¹⁰⁵ che, a ben osservare la trama dell'ordinamento domestico, ha già solide basi d'appoggio.

¹⁰⁰ Circa l'interpretazione teleologica e teoria dell'effetto utile - la norma deve essere interpretata nel senso di consentire di raggiungere la sua funzione, espungendo le interpretazioni che invece precluderebbero ogni rilevanza pratica o ne limiterebbero la portata applicativa – (si veda Corte Giust., 15.7.1963, causa 34/62, *Germania c. Commissione*; Corte Giust., 6.10.1970, causa 9/70, *Grad*; Corte Giust. 10.4.1984, causa 14/83, *von Colson*; Corte Giust. 22.6.1989, causa 103/88, *F.lli Costanzo*)

¹⁰¹ G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, CEDAM, 2013; Sull'interpretazione teleologica e sviluppo dell'Unione Europea: EVERLING, *On the Judge-Made Law of the European Community's Courts*, AA.-VV., *Judicial Review in European Union Law. Liber Amicorum in Honor of Lord Slynn of Hadley*, The Hague-London- Boston, 2000, 37 e seg.;; CHITI, *Diritto amministrativo europeo*, Milano 2004, 45 ss, 82 ss.;; GEPPAART, *Judicial Reasoning in the Area of Fiscal Law in the Framework of European Union*, in *Tilburg Foreign Law Review*, 1997, I, 43 e sss.

¹⁰² G. D'ANGELO, *op. cit.*, 109

¹⁰³ Per ulteriori approfondimenti si rinvia al paragrafo n. 6.4 e n. 7

¹⁰⁴ Sull'interpretazione della norma tributaria G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, Padova, Cedam, 2010, 192 ss.

¹⁰⁵ Il riferimento più recente non può che andare all'Ordinanza n. 527/15

Milita in tal senso anche la più recente presa di posizione del Legislatore che ha positivizzato, nella L. 11 marzo 2014, n. 23 - di delega al Governo per la riforma fiscale - un principio già metabolizzato dall'ordinamento interno e UE, quando tra i criteri direttivi guida ha inserito la *"previsione di forme di contraddittorio propedeutiche alla adozione degli atti di accertamento dei tributi"* (art. 1, comma 1, lett. "b"), nonché il rafforzamento del *"contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale"* (art. 9, comma 1, lett. "b").

Appare condivisibile, dunque, la laconica constatazione di illustre dottrina che nell'affrontare uno studio sul diritto ad una buona amministrazione ha avuto modo di affermare: *“Per dire con maggiore franchezza, sembra potersi considerare che l’attenzione portata nei confronti di questi istituti risenta della necessità (culturale) di far penetrare queste regole nell’ordinamento come novità provenienti dal diritto comunitario, per conservare ferme letture del dato costituzionale che si reggono sul primato dell’autorità e la centralità del suo potere come paradigma identificativo dell’amministrazione per fini pubblici; al contrario, sembrerebbe ben possibile leggere gli stessi principi come propri delle nostre norme costituzionali, una volta abbandonati gli assunti della dottrina tradizionale”*¹⁰⁶.

Il diritto ad una buona amministrazione fa dunque parte del diritto dell'UE, in quanto principio generale ritraibile dalle tradizioni costituzionali comuni¹⁰⁷.

Trattasi di un diritto individuale¹⁰⁸ ormai codificato (nell'art. 41 cit.) che aveva già da anni trovato la sua scaturigine nei principi¹⁰⁹ vincolanti elaborati dalla giurisprudenza comunitaria. Giurisprudenza che ha ovviamente tratto linfa vitale dalle tradizioni costituzionali dei singoli paesi dell'Unione¹¹⁰. Tale codificazione, dunque, se non innova rispetto al passato, certamente fornisce un ulteriore strumento capace di fugare i dubbi - certamente condivisibili ma non risolutivi - riconducibili al *“metodo legalistico del giurista continentale”*. *“Sembra emblematico che, pur innanzi a principi giurisprudenziali che sono diritto vigente, l’attenzione a norme - che sono pacificamente e da tutti considerate di notevole rilievo -*

¹⁰⁶ LUCA R. PERFETTI, *Diritto ad una buona amministrazione, determinazione dell'interesse pubblico ed equità*, in *Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunitario*, 2010, 818

¹⁰⁷ C. SACCHETTO, voce *armonizzazione fiscale* in enciclopedia giuridica Treccani, Roma, 2000.

¹⁰⁸ Cause Panasonic 1980 e Adams 1985. P. MENGOZZI, *Il diritto della Comunità europea*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, Padova, 1990, pag. 283. La natura della posizione giuridica, quale di diritto soggettivo, ritraibile dall'art. 41 cit. sarà approfondita nel proseguo del capitolo.

¹⁰⁹ CGE 17 dicembre 1970, C-11/70 Internationale Handelsgesellschaft.

¹¹⁰ CGE 14 maggio 1974, C-4/73 Nold.

*sorga solo quando queste sono trasfuse in un testo scritto differente dalla decisione giurisprudenziale. Tanto più se si considera che, nel caso dell'ordinamento comunitario è quanto mai vera la massima per la quale non sempre "la legge è tutto il diritto"; anzi, i principi da tempo elaborati dalla giurisprudenza sono diritto vigente"*¹¹¹.

L'adozione del Trattato di Lisbona che innalza l'art. 41 a fonte originaria del diritto UE, unitamente al rinvio contenuto nell'art. 1 della L. 241/90, rappresenta, quindi, un ulteriore tappa percorsa dal Legislatore domestico (più o meno consapevolmente) lungo il tracciato dell'integrazione giuridica. Positivizzazione, quella avvenuta per mano del Legislatore nazionale, di un dato di realtà che trova nella giurisprudenza della Corte di Giustizia e nei suoi principi generali il primo precursore e promotore. Il diritto ad una buona amministrazione trova oggi nella norma la sua base positiva. Base positiva che certamente aiuta e facilita il ruolo dell'interprete ma che di certo prende atto di un'integrazione giuridica che il sistema ha già metabolizzato, grazie al ruolo assunto dalla Corte di Giustizia e di quella giurisprudenza domestica più sensibile alle garanzie del contribuente.

6) Il ruolo del principio di effettività nella dinamica degli ordinamenti, quale "principio dei principi" cui informare l'evoluzione del rapporto interordinamentale. Detta evoluzione muove nel senso di un'integrazione giuridica crescente tra ordinamento UE e sistema giuridico nazionale, anche a livello di disciplina procedimentale.

6.1) La funzione del tributo dal punto di vista interno e dell'integrazione economica

Il dato di partenza da cui prendere le mosse, coerentemente all'impostazione metodologica assunta, sta in ciò: l'effettività, quale attributo del primato del diritto europeo, costituisce il "volano" dell'integrazione giuridica.

¹¹¹ LUCA R. PERFETTI, *Diritto ad una buona amministrazione, determinazione dell'interesse pubblico ed equità*, in *Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunitario*, 2010, 795 e nota 14; Per una non lineare sovrapposizione e applicazione dei principi comunitari e domestici si veda M. CICALA, *Attività di accertamento e contraddittorio amministrativo: verso un nuovo intervento delle sezioni unite*, in *Boll. Trib.*, 2015, 86 e ss; critico, M. BEGHIN, *Contraddittorio endoprocedimentale, verifiche a tavolino e diritto di difesa: avvertenze per l'uso (in attesa delle sezioni unite)*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2015, n. 4.

Affermazione che - con il supporto fondamentale della dottrina più sensibile e avanzata sull'argomento - ci si fa carico di dimostrare.

Il diritto euro-unitario propone notoriamente un modello di fiscalità “neutrale”, calibrata sulle esigenze del mercato e finalizzata a salvaguardare le capacità di funzionamento di quest'ultimo: i tributi non devono in alcun modo alterare l'andamento del mercato, ma soltanto assecondarne il processo di integrazione economica¹¹².

Nel Trattato di Roma, infatti, l'armonizzazione era stata concepita secondo una logica funzionale, quale “*supporto normativo all'integrazione economica*”¹¹³, cui anche partecipava la disciplina incentrata sul divieto di discriminazione e restrizione delle libertà economiche¹¹⁴. Impostazione, questa, che certamente è diversa da quella domestica che invece innesta la disciplina dell'imposizione sui valori solidaristici e redistributivi rinvenibili nella Costituzione. A tal proposito, illustre ed acuta dottrina afferma, a ragione, che “*il diritto tributario finisce per essere un “diritto distributivo” che racchiude l'insieme delle regole giuridiche che lo Stato crea per fissare i criteri per la ripartizione dei carichi pubblici*”¹¹⁵. Il tributo, dunque, quale strumento di redistribuzione delle risorse.

Tale modello domestico di tributo non sembra nato con la vocazione di limitare e contenere gli effetti distorsivi della fiscalità. Nella logica dell'integrazione economica, invece, il mercato costituisce il miglior modello di coordinamento e di massimizzazione del benessere collettivo.

Il tributo nell'Unione Europea viene dunque percepito come una sorta di “sovrastuttura”, una variabile di disturbo, in totale contrapposizione con il modello fiscale nazionale, ove invece partecipa della funzione solidaristica nel riparto delle spese comuni.

Non è compito di questo studio indagare se questa originaria distanza tra i due ordinamenti oggi sia stata in qualche modo ricomposta¹¹⁶.

¹¹² R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema interno*, Giuffrè Editore, Milano, 32

¹¹³ A. DI PIETRO, *Introduzione*, in (a cura di) A. DI PIETRO, T. TASSANI, CEDAM, 2013, XVII

¹¹⁴ Con formula sincretica potremmo descrivere tale dato ordinamentale, fiscalità negativa

¹¹⁵ G. FALSITTA, *op. cit.*, 5

¹¹⁶ Rileviamo, però, che G. FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di uguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra “ragioni del fisco” e diritti fondamentali della persona*, in Riv. Dir. Trib., 2011, I, 525, osserva che il principio di capacità contributiva, insieme “*ai diritti fondamentali del cittadino come persona umana*” partecipa di una tutela di matrice europea, nel senso di una integrazione di tipo positivo

6.2) Il salto di qualità: dall'integrazione economica all'integrazione giuridica

Ciò che invece in questa sede rileva è che proprio l'originaria connotazione economica del tributo, intesa come qualità intrinsecamente rivolta al perseguimento della neutralità rispetto al mercato, grazie al primato dell'ordinamento europeo, ha prodotto effetti giuridici vincolanti all'interno degli ordinamenti domestici. Effetti giuridici, si badi, che hanno sempre più eroso la sovranità statale dei singoli Stati, debordando dall'originario schema rigido segnato dall'attribuzione di competenze. Altrimenti detto, è stata proprio l'integrazione economica a pretendere un ordine giuridico del mercato in cui i principi di effettività, unitamente a quello di neutralità, parità concorrenziale, divieto di discriminazione e di restrizione delle libertà economiche hanno consentito, con il ruolo propulsivo assunto dall'interpretazione funzionale della Corte di giustizia, di intervenire in chiave dinamica ed evolutiva sui confini della competenza per materia disegnata dall'originaria architettura ordinamentale europea. Architettura notoriamente affidata all'applicazione dei principi di attribuzione, sussidiarietà, proporzionalità, e leale collaborazione¹¹⁷. Anche la sussidiarietà ha dovuto subire, quale baluardo posto a garanzia dell'attribuzione della sovranità e dunque della competenza per materia in funzione degli obiettivi del mercato, il primato delle finalità dell'UE: perseguendo l'integrazione economica, l'UE ha prodotto l'integrazione giuridica¹¹⁸. Ruolo fondamentale in

¹¹⁷ Per una approfondita e dettagliata ricostruzione del ruolo dei principi di matrice europea e dell'interpretazione funzionale si rinvia a A. DI PIETRO, *Introduzione*, in (a cura di) A. DI PIETRO, T. TASSANI, *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, XV ss e G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, 2013, cit.

¹¹⁸ Descrive compiutamente le aree del diritto tributario interno influenzate dal diritto UE S. Marchese, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 2 del 2012, pag. 10241 ss, specie note da 203 a 214: *“Il primo «cerchio», che potremmo definire il «nociolo duro» del diritto tributario europeo, è costituito dalla normativa nazionale emanata in attuazione del diritto europeo o che trova la sua fonte nel medesimo. Rientrano in tale ambito sia le disposizioni interne di attuazione delle direttive dell'Unione, sia le norme contenute nei regolamenti europei (che, lo si ricorda, hanno diretta efficacia all'interno degli Stati membri), sia i precetti contenuti in direttive «precise» e quindi «self-executing», non attuate nei termini dal legislatore nazionale ovvero attuate in difformità dalle medesime. Fanno parte, quindi, di tale «nociolo duro» la materia delle imposte armonizzate (iva, accise, dazi doganali, imposte sulla raccolta dei capitali, monopoli fiscali), quegli istituti, contenuti nell'ambito di imposte non armonizzate (come le imposte sul reddito) che siano disciplinati da direttive o convenzioni dell'Unione nonché le norme dell'Unione volte alla cooperazione fra Amministrazioni fiscali nazionali. Il secondo «cerchio» del diritto tributario europeo è costituito da quelle situazioni, relative a tributi non armonizzati, in cui ci si trovi in presenza di fattispecie transfrontaliere, di talché entrino in giuoco le libertà fondamentali previste dal diritto dell'Unione: la libera circolazione delle persone, dei capitali, delle merci, la libera prestazione di servizi, la libertà di stabilimento. Si pensi all'imposizione dei redditi di fonte estera, dei non residenti, di cittadini di altri Stati membri stabiliti in Italia ovvero di cittadini italiani stabiliti in altro Stato membro. In tali casi, la fiscalità – per quanto costituisca materia di competenza degli Stati membri – non deve costituire una restrizione ingiustificata all'esercizio delle libertà fondamentali stabilite dal diritto dell'Unione, con la conseguenza che quest'ultimo «integra» la fattispecie impositiva, tipicamente in termini «negativi». Il terzo «cerchio» attiene alla norme procedurali e*

questa continua ridefinizione del magmatico confine mobile segnato dalla competenza concorrente in materia tributaria è dunque assegnato al principio di effettività: “*diventata nel tempo un principio di tale valenza e di tale ampiezza da porsi quasi come principio dei principi o come metaprincipio*”¹¹⁹.

6.3) L’originario ruolo svolto dalla proporzionalità in punto di sviluppo della tutela dei diritti fondamentali in ambito UE: l’effettività non può risolversi nell’annientamento degli interessi nazionali in forza della radicale prevalenza del diritto europeo su quello domestico

A questo punto, però, bisogna subito uscire da un equivoco.

L’effettività, quale roccaforte della *primauté* del diritto europeo, non deve essere intesa in senso assoluto. L’effettività non può risolversi nell’annientamento degli interessi nazionali in

processuali afferenti le materie che rientrano, sotto il profilo sostanziale, nell’ambito di applicazione dei primi due cerchi, che non siano già disciplinate dal diritto europeo. A tale riguardo la Corte di giustizia ha precisato che, «secondo una giurisprudenza costante, una modalità procedurale prevista da un ordinamento giuridico interno non deve rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio dei diritti conferiti dall’ordinamento giuridico dell’Unione (principio di effettività)». Infatti, «l’esigenza di effettività esprime l’obbligo generale per gli Stati membri di garantire la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza del diritto dell’Unione. Essa vale sia sul piano della designazione dei giudici competenti a conoscere delle azioni fondate su tale diritto, sia per quanto riguarda la definizione delle modalità procedurali». Inoltre, «secondo una giurisprudenza consolidata, in mancanza di una disciplina dell’Unione in materia, spetta all’ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro, in virtù del principio di autonomia procedurale degli Stati membri, stabilire le modalità procedurali intese a garantire la tutela dei diritti riconosciuti ai singoli in forza delle norme di diritto dell’Unione, a condizione, tuttavia, che le dette modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano situazioni analoghe di natura interna (principio di equivalenza). In questa prospettiva, ad esempio, non è legittimo che un soggetto non residente sia obbligato alla nomina di un rappresentante per i rapporti tributari nel paese della fonte del reddito, così come non è conforme al diritto dell’Unione la previsione di un termine di decadenza dell’accertamento di valore per l’imposta di successione (come è noto, un tributo non armonizzato) dei cespiti caduti in successione, minore o maggiore a seconda che, rispettivamente, il bene sia localizzato all’interno del paese o all’estero. Il quarto ed ultimo «cerchio» del diritto europeo attiene a materie che, di per sé, sarebbero puramente interne ma che, per loro natura, ancorché attuate all’interno dello Stato membro senza alcuna discriminazione in base alla cittadinanza o alla residenza, possano ostacolare o scoraggiare l’esercizio, da parte dei cittadini dell’Unione, delle libertà fondamentali garantite dal trattato. Questo è, indubbiamente, il caso di normative fiscali nazionali che prevedessero, in modo indifferenziato nei confronti della generalità dei contribuenti, una violazione dei diritti fondamentali garantiti dal diritto dell’Unione e, in specie, di quelli che appunto risultano codificati dalla Carta. Una simile conclusione comporta, dunque, che il rispetto dei diritti fondamentali di fonte europea costituisce un obbligo generalizzato nei confronti dei contribuenti. Ma ove si dubitasse di una siffatta vis espansiva dell’ambito di applicazione del diritto dell’Unione, va osservato che al medesimo risultato può giungersi anche attraverso un altro percorso argomentativo. Se si parte dalla premessa secondo cui il mancato rispetto di un diritto fondamentale nell’ambito della procedura di accertamento di un tributo nei confronti di un soggetto di altro Stato membro che esercitasse la sua libertà di stabilimento in Italia costituirebbe una restrizione indebita alla libertà fondamentali e, quindi, una violazione del diritto dell’Unione, si giunge alla conclusione che il non riconoscere il medesimo diritto al contribuente italiano determinerebbe una evidente «discriminazione a rovescio»”

¹¹⁹ A. DI PIETRO, *Introduzione*, cit.

forza della radicale prevalenza del diritto europeo su quello domestico¹²⁰: non è sostenibile ritenere che il rapporto tra i due ordinamenti debba risolversi nella sottomissione ad ogni costo di ogni interesse nazionale a quello del Mercato.

E' in questa presa d'atto di supremazia non assoluta ed in questa esigenza di contemperamento degli interessi che va colto il ruolo della proporzionalità e l'originario atteggiamento della Corte di Giustizia in punto di diritti fondamentali¹²¹: assicurare tutela a tali diritti - originariamente non inclusi nel Trattato istitutivo - affermati nelle Costituzioni degli Stati membri, senza rinunciare al principio di supremazia del diritto europeo¹²². Detto altrimenti, l'ordinamento UE non ha inteso sacrificare sull'altare della supremazia del diritto europeo, in nome dell'interesse di mercato cui le originarie competenze erano assoggettate¹²³, la tutela dei diritti fondamentali irradiati dalle Costituzioni nazionali.

6.4) La circolarità dei principi procedurali e i controlimiti alla luce dell'art. 53 della Carta di Nizza.

Il riferimento a questa storica esigenza di tutela consente di rilevare che non è possibile accostarsi al tema dei diritti fondamentali, secondo un'ottica svalutativa e strettamente formalistica¹²⁴. Vieta, a mio avviso, tale approccio, l'avvenuta integrazione dei diritti della Carta di Nizza nel Trattato di Lisbona sul funzionamento dell'UE ed il riconoscimento dei diritti fondamentali enucleati nella CEDU, quali principi generali dell'ordinamento.

Spiego il perché di questa affermazione tranciante.

L'originario riferimento alle tradizioni costituzionali comuni¹²⁵ ha rappresentato il momento in cui il diritto europeo ha scelto di introitare i diritti fondamentali che oggi, grazie all'intervenuta codificazione (meglio, "trattattizzazione") e alla loro innata "*vis expansiva*"¹²⁶,

¹²⁰ ANGEL FORNIELES GIL, *Il principio di proporzionalità*, in (a cura di) A. DI PIETRO, T. TASSANI, CEDAM, 2013, 187

¹²¹ ANGEL FORNIELES GIL, *op. cit.*, 168

¹²² Sentenza del 13 dicembre 1979, causa 44/79 Hauer e precedenti ivi citati

¹²³ Competenze che certamente risentono del diverso ruolo (vedi sopra) svolto da tributo nei due ordinamenti

¹²⁴ Si veda anche il paragrafo n. 5 e 7

¹²⁵ Sentenza della CUGÉ del 12 luglio 1957, cause riunite 7/56, 7/57, *Algera* "la corte, per non denegare giustizia, è pertanto tenuta a risolvere tale problema informandosi alle leggi, alla dottrina ed alla giurisprudenza dei paesi membri".

¹²⁶ S. MENESELLO, *Il Giusto procedimento tributario e le garanzie del contribuente nel diritto tributario europeo*, Ferrara, Università di Ferrara, 2008, 200

per il tramite dell'effettività e della proporzionalità, tendono a colonizzare anche il settore del procedimento tributario domestico¹²⁷.

Detto in termini maggiormente piani: se la tutela dei diritti fondamentali ha prodotto il dimensionamento della supremazia del diritto UE che tali diritti non affermava espressamente nei Trattati, non si comprende come oggi, a tutela codificata (art. 41 cit.), si possa avallare una lettura degli ordinamenti nazionali che invece proprio l'influenza di tali diritti tende a svalutare.

Questi ordinamenti domestici, seguendo la connaturale logica sottesa alla circolarità dei principi¹²⁸ e all'effettività, dovranno adeguare gli standard di tutela e le definizioni interne alle nuove coordinate provenienti dal diritto europeo (positivo e di fonte originaria, come pure dai principi generali).

I diritti fondamentali di provenienza domestica, dopo essere stati metabolizzati dall'ordinamento dell'UE che li ha riconosciuti anche come principi generali, tornano con effetto *boomerang* negli ordinamenti di partenza, intrisi di nuova linfa vitale ed espansiva. Sicché, gli Stati membri non possono oggi addurre, con coerenza (dopo che ne avevano preteso la tutela a livello europeo), una svalutazione dei diritti fondamentali a tutto vantaggio di un interesse fiscale all'accertamento e riscossione del tributo¹²⁹. Il vero interesse del Fisco

¹²⁷ A. MONDINI, *El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: de parametro de legitimidad de las normas tributarias a principio general en los procedimientos de aplicación de los tributos?*, in FERNÁNDEZ MARIN, F E FORNIELES GIL, A.; Derecho COMUNITARIO y procedimiento tributario, ed. Atelier, 2010, 140 ss

¹²⁸ Sottolinea il ruolo di tale fenomeno nello sviluppo dell'integrazione giuridica europea L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea: contributo allo della prospettiva italiana*, Giuffrè Editore, Milano, 2010, 103

¹²⁹ Sottolinea i guasti di iper tutela dell'interesse fiscale G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli Editore, Torino, 2008, 42. G. FALSITTA, *Per un fisco civile*, Giuffrè, Milano 1996; E. DE MITA, *Il diritto tributario tra diritto comune e principi costituzionali*, in Jus; F. MOACHETTI, *Quale democrazia fiscale?*, Atti del Convegno tenuto a Treviso il 13 maggio 1994, allegato a *Il Fisco*, 1994, 8-10, ove afferma "in nome di una malintesa supremazia dell'interesse fiscale si è creato uno specialissimo diritto, chiamato "diritto tributario", nel quale scompaiono garanzie del cittadino normalmente riconosciute in altri rami dell'ordinamento"; per una analisi integrata, MELIS, *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità Europee*, in Rass. Trib., 2000, 1165 ss; BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002; GREGGI, *Dall'interesse fiscale nazionale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin, 2001, I, 415 ss; per una ricostruzione complessiva delle diverse posizioni della dottrina e disamina della giurisprudenza nazionale e sovranazionale in punto di interesse fiscale e bilanciamento con i diritti fondamentali e la capacità contributiva, si veda l'ampio e approfondito studio di M. POGGIOLI, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, CEDAM, Padova, 2012; Sul versante interno della capacità contributiva, un primo indirizzo assegna principio il ruolo di limite relativo rivolto al legislatore, F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in Rass. trib., 1998, pag. 627 e ss.; ID., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2008; ID., *Proprietà e imposizione fiscale*, in Atti del convegno di Lisbona, 8-10 settembre 2009, *Il diritto di proprietà nella giurisprudenza costituzionale. Incontro trilaterale delle Corti costituzionali italiana, spagnola e*

non è quello, infatti, di costringere il contribuente a soddisfare pretese sostanzialmente ingiuste, profittando di situazioni contingenti favorevoli sul piano amministrativo (o processuale).

6.4.1 L'art. 53 della Carta dei diritti fondamentali esprime una logica funzionale in cui lo standard di garanzie minime previsto a livello interno e UE deve essere interpretato ed applicato allo scopo di assicurare un'applicazione effettiva di tale tutela

I principi della buona amministrazione, oggi elevati a rango di diritto ad una buona amministrazione, fanno parte del patrimonio giuridico della persona. Pertanto, l'accertamento del tributo e la sua riscossione a beneficio della collettività non può scontare l'annientamento di tali diritti che, in ogni caso, mantengono un "nocciolo duro"¹³⁰ inscalfibile.

portoghese, in www.cortecostituzionale.it; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*; tuttavia la dottrina maggioritaria interpretando l'art. 53 Cost. non solo come criterio di concorso alle spese pubbliche, ma anche come limite all'imposizione tributaria, riconosce in tale principio un criterio vincolante di giustizia distributiva nella individuazione degli indici di riparto dei carichi pubblici e freno rispetto alla discrezionalità del legislatore nella scelta dei presupposti dell'imposta. E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, pag. 434 e ss.; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pag. 66 ss.; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, pag. 63 e ss.; ID., *Il senso della capacità contributiva*, in L. PERRONE e C. BERLIRI (a cura di), cit., pag. 25 e ss.; F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1988; ID., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, pag. 217 e ss.; ID., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L. PERRONE e C. BERLIRI (a cura di), pag. 38 e ss.; G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in Riv. dir. trib., 2004, I, pag. 889 e ss.; ID., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2008, pag. 148 e ss.; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione*, Torino, 1995, pag. 95 e ss.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 38 e ss. *Parte I*, cit.; ID., *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*, pag. 3 e ss., in L. PERRONE e C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006.

¹³⁰ Da ultimo Corte costituzionale n. 85/2013 (c.d. caso Ilva): «La Costituzione italiana, come le altre Costituzioni democratiche e pluraliste contemporanee, richiede un continuo e vicendevole bilanciamento tra principi e diritti fondamentali, senza pretese di assolutezza per nessuno di essi. [...] Il punto di equilibrio, proprio perché dinamico e non prefissato in anticipo, deve essere valutato – dal legislatore nella statuizione delle norme e dal giudice delle leggi in sede di controllo – secondo criteri di proporzionalità e di ragionevolezza, tali da non consentire un sacrificio del loro nucleo essenziale». Corte europea di giustizia, sentenza 13 dicembre 1979, causa 44/79, *Liselotte Hauer c. Land Rheinland-Pfalz*. Corte europea dei diritti dell'uomo, sentenza 17 ottobre 1986, *Rees c. United Kingdom* "The limitations thereby [...] introduced must not restrict or reduce the right in such a way or to such an extent that the very essence of the right is impaired"; sentenza 18 dicembre 1987, *F. c. Switzerland* "the disputed measure, which affected the very essence of the right to marry, was disproportionate to the legitimate aim pursued. There was, therefore, a violation of Article 12". Similmente, S. Marchese, *op. cit.*, 2012, nota 145: "l'art 40 TUE dispone che il rispetto dei diritti fondamentali nel diritto interno costituisce il nucleo centrale dell'acquis comunitario per valutare l'ammissione di paesi terzi quali nuovi Stati membri dell'Unione: «Ogni Stato europeo che rispetti i valori di cui all'art. 2 e si impegni a promuoverli può domandare di diventare membro dell'Unione»".

In una logica perfettamente circolare, se un tempo lo Stato membro solleva la questione dei diritti fondamentali come controlimite all'azione dell'UE¹³¹, oggi, verrebbe da dire, tale controlimite è posto a presidio, *ex art. 53 della Carta di Nizza*¹³², di una tutela interna che sposta più in alto l'asticella della tutela garantita dall'art. 41 cit.

Il riferimento non può che andare alla teoria dei controlimiti¹³³ che pure, sommessamente rilevo, risente di tale circolarità.

Testimonia tale rovesciamento di direzione¹³⁴ l'art. 53 della Carta di Nizza¹³⁵.

Attenta dottrina ha difatti rilevato che *“A fronte della proclamazione formale di una tutela anche comunitaria dei diritti non può più ammettersi, in fondo, che una Corte costituzionale nazionale si erga a garante dei diritti dell'uomo rispetto al diritto comunitario ... I controlimiti si avviano, quindi, a divenire non più il rigido muro di confine fra ordinamenti, ma il punto di snodo, la cerniera nei rapporti tra UE e Stati membri”*¹³⁶. Detto altrimenti, l'art. 53 cit. esprime una logica funzionale in cui lo standard di garanzie minime previsto a livello interno e UE deve essere interpretato ed applicato allo scopo di assicurare un'applicazione di

¹³¹ Nel 1974 le corti costituzionali tedesca e italiana adottarono ciascuna una sentenza in cui affermavano il loro potere di rivedere il diritto europeo onde garantirne la coerenza con i diritti costituzionali (Solange I; Frontini).

¹³² Per gli opportuni approfondimenti e indicazioni bibliografiche si rinvia al capitolo sui rapporti interordinamentali

¹³³ Per un approfondimento di tale dottrina si rinvia, senza pretesa di esaustività, alla dottrina che ha indagato tale questione in rapporto alla Carta di Nizza: AZZARITI, *La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea nel “processo costituente europeo*, in *Rass. Dir. Pub. Eur.*, 2002, p. 9 ss.; SALMONI, *La Corte costituzionale e la Corte di giustizia delle Comunità europee*, in *Diritto pubblico*, 2002, specie 556 ss.; V.ONIDA, *Armonia tra diversi e problemi aperti, La giurisprudenza costituzionale sui rapporti tra ordinamento interno e ordinamento comunitario*, in *Quad. Cost.*, 2003; RUGGERI, *Tradizioni costituzionali comuni e controlimiti, tra teoria delle fonti e teoria dell'interpretazione*, in FALZEA, SPADARO, VENTURA (a cura di), *La Corte costituzionale e le Corti d'Europa*, Giappichelli, Torino, 2003, 505 ss. F. SALMONI, *La Corte Costituzionale, la Corte di giustizia CE e la tutela dei diritti fondamentali*, in *La Corte Costituzionale e le Corti d'Europa*, a cura di P. FALZEA, A. SPADARO, L. VENTURA, Torino, 2003, p. 306., si può dire che: *“La creazione di questa sorta di riserva di giurisdizione ha avuto sì come obiettivo quello di garantire l'inviolabilità da parte del diritto comunitario del cuore della Costituzione italiana [...] ma anche, contestualmente, quello di esaltare il ruolo della Corte Costituzionale come soggetto legittimato a difendere ad oltranza la Costituzione e i diritti dei singoli, in quanto organo di chiusura del sistema”*

¹³⁴ Ed in effetti S. GAMBINO, *Diritti fondamentali e Unione europea: una prospettiva costituzional-comparatistica*, Giuffrè Editore, Milano, 2008, 94, il *“Giudice dell'Unione, dal caso ERT in poi, appare ben rendersi conto delle ragioni opposte dagli ordinamenti interni in sede di controlimiti, affermando che i diritti fondamentali dell'Unione rientrano fra quei principi generali di cui la stessa si prefigge di assicurare la garanzia sulla base delle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e che, in tale ottica, “non può essere legittima nessuna misura incompatibile con i diritti fondamentali riconosciuti e tutelati nelle costituzioni di detti Stati”*; (sentenza del 18 giugno 1991, causa C-260/89, ERT)

¹³⁵ A. CELOTTO, *una nuova ottica dei “controlimiti” nel trattato costituzionale europeo?*, reperibile in www.forumcostituzionale.it: *“l'art. 53 della Carta – soprattutto quale parte del Trattato costituzionale – si configura come la clausola di legittimazione della dottrina dei controlimiti, visti però non più in chiave statica, come momenti di estrema difesa dell'ordinamento nazionale, quanto piuttosto in chiave dinamica, come momenti di raccordo finalizzati a garantire il massimo di tutela ai diritti”*.

¹³⁶ A. CELOTTO, *una nuova ottica dei “controlimiti” nel trattato costituzionale europeo?*, reperibile in www.forumcostituzionale.it

tale tutela (nazionale o europea che sia) non appiattita sul solo interesse fiscale. Proprio questo obiettivo, che si sostanzia nel garantire il maggiore livello di protezione dei diritti radicati (anche) nelle Costituzioni nazionali, induce a ritenere che anche le magistrature domestiche – *“e, al limite, ciascun singolo giudice, per le disposizioni che avranno diretta applicabilità - ove rilevino un maggior livello di protezione nella Costituzione nazionale, applichi la norma di quest’ultima, disapplicando invece la norma comunitaria”*¹³⁷.

In questo assetto non c’è spazio per una lettura svalutativa del diritto ad una buona amministrazione che si risolva a sfavore della persona¹³⁸. Neppure ritengo vi sia spazio per non estendere tali diritti che pure continuano a far parte dei principi generali del diritto UE, ai procedimenti fiscali a rilevanza interna. *“E’, infatti, insegnamento ormai comune che nell’applicazione del diritto comunitario, gli organi degli Stati membri debbano conformare la propria condotta ai principi generali del diritto”*¹³⁹.

Come l’ordinamento europeo ha saputo dimensionare, in nome dei diritti fondamentali (all’epoca principi, vedi sopra), la propria vocazione alla supremazia, così, anche l’ordinamento domestico deve saper equilibrare il rapporto autorità/persona in ragione dei diritti fondamentali tutelati dall’UE.

È in questo sottile compromesso tra gli ordinamenti che si colloca il delicato e complesso tema (visti i molteplici risvolti anche in ambito processuale e sostanziale) del rapporto fisco/contribuente, alla luce dei diritti fondamentali *post* Lisbona.

7) L’integrazione giuridica si risolve nella coerenza delle tutele procedimentali

7.1) Primi rilievi critici fondati sul dato letterale delle disposizioni

L’affermazione enucleata nel terzo Paragrafo di certo non vuole sfuggire ai seguenti rilievi critici: l’UE non ha competenza in punto di procedimento tributario e non ha neppure positivizzato uno statuto del contribuente. Ancora: l’UE ricondurrebbe la materia fiscale sostanziale ad una integrazione fondamentalmente di tipo negativo che farebbe da sponda

¹³⁷ A. CELOTTO, *una nuova ottica dei “controlimiti” nel trattato costituzionale europeo?*, reperibile in www.forumcostituzionale.it

¹³⁸ LUCA R. PERFETTI, *op. cit.*, 815, nota n. 70

¹³⁹ ¹³⁹ G. D’ANGELO, *op. cit.*, 2013, 109

all'assetto determinato dal riparto di competenze¹⁴⁰, ove al tributo viene assegnata una funzione essenzialmente economica coerente con il mercato.

Questa ricostruzione rigidamente formale e tutta piegata sulla lettera della legge, certamente coerente in ragione dell'approccio metodologico assunto, a mio avviso risente di una certa staticità, in quanto appiattita sull'integrazione economica e incapace di cogliere i risvolti dello stato attuale dell'integrazione giuridica (*post* Lisbona e conseguente allo spazio giuridico europeo). Altrimenti detto, coglie solo un lato della stessa medaglia, ossia, dell'integrazione cui l'ordinamento UE dimostra, con l'ausilio della Corte di Giustizia, di voler tendere.

Di certo, quelli testé evidenziati, sono rilievi critici di non poco conto che, però, attualmente, non hanno più la forza di escludere la materia che si sta indagando dall'area di influenza del diritto dell'Unione.

7.2) L'integrazione giuridica quale condizione necessaria, al pari di quella economica, dell'integrazione politica e socio-culturale dell'UE. L'interpretazione letterale è fonte di discriminazioni irragionevoli e frammenta il sistema delle tutele che si sostanzierebbe in logiche incoerenti con effetti asimmetrici

In effetti, è proprio il primato del diritto dell'Unione¹⁴¹ e la sua effettività che deve guidare l'interprete in una logica di leale collaborazione nell'attuazione e applicazione del diritto Europeo, verso soluzioni che siano il più possibile conformi all'integrazione giuridica. Integrazione giuridica, si badi, che al pari di quella economica, “è stata subito concepita come

¹⁴⁰ A. DI PIETRO, *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2 del 2013, 405, nota 1: “Il Trattato di Lisbona chiarisce la ripartizione delle competenze tra l'Unione europea (UE) e gli Stati membri e lo fa introducendo per la prima volta nei Trattati istitutivi, una classificazione precisa che distingue tre competenze principali: quelle esclusive, quelle concorrenti e quelle di sostegno. Tale chiarimento non comporta alcun rilevante trasferimento di competenze, ma la riforma è importante e necessaria al buon funzionamento dell'UE. Nel passato si sono verificati spesso conflitti sulle competenze tra l'UE e gli Stati membri. Oggi i confini tra le competenze di ciascuno sono stabiliti con chiarezza. Inoltre questa trasparenza facilita l'applicazione dei principi fondamentali relativi al controllo e all'esercizio di tali competenze”.

¹⁴¹ Il primato del diritto comunitario sul diritto interno è stato formalizzato la prima volta nella sentenza della Corte di giustizia Europea, del 15.07.1964, causa C-6/64, Costa/Enel, in cui i giudici hanno ritenuto che tale supremazia trova conferma nell'art. 249 TCE. Lo stesso orientamento è stato poi confermato nella successiva sentenza Simmenthal, del 9.03.1978, causa C- 106/77

strumento indispensabile, o condizione necessaria, per la realizzazione dell'integrazione politica e socio culturale dell'Europa"⁽¹⁴²⁾(¹⁴³).

A questa "condizione necessaria", che certamente fornisce le coordinate da seguire per riportare a sistema le disposizioni dislocate nei diversi livelli ordinamentali¹⁴⁴, deve aggiungersi l'avvenuta integrazione dei diritti della Carta di Nizza nel Trattato sul funzionamento dell'UE ed il riconoscimento dei diritti fondamentali enucleati nella CEDU, quali principi generali dell'ordinamento¹⁴⁵.

Calati in questo quadro l'autonomia procedimentale, l'incompetenza per materia e l'assenza della nozione di contribuente in sede europea, divengono argomenti dell'interpretazione utili a giustificare una visione frammentata e fonte di possibili discriminazioni. Visione che sembra voler restare immune all'evoluzione imposta dall'ordinamento UE, tanto da far apparire detti argomenti, quali strumenti spuntati di una lotta di retroguardia, arroccata su posizioni formalistiche e squisitamente letterali, che sembra trovare altrove la propria profonda ragion d'essere¹⁴⁶: (i) la concezione e funzione del tributo e della fiscalità in chiave domestica¹⁴⁷; (ii)

¹⁴² G. ITZCOVICH, *Integrazione giuridica. Un'analisi concettuale*, in *Rivista di diritto pubblico*, 3, 2005, 749 ss e nota 2.

¹⁴³ A. DI PIETRO, *Introduzione, I principi europei del diritto tributario*, CEDAM, Padova, 2013, XXXIV: "LA certezza ha stabilmente definito i parametri dell'integrazione dell'ordine giuridico che rappresenta l'obiettivo che il Trattato di Lisbona definisce come spazio giuridico di giustizia libertà e sicurezza e che l'Unione è destinata a perseguire dopo venti anni di mercato europeo"

¹⁴⁴ E' sempre più comune, al riguardo, l'adozione della formula tutele multilivello, da ultimo M. BERNARDINI, *L'Unione europea ed il Trattato di Lisbona: nuove frontiere per la tutela multilivello*, in www.academia.edu

¹⁴⁵ A. DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, in *Rassegna Tributaria* n. 1 del 2012, pag. 11 "Questi sono presi in considerazione a livello comunitario fin dall'originaria Comunità europea, come parte integrante del diritto comunitario. In quanto principi generali del diritto sarebbero informati alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri. Una tutela, quella offerta a livello comunitario, arricchita anche dalle disposizioni delle Convenzioni internazionali relative alla tutela dei diritti individuali. Così, per alcuni ordinamenti, si è potuta offrire ai cittadini una protezione comunitaria superiore a quella delle loro costituzioni nazionali quando queste non prevedevano alcuni diritti fondamentali, quali quello della riservatezza e del rispetto della vita privata. Inoltre, si sono potuti considerare il diritto di proprietà e quello di libertà nel commercio in ragione della funzione sociale dei beni e delle attività oggetto di tutela e, quindi, lì si è potuti coerentemente sottoporre ad alcuni vincoli. In tal modo si è potuta contemperare l'esigenza di dare il maggior sviluppo possibile alla tutela dei diritti fondamentali e l'altra di permettere la realizzazione di obiettivi comunitari (87). Un'evoluzione giurisprudenziale che può dirsi poi compiuta con il più recente riconoscimento normativo della tutela comunitaria dei diritti fondamentali operato con l'integrazione nel recente Trattato per il funzionamento dell'Unione europea della carta dei diritti approvata a Nizza e il riconoscimento, come principi comunitari, delle disposizioni della Convenzione dei diritti dell'uomo e libertà fondamentali"

¹⁴⁶ Parlo nel testo di una "lotta di retroguardia" per l'ovvia ragione che trattasi di operazione che l'unitarietà interna del sistema non tollererebbe e che, a quel punto, costringerebbe l'interprete, gli operatori del diritto, la giurisprudenza ed il Legislatore a rimodulare la visione dell'ordinamento giuridico interno in chiave integrata con l'ordinamento UE. Forse, proprio in questa chiave potrebbe essere riletta la sentenza n. 80 del 2011 della Corte Costituzionale. Pronuncia impeccabile dal punto di vista rigidamente formale della ricostruzione dei rapporti interordinamentali. Tuttavia, tale sentenza, probabilmente a causa del mancato riferimento ai diritti fondamentali di cui agli art. 2 e 3 Cost, si allontana da un precedente approccio più sensibile alle istanze volte ad assegnare una maggiore tutela ai diritti fondamentali: "Chi sperava che la Consulta potesse (*rectius, volesse*) sfruttare occasioni come questa per dare seguito all'orientamento di tendenziale apertura, mostrato in

il rapporto persona/autorità¹⁴⁸, (iii) il complesso dialogo tra Corti, tra riserva di giurisdizione e ruolo dei controllimiti¹⁴⁹. Seguendo dunque queste argomentazioni risulterebbe un sistema

occasione della sent. n. 317/2009, a favore di un sindacato spostato sul terreno sostanziale della tutela dei diritti, piuttosto che di tipo formale-astratto dei rapporti tra fonti, è rimasto verosimilmente deluso¹. Con la decisione in parola la Corte pone in modo marcato l'accento sull'esigenza di raffrontare le norme in campo al fine di stabilire quale di esse offra la migliore tutela ai diritti in gioco. Uno spunto in tal senso si può, forse, cogliere già nella sent. n. 348 del 2007, laddove si accenna al possibile bilanciamento tra beni costituzionalmente protetti; e, tuttavia, è solo con la decisione del 2009 che, in modo esplicito, si ammette il possibile abbandono della sistemazione delle fonti secondo forma (che vede la legge sempre e comunque ripiegare davanti a contrarie previsioni della CEDU, quale fonte interposta), per il caso che nella legge stessa si dia una più adeguata salvaguardia ai diritti. Sta di fatto che nella sent. n. 80, in cui si fa luogo ad un'accurata e puntuale sintesi dell'indirizzo delineato dalla Corte costituzionale a partire dal 2007, non si riprendono i passaggi argomentativi maggiormente significativi della sent. n. 317 per ciò che attiene alla ricerca (non già della fonte bensì) della norma idonea ad offrire la più "intensa" tutela ai diritti sub iudice" A. RANDAZZO, Brevi note a margine della sentenza n. 80 del 2011 della corte costituzionale, in www.giurcost.org

¹⁴⁷ Vedi nota 78

¹⁴⁸ La corte costituzionale sembra restia ad accogliere la tesi di una piena affermazione di un diritto costituzionale ad una buona amministrazione pubblica, per una ricostruzione di tale problematica P. LAZZARA, *L'azione amministrativa e il procedimento in cinquant'anni di giurisprudenza costituzionale*, in G. DELLA CANANEA e M. DUGATO (a cura di), *Diritto amministrativo e Corte costituzionale*, Napoli, 2006. Tali difficoltà sono insite nella genesi dell'art. 97 Cost., come chiaramente illustrato da U. ALLEGRETTI, *L'amministrazione dell'attuazione costituzionale alla democrazia partecipativa*, Giuffrè, Milano, 2009, 4, 5 e 25: "In effetti il procedimento amministrativo ha prefigurato, nei lavori della I Commissione Forti (quella incaricata della semplice riforma amministrativa), un'area per nuovi svolgimenti nel modo di funzionare dell'amministrazione che anticipavano quella che avrebbe potuto essere la sanzione costituzionale di un'amministrazione più rispettosa dei diritti del cittadino, più imparziale, più efficiente e in definitiva più democratica. Si trattava dunque davvero di un'area nevralgica - quanto almeno quella dell'organizzazione - per un impianto dell'amministrazione consono ai grandi principi costituzionali, e sarebbe stato perciò naturale che la Costituzione recepisce i capisaldi di quelle innovazioni, cioè essenzialmente la regola oggettiva della partecipazione degli interessati al procedimento, della pubblicità o almeno accessibilità degli atti, dell'obbligo di motivazione delle decisioni, se non, in forma soggettiva, il diritto dei destinatari dei provvedimenti a essere ascoltati, di accedere alla conoscenza dei documenti e di ricevere comunicazione e motivazione degli atti. Invece la II Commissione Forti, che era proprio quella incaricata di predisporre i materiali e le proposte su cui la Costituente avrebbe dovuto lavorare, rifiutò di considerare questa una materia costituzionale e si limitò a suggerire - venendo su ciò seguita dall'Assemblea con la formulazione essenzialmente dell'art. 97 - di includere nella Carta a proposito dell'amministrazione solo dei principi preziosi ma troppo generali per avere un'incidenza immediata sulla riforma amministrativa (che in effetti per molto tempo fu scartata)...E' vero infatti che ormai la dottrina aveva dato vita, per merito del libro di Sandulli del 1940 (che essendo Sandulli allievo di Forti potremmo presumere da lui ispirato), a un corpo compiutamente articolato di elaborazioni sull'argomento. Ma, intanto, questo orientamento di studi nel 1945 era ancora assai recente e non poteva aver prodotto una consapevolezza e una convinzione così forti come quelle che, di solito, preparano il terreno a una riforma legislativa (soprattutto conoscendo la lentezza riformatrice consueta al nostro paese e al suo diritto amministrativo). Meno di un decennio prima, gli autori che pur si erano impegnati attorno alla nozione di procedimento lo avevano fatto in studi di limitato sviluppo e muovendosi con grande circospezione sia sulla nozione stessa che sulle sue implicazioni, ponendo "quesiti", avanzando ipotesi e lasciandone lo sviluppo a indagini da essi solo auspiccate"; G. GARDINI, L. VANDELLI, *Il diritto amministrativo nella giurisprudenza*, Maggioli Editore, 2013, 20, ove si afferma, che mentre nell'art 97 prevale il nesso tra buon andamento e perseguimento di pubblici interessi, la Carta pone la buona amministrazione ad oggetto di un diritto della persona nei confronti dell'azione pubblica. L'Autore, poi, alle pagine 17 e 18 evidenzia anche la difficile interpretazione dei concetti di buon andamento ed imparzialità: Il principio di buon andamento, "cardine della vita amministrativa e quindi condizione dello svolgimento ordinato della vita sociale" (Corte Cost., sent. n. 123 del 1968), come i principi di riserva di legge e di imparzialità enunciati dal primo comma dell'art 97 Cost., esprime il proprio valore giuridico su di un duplice versante: costituisce vincolo per il legislatore ordinario, nel senso che quest'ultimo non può emanare leggi tali da indurre un andamento non "buono" della pubblica amministrazione, e vincolo per l'amministrazione stessa, la quale pure non può assumere decisioni che risultino

in contrasto con il principio in esame. Il problema maggiore è dato dalle difficoltà che si incontrano nel tentativo di dare un significato autonomo al concetto di buon andamento, per distinguerlo dai principi di riserva di legge e di imparzialità: l'espressione può dar luogo ad innumerevoli definizioni, a causa soprattutto della soggettività della percezione del concetto di "bontà" riferito all'andamento dell'amministrazione. Le ricostruzioni che si evincono dalla dottrina si possono sostanzialmente ricondurre a due categorie o, meglio, a due possibili giustificazioni del principio di cui trattasi. La prima, che trovasi in prevalenza negli studi teoretici sulla pubblica amministrazione come organizzazione, muove dall'idea che i principi di riserva di legge e di imparzialità della pubblica amministrazione indichi la sottoposizione della pubblica amministrazione ad enunciati prescrittivi (terzietà, completezza nella considerazione degli interessi, ecc.), mentre il buon andamento risponderebbe ad una garanzia di proporzionalità e di adeguatezza della funzione; si tramuterebbe nella necessità di attribuire all'amministrazione mezzi giuridici "elastici" per consentire agli uffici di rendere la loro attività più consona possibile ai fini assegnati dalla legge. Il secondo modo di giustificare il principio di buon andamento (più in uso nella manualistica del diritto amministrativo) non è completamente scisso dal precedente, tuttavia muove dal diverso punto di vista del buon andamento come risultato dell'attività amministrativa. Qui l'idea di fondo è che la pubblica amministrazione esclusivamente "imparziale e rispettosa della legalità"...possa anche produrre cattivi risultati, costare troppo, spendere tempi molto lunghi, e così via". L'inconciliabilità delle diverse scuole di pensiero e la parzialità dei risultati interpretativi è poi evidenziata da LUCA R. PERFETTI, op. cit., 818 "Quel che occorre, invece, osservare è che i diversi approcci discendono da ragioni di teoria generale e, più in particolare, dalla sistematica che si assuma per intendere la grammatica del dialogo tra libertà ed autorità. Il diritto ad una buona amministrazione partecipa di questo dialogo ed occorre confrontarsi a partire dalla corretta impostazione della dottrina alla quale ci s'è richiamati, per la quale l'istituto di cui si discorre si colloca esattamente a quel livello. Ecco, allora, che il diritto ad una buona amministrazione non verrà avvertito, da coloro che aderiscono alla ricostruzione classica di questo rapporto (che trova il suo fulcro nel potere dell'autorità — soggettivamente — pubblica), se non come erosione di un sistema che — in quanto presupposto sistematico dell'interpretazione delle norme — resta, però, indiscusso; in questa prospettiva, alla luce di quel sistema si leggono le norme costituzionali e vi si troveranno, fatalmente, conferme. Diversamente avviene per chi (come chi scrive) coltiva la concezione opposta. Tuttavia, poiché il contrasto riguarda i presupposti teorici, per quanto appaia indiscusso che nell'affermazione del diritto ad una buona amministrazione siano le pretese delle persone ad essere centrali, questa sola circostanza non sarà ritenuta sufficiente a smentire il sistema, una volta che lo si sia assunto"

¹⁴⁹ Sul delicato tema dei controlimiti A. CELOTTO, *una nuova ottica dei "controlimiti" nel trattato costituzionale europeo?*, reperibile in www.forumcostituzionale.it: "Per anni, abbiamo discusso di controlimiti alla prevalenza del diritto comunitario in Italia, abbiamo ricamato sulle ipotesi di una loro plausibilità, ci siamo illusi su una loro reale applicabilità, ma ci siamo accorti di quanto in pratica sia difficile che i principi costituzionali nazionali possano prevalere sulle norme comunitarie, come ha dimostrato – in maniera esemplare – la Corte costituzionale nella sent. n. 232 del 1989; CARTABIA – CELOTTO, "La giustizia costituzionale in Italia dopo la Carta di Nizza", in *Giur. cost.*, 2002, p. 4477 ss.; questa prima stagione sembra debba essere analizzata anche alla luce della sentenza 238/14 e della Corte Costituzionale, E. LUPO, "I controlimiti per la prima volta rivolti verso una sentenza della Corte internazionale di giustizia", in *Questione Giustizia* 1/2015, 66 ss: "L'entrata in vigore della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, avente lo stesso valore giuridico dei trattati 17, in aggiunta alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali 18, ha dato adito alla previsione, piuttosto diffusa, di progressiva marginalizzazione della Corte costituzionale rispetto alla tutela dei diritti fondamentali. Essa si sarebbe verificata per effetto della possibilità, attribuita al giudice comune, di accedere direttamente alle Corti europee 19, ottenendo pronunzie immediatamente applicabili nelle controversie nazionali. La sentenza n. 238/14 dimostra l'inconsistenza di tali previsioni. Alla Corte costituzionale viene riservato il controllo sulla conformità ai principi fondamentali della nostra Costituzione sia delle norme degli altri ordinamenti (sopranazionali e internazionali), sia delle sentenze emesse dalle Corti e dai giudici previsti dagli stessi ordinamenti. Quindi, anche dopo l'emanazione di una pronunzia da parte delle Corti europee, spetterà al nostro giudice costituzionale verificare che essa non violi il «limite del rispetto degli elementi identificativi dell'ordinamento costituzionale, vale a dire dei principi fondamentali e dei diritti inviolabili della persona» 20, elementi "sottratti anche alla revisione costituzionale» 21. In sostanza, l'ultima parola sulla tutela dei diritti nell'ordinamento nazionale spetta alla Corte costituzionale, che aveva visto messo in pericolo il proprio ruolo soprattutto quando, prima delle sentenze n. 348 e 349 del 2007, stava prendendo piede la tesi di un controllo diffuso di conformità delle norme interne alla CEDU, affidato cioè ai giudici comuni nelle singole controversie, senza bisogno di sollevare una questione di costituzionalità (per contrasto con l'art. 117, primo comma, Cost.) e di rimettere all'apposito giudice la valutazione di detta conformità. Questa temperie culturale, che appare già oggi lontana, si vanifica, anche nelle possibili prospettive

incoerente e asimmetrico. A fronte di una disciplina sostanziale armonizzata e/o sempre più coinvolta dall'integrazione giuridica ed economica, si staglierebbe, incoerentemente, una disarmonia e disgregazione delle tutele frutto anche di discriminazioni irragionevoli. *“L'integrazione giuridica in campo tributario, provocata da una sempre più ampia e diffusa penetrazione nei sistemi tributari nazionali del diritto originario e di quello derivato e, soprattutto, della sua interpretazione, ha, ormai sostanzialmente, superato la distinzione della competenza concorrente nel momento stesso in cui ha investito tutti i settori della fiscalità nazionale...Il riferimento al mercato interno cui i Trattati hanno affidato e continuano ad affidare il riparto competenziale della fiscalità, rimane il fondamento giuridico necessario ed originario. Diventa però un dato sempre più formale a mano a mano che si arricchisce il patrimonio giuridico europeo”*¹⁵⁰. Arricchimento che va di pari passo con la sempre più estesa e profonda integrazione giuridica che trova la sua fonte¹⁵¹ nelle disposizioni del diritto europeo e nell'opera di “vivificazione” a queste (disposizioni) assicurata dal procedimento ermeneutico¹⁵² della Corte di giustizia¹⁵³ e delle sue sentenze interpretative, *“secondo canoni metodologici del tutto peculiari del diritto europeo”*¹⁵⁴.

L'ordinamento UE *“nato come sovranazionale, si è, ormai, stabilmente integrato con quello nazionale, grazie anche al primato che il giudice tributario nazionale deve assicurare nella sua responsabilità di giudice europeo”*¹⁵⁵. Alla tutela dei diritti fondamentali, secondo un'interpretazione funzionale conforme al primato dell'ordinamento europeo, deve essere assicurato un sempre maggiore ambito di applicazione¹⁵⁶, anche nel campo tributario, ove

future, per effetto degli orientamenti seguiti dalla sentenza qui considerata”. Della Corte Costituzionale italiana si ricordino anche le seguenti pronunce: sentenza n. 98 del 1965; sentenza n. 183 del 1973; sentenza n. 170 del 1984. Un'applicazione della teoria dei contro-limiti, relativamente ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario, s'è avuta con la sentenza n. 4207 del 2005 del Consiglio di Stato (c.d. *Federfarma*).

¹⁵⁰ A. DI PIETRO, *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2 del 2013, paragrafo 2.2

¹⁵¹ Circa l'attività creativa di norme giuridiche della Corte di giustizia MENGOZZI, *Il diritto comunitario e dell'Unione Europea*, in *Tratt. Dir. Comm. E dir. Pubbl. econ.* Diretto da F. GALGANO, vol. XV, Padova 1997, 254

¹⁵² Sottolinea la necessità del criterio teleologico dell'interpretazione (principio consacrato anche nella Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati all'art 31) quale strumento che favorisce il processo di integrazione che lo stesso Trattato si pone G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, CEDAM, Padova, 2012, 85 ss

¹⁵³ G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, CEDAM, 2013, 2

¹⁵⁴ G. D'ANGELO, *op. cit.*, 3.

¹⁵⁵ A. DI PIETRO, *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2 del 2013, paragrafo 2.2

¹⁵⁶ esigenza che comunque nella ricostruzione della Corte non si pone in contrasto con la realizzazione degli obiettivi comunitari ma che anzi concorre a realizzare G. INGRAO, *Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce del Trattato di Lisbona*, in “Riv. dir. trib.” 2010, pag. 228; P. MARCHESSOU, *Profili fiscali del Trattato di Lisbona*, in “Rass. trib.”, 2009, pag. 454.

ormai si è imposto il sostanziale superamento del limite della competenza concorrente: l'integrazione giuridica ha ormai investito tutti i settori della fiscalità domestica, grazie all'intervenuta penetrazione del diritto originario e derivato, quindi della loro interpretazione⁽¹⁵⁷⁾(¹⁵⁸).

Si può dunque affermare che a seguito del Trattato di Lisbona e l'intervenuta integrazione dei diritti fondamentali-procedimentali si sia finalmente istituzionalizzato il passaggio da una Comunità europea *market oriented*, basata essenzialmente su diritti economici intesi a proteggere il mercato unico, a un'Unione *right based*, fondata sulla tutela dei diritti fondamentali, patrimonio comune degli Stati membri¹⁵⁹.

Siamo al cospetto di un passaggio di rilevanza "epocale", frutto di una lenta ma inesorabile progressione, che l'interprete non può in nessun caso trascurare.

¹⁵⁷ A. DI PIETRO, *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2 del 2013, paragrafo 2.2 "Difficile, oggi, ritenerne estranei settori impositivi nazionali. Non quello dell'imposizione indiretta, o per l'adozione di modelli impositivi europei dell'iva e delle accise o per un regime generalizzato dell'imposizione indiretta sugli atti societari o per il vincolo di adottare tributi di effetto equivalente a quelli armonizzati. Quest'ultimo concentra in sé una potenzialità eversiva per le scelte impositive nazionali non facilmente prevedibile. Non poteva rimanere estraneo all'integrazione giuridica europea nemmeno il settore dell'imposizione diretta i cui regimi transfrontalieri hanno dovuto soffrire i limiti posti dal rispetto delle libertà economiche come diritto originario e hanno così, indirettamente, influenzato anche i regimi nazionali. Inoltre, è stato, se pur indirettamente, coinvolto anche l'ampio ed eterogeneo, per la varietà dei modelli procedurali per le singole imposte, settore del controllo e dell'accertamento dei tributi. Nel relativo ambito, in particolare, hanno dovuto adeguarsi all'effettività quelle norme nazionali che, considerate misure di semplificazione a favore dell'amministrazione, potevano o rendere difficile l'attuazione del diritto europeo o non consentire la parità di trattamento dei contribuenti davanti alle amministrazioni finanziarie nazionali". A. DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, in *Rassegna Tributaria* n. 1 del 2012, pag. 11

¹⁵⁸ A. DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, in *Rassegna Tributaria* n. 1 del 2012, pag. 11 "La competenza comunitaria in materia tributaria e il suo primato, anche sull'ordinamento tributario nazionale, non solo riducono progressivamente il ruolo del consenso nei settori impositivi armonizzati, ma ne evidenziano anche le potenzialità negative, legate a scelte che, pur liberamente assunte nel rispetto dei principi costituzionali e ordinamentali nazionali, possono risultare incompatibili con le libertà economiche del Trattato UE". Ribadendo che gli Stati membri sono tenuti ad esercitare le proprie competenze nel rispetto del diritto comunitario, la Corte ne ha esteso l'ambito di applicazione all'imposizione diretta, in ossequio al principio di non discriminazione in materia di libero stabilimento e libera circolazione delle persone e dei servizi: divieto di qualsiasi discriminazione dissimulata oppure effettuata a danno di propri cittadini non residenti

¹⁵⁹ S. MARCHESE, *Op. cit.*, 2012 e nota 144

8) L'art 41 riconosce alla persona una posizione giuridica rilevante nella fase di attuazione del tributo.

8.1) Dalle tradizioni costituzionali comuni al diritto ad una buona amministrazione ex art 41 cit.: la natura di principio generale e di diritto coesiste nel sistema declinato dalle fonti

Nel preambolo della Carta Nizza si legge che l'obiettivo di tale fonte del diritto dell'UE è *“rafforzare la tutela dei diritti fondamentali”*. Tanto è vero che l'articolo 2 del Trattato sull'Unione Europea (TUE) indica che *“L'Unione si fonda sui valori del rispetto della dignità umana, della libertà, della democrazia, dell'uguaglianza, dello Stato di diritto e del rispetto dei diritti umani, compresi i diritti delle persone appartenenti a minoranze”*. A tal fine l'UE ha stabilito che la Carta, ex art. 6 del Trattato, ha valore giuridico vincolante: *“L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del [...] 12 dicembre 2007 [...], che ha lo stesso valore giuridico dei trattati”*. Tale assetto normativo ha ampliato la base giuridica su cui appuntare la difesa dei diritti fondamentali (oltre la CEDU). Diritti, si badi, che non costituiscono (in gran parte) delle novità, bensì, *“diritto costante”*¹⁶⁰. Detto altrimenti, sul diritto ad una buona amministrazione affermato nell'art. 41 cit. si innervano fasci di situazioni soggettive¹⁶¹

¹⁶⁰ Paragrafo B della scheda 2.1.2 delle Note sintetiche sull'Unione europea – 2015; *“Quanto al primo profilo, lo spirito ispiratore della maggior parte delle previsioni della Carta dei diritti è fortemente ricognitivo e tutt'altro che rivoluzionario: come risulta anche dal Preambolo della Carta stessa, la Carta dei diritti riafferma i diritti derivanti in particolare dalle tradizioni costituzionali e dagli obblighi internazionali comuni agli Stati membri, dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, dalle carte sociali adottate dall'Unione e dal Consiglio d'Europa, nonché dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea e da quella della Corte europea dei diritti dell'uomo. Sotto questo profilo, la Carta dei diritti non introduce ex novo una tutela europea dei diritti fondamentali, ma contribuisce – e in modo assai significativo, specie all'indomani del Trattato di Lisbona e dell'assunzione di valore giuridicamente vincolante – al consolidamento di una realtà giuridica già radicata nell'ordinamento dell'Unione europea, specie per merito della Corte di giustizia che, superando l'inerzia della normazione scritta, ha affermato, sin dai primi anni Settanta, che i diritti fondamentali costituiscono parte integrante dei principi generali del diritto (comunitario prima e, poi,) dell'Unione europea, essendo la loro tutela rimessa alla stessa Corte nel quadro degli obiettivi e della struttura dell'Unione, tenendo conto delle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri”* G. MELIS - A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 02 del 2013, paragrafo 8; Così R. BIFULCO - M. CARTABIA - A. CELOTTO, *Introduzione*, in AA.VV., *L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, a cura di R. BIFULCO - M. CARTABIA - A. CELOTTO, Bologna, 2001, 12, 13 e 14. Si veda, al riguardo, la sentenza della Corte di giustizia 12 novembre 1969, relativa alla causa C-29/69, Stauder e la successiva pronuncia del 17 dicembre 1970, relativa alla causa C-11/70, Internationale Handelsgesellschaft.

¹⁶¹ Sulla qualificazione delle situazioni giuridiche soggettive europee in ambito nazionale, P. BILANCIA, *Ordinamento comunitario e situazioni giuridiche soggettive*, Napoli, 1992

fondamentali¹⁶², giuridicamente rilevanti¹⁶³. Il diritto ad una buona amministrazione di cui all'art 41 cit., quale originario principio generale radicato nelle tradizioni costituzionali comuni, veicola ed introduce nel diritto europeo originario, grazie all'intervenuta trattatizzazione della Carta, posizioni individuali giuridicamente rilevanti¹⁶⁴, cui fa riscontro il

¹⁶² L'espressione, per il momento, è volutamente generica. Sin da adesso, tuttavia, si evidenzia la natura di diritto soggettivo, tale presa di posizione sarà illustrata nel corso del capitolo. Si è optato di non attingere alla distinzione tra diritti soggettivi ed interessi legittimi. La scelta si basa sul fatto che tale distinzione nasce e muore sul territorio nazionale. Non solo. Si ritiene che in ogni caso le due categorie testé richiamate non siano definitivamente utili alla questione da cui la presente ricerca trae le sue ragioni. A tal proposito, seppure nell'ottica processuale, si trascrivono le acute osservazione di F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in Rass. Trib n. 1 di gennaio-febbraio 2006, ove si legge: "Ovviamente si ha presente che la Corte di Strasburgo ha escluso più volte, dall'ambito di applicazione dell'art. 6, paragrafo 1, della CEDU, le controversie fiscali, perché quella disposizione concerne le cause penali e quelle "civili", non quelle di diritto pubblico. La Corte di Strasburgo ha affermato in termini generali che "la materia fiscale rientra ancora nell'ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività". Contrariamente a quanto sostenuto, non vi è alcuna relazione tra i motivi per cui la Corte ha dichiarato inapplicabile l'art. 6 ai processi tributari e il dibattito (italiano) sui caratteri del processo tributario, sul suo oggetto eccetera. Secondo i giudici di Strasburgo, il termine "diritto", usato nell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, non implica alcuna discriminazione tra diritti soggettivi e interessi legittimi. Insomma anche gli interessi legittimi sono situazioni soggettive tutelate dalla Convenzione al pari dei diritti soggettivi. Del resto, in Italia, le limitazioni di tutela non sono mai state giustificate sulla base del carattere autoritativo dell'atto impositivo, o sulla base della concezione impugnatoria del processo tributario. All'opposto, è proprio muovendo dalle premesse della teoria costitutiva che in Italia si sono avuti il primo impianto teorico ed il successivo sviluppo del sistema di tutela giurisdizionale del cittadino in materia tributaria. Ogni dottrina che nega il carattere autoritativo degli atti impositivi ha come sbocco la negazione delle garanzie naturalmente richieste dalla reazione contro atti impositivi e, quindi, la riduzione dei mezzi di tutela. Non v'è dubbio che, alla luce della ratio dell'art. 6, non sembra esservi motivo per non accordare ai processi tra cittadini e Pubblica Amministrazione le garanzie previste per i processi penali e civili. È un dato di fatto, però, che l'art. 6 non si estende a tutti i processi". Di diverso avviso F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in Rass. trib n. 1 di gennaio-febbraio 2003. Sull'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione e sull'art 1 del I Protocollo, si rinvia anche alle precise riflessioni di M. POGGIOLI, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, CEDAM, Padova, 2012. In ogni caso non sembra dirimente la limitazione affermata nelle disposizioni testé citate. Milita in tal senso anche il fatto che detta limitazione non dovrebbe estendersi alla materia che si sta indagando, perché diritti fondamentali che il contribuente può opporre all'amministrazione durante la fase accertativa/procedimentale non hanno la stessa natura tributaria dell'obbligazione accertata: ergo, le manifestazione del diritto ad una buona amministrazione ben possono essere estese anche al procedimento tributario, posto che occorre tenere distinti gli aspetti sostanziali da quelli procedurali di attuazione del tributo. Va evidenziato, difatti, che una cosa è il contenuto e l'oggetto dell'accertamento, ossia l'obbligazione fiscale, altra cosa è la natura dei diritti fondamentali riconducibili alla situazione giuridica soggettiva del contribuente durante la fase procedimentale. Altrimenti detto, la matrice fiscale dell'accertamento non restringe l'ambito di tutela assegnata al contribuente, la cui posizione procedimentale è tutelata in quanto tale dalla Carta di Nizza. Ciò è perfettamente in linea con quanto stabilito nel terzo paragrafo dell'art 52 della Carta di Nizza: "La presente disposizione non esclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa". Anzi non è irrilevante il fatto che proprio nelle Spiegazioni (nella versione sottoscritta e proclamata dai Presidenti di Parlamento europeo, Consiglio e Commissione in occasione del Consiglio europeo di Nizza il 7 dicembre 2000) di tale disposizione – che segna "La portata dei diritti garantiti" – non vi è alcun riferimento all'art 41 della Carta e 6 della Convenzione. Riferimento che invece è testualmente inserito rispetto all'art 47 della Carta e 6 della Convenzione.

¹⁶³ Cause Panasonic 1980 e Adams 1985; per maggiori riferimenti, si veda la nota 82

¹⁶⁴ Riconosce che tali principi sono assurti a "veri e propri diritti a favore dei destinatari dell'azione amministrativa" ed esprime l'auspicio secondo il quale "unica deve essere la posizione soggettiva vantata dal cittadino nei confronti dell'Amministrazione, ossia quella di diritto soggettivo" A. GIUFFRIDA, *Il <<diritto>> ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, 73, 98, note 48 e 74

dovere di conformarsi delle amministrazioni¹⁶⁵. La sua originaria¹⁶⁶ formulazione di principio generale facente parte del diritto dell'Unione¹⁶⁷, in quanto ritraibile dalle tradizioni costituzionali comuni¹⁶⁸ (art. 6 cit., III comma), ne evidenzia l'innata e attuale *vis expansiva*¹⁶⁹.

8.2) Il diritto ad una buona amministrazione manifesta un diritto individuale garantito dal primato del diritto europeo e dal principio di effettività

L'art. 6 del Trattato sull'Unione europea declina la tutela dei diritti fondamentali in tre fonti: la Carta dei diritti fondamentali (c.d. Carta di Nizza) che l'Unione "riconosce" e che "ha lo

¹⁶⁵ Non sembra che la Corte di giustizia utilizzi lo schema del principio come fonte-veicolo - che pure, sembrerebbe rinvenibile nella Carta, quale escamotage utilizzato da taluni Stati per sottrarsi da eventuali diritti pretesi dai singoli - nel senso di affermarne poi la non giustiziabilità: "nell'articolo 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 2 del citato articolo 41 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo, ed ancora, "A tale riguardo è d'uopo ricordare che il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante (sentenze *Sopropé*, EU:C:2008:746, punti 33 e 36, nonché *M.*, C-277/11, EU:C:2012:744, punti 81 e 82)", tanto è vero, continua la Corte, che tale diritto, in quanto tale, può "essere fatti valere direttamente, dai singoli, dinanzi ai giudici nazionali". Sentenza del 3 luglio 2014, causa C-129/13, causa C-130/13 - della Corte Giustizia Unione Europea, Sez. V, (punti 28, 29, 35). Le situazioni soggettive rilevanti introdotte nel sistema da norme possono essere espresse nella forma delle regole o dei principi *R. ALEXY, Teoria del los derechos fundamentales, Madrid, 1993, passim; ID., La formula per la quantificazione del peso nel bilanciamento, in Ars Interpretandi, 2005, passim*

¹⁶⁶ Circa la situazione soggettiva riconducibile al contraddittorio, disciplinata dall'art. 41 co. 2 della Carta, in un primo momento non fu qualificato dalla giurisprudenza UE come "diritto fondamentale" ma come "principio di diritto appartenente al novero dei principi tipici di uno Stato di diritto", e solo in un secondo momento è stato affermato come posizione giuridica soggettiva, come "diritto fondamentale". CGUE, causa C-204/00, *Aalborg Portland*. Recentemente Sentenza del 3 luglio 2014, causa C-129/13, causa C-130/13 - della Corte Giustizia Unione Europea, Sez. V

¹⁶⁷ L'originaria lacuna di tutela (come più in alto segnalato) è stata sin da subito colmata dalla Corte di Giustizia, secondo un andamento costante e progressivo. Nella sentenza *Stauder* (causa 29/69) la Corte ha affermato che i diritti fondamentali della persona "fanno parte dei principi generali del diritto comunitario, di cui la Corte garantisce l'osservanza". Successivamente è intervenuta la sentenza del caso *Internationale Handelsgesellschaft* (causa 11/70). L'elaborazione del principio ha trovato nella sentenza *ERT* (C-260/89) una sua precisa connotazione "i diritti fondamentali fanno parte integrante dei principi generali del diritto, dei quali la Corte garantisce l'osservanza. A tal fine la Corte si ispira alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e alle indicazioni fornite dai trattati internazionali relativi alla tutela dei diritti dell'uomo a cui gli Stati membri hanno cooperato ed aderito ... La Convenzione europea dei diritti dell'uomo riveste, a questo proposito, un particolare significato" (p. 41). Circa il rispetto dei diritti fondamentali, tra le fonti originarie del diritto dell'Unione, si veda Preambolo dell'Atto Unico Europeo (1986), art. F del Trattato di Maastricht (1992), art 1 del Trattato di Amsterdam (1997). Si vedano anche i criteri definiti in occasione del Consiglio europeo di Copenhagen (1993), poi ampliati nel Consiglio europeo di Madrid (1995). Si rinvia alla puntuale ricognizione a A. Furia, *L'Unione Europea, in Promozione, protezione ed attuazione dei diritti dei minori*, Giappichelli Editore, 2014, 158 ss

¹⁶⁸ Vedi nota precedente

¹⁶⁹ L. DEL FEDERICO, *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all'applicazione della CEDU in materia tributaria*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana (a cura) di F. BILANCIA – C. CALIFANO – L. DEL FEDERICO – P. PUOTI*, Giappichelli Editore, Torino, 2014, 80

stesso valore giuridico dei trattati”¹⁷⁰; la CEDU¹⁷¹; ed i “*principi generali*”⁽¹⁷²⁾.

Principi che comprendono sia i diritti sanciti dalla stessa CEDU che quelli risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri⁽¹⁷³⁾.

Di conseguenza, il diritto ad una buona amministrazione, quale principio di origine pretoria¹⁷⁴ ricavato dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri¹⁷⁵, costituisce un principio generale tutelato a livello di diritto originario dell’Unione europea di cui costituisce parte integrante. Siamo dunque in presenza di un principio generale che a tutti gli effetti e a titolo originario fa parte dei principi propri dell’UE¹⁷⁶. Trattasi, poi, di principio che trova il suo corrispondente proprio nell’art. 41 cit.

Quest’ultima disposizione, dunque, segna il passaggio dall’enunciazione di “principio” alla configurazione di un “diritto” ad una buona amministrazione¹⁷⁷, del quale è titolare ogni

¹⁷⁰ Per un primo utilizzo della Carta di Nizza come normativa dotata dello stesso valore dei Trattati, Kucukdeveci c. Swedex, C-555/07, sent. 19 gennaio 2010

¹⁷¹ Quanto a tale fonte e la sua incidenza nella dinamica dei rapporti interordinamentali, si rinvia al capitolo sulle fonti

¹⁷² “*Sebbene la Carta «riafferma[i]», come si legge nel quinto punto del relativo preambolo, i diritti derivanti (anche e proprio) dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e dalla CEDU, il mantenimento di un autonomo richiamo ai «principi generali» e, indirettamente, a dette tradizioni costituzionali comuni e alla CEDU, si giustifica – oltre che a fronte dell’incompleta accettazione della Carta da parte di alcuni degli Stati membri (si veda, in particolare, il Protocollo al Trattato di Lisbona sull’applicazione della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea alla Polonia e al Regno Unito) – anche al fine di garantire un certo grado di elasticità al sistema. Si tratta, cioè, di evitare che la Carta “cristallizzi” i diritti fondamentali, impedendo alla Corte di giustizia di individuarne di nuovi, in rapporto all’evoluzione delle fonti indirettamente richiamate*” (Cort. Cost. n. 80/2011)

¹⁷³ Tuttavia è bene rammentare che già l’art 6, n. 2 del Trattato di Maastricht sull’Unione europea stabiliva che L’Unione rispetta i diritti fondamentali garantiti nella CEDU e quali risultano dalle tradizioni costituzionali degli Stati in quanto principi generali del diritto. Tale disposizione aveva dunque qualificato i diritti fondamentali come principi generali del diritto dell’Unione, formalizzando il risultato cui era giunta la giurisprudenza della Corte (vedi *Stauder*, 29/69, sent. 12 novembre 1969) in siffatta materia. Meglio detto: tale articolo costituisce il momento positivo dell’intervenuta traduzione nell’ordinamento “UE” del riferimento alle tradizioni costituzionali comuni agli stati membri e alla CEDU, in punto di diritti fondamentali. Sul punto G. TESAURO, *Diritto dell’Unione europea*, CEDAM, Padova, 2012,130 e per riferimenti giurisprudenziali, pagina 124, nota 111

¹⁷⁴ *Max. mobil* c. Commissione, T-54/99, sent. 30 gennaio 2002

¹⁷⁵ Vedi il paragrafo 1

¹⁷⁶ No si tratta dunque di un mero principio con valenza interpretativa preso a prestito di volta in volta dagli ordinamenti dei Paesi membri. Il principio ordinamentale costituisce, infatti, un “*vero parametro di legittimità, dunque di norme idonee a creare diritti ed obblighi*”, G. TESAURO, *Diritto dell’Unione europea*, CEDAM, Padova, 2012, 105

¹⁷⁷ L’affermazione contenuta nella sentenza della Cort. Cost. n. 80/2011 è condivisibile se riferita ai principi non tipizzati ma non può automaticamente estendersi, a mio avviso, vista l’intervenuta codificazione ex art 41 cit., al diritto ad una buona amministrazione: “*Restano, quindi, tuttora valide le considerazioni svolte da questa Corte in rapporto alla disciplina anteriore, riguardo all’impossibilità, nelle materie cui non sia applicabile il diritto dell’Unione (come nel caso sottoposto a questa Corte), di far derivare la riferibilità alla CEDU dell’art. 11 Cost. dalla qualificazione dei diritti fondamentali in essa riconosciuti come «principi generali» del diritto comunitario (oggi, del diritto dell’Unione). Le variazioni apportate al dettato normativo – e, in particolare, la sostituzione della locuzione «rispetta» (presente nel vecchio testo dell’art. 6 del Trattato) con l’espressione «fanno parte» – non sono, in effetti, tali da intaccare la validità di tale conclusione. Come sottolineato nella*

singola persona umana “colpita” dall’azione amministrativa¹⁷⁸. Tuttavia, tale riflessione da sola non è risolutiva, qualora se ne voglia dedurre automaticamente che il cittadino contribuente italiano sia titolare di un vero e proprio diritto ad una buona amministrazione da poter opporre durante la fase amministrativa di attuazione del tributo (l’accertamento fiscale). In effetti, nel diritto dell’UE la locuzione “diritto” descrive una situazione giuridica soggettiva rilevante e nulla più. Detto altrimenti, il Legislatore europeo non conosce, diversamente da quello italiano, la distinzione tra interesse legittimo e diritto soggettivo. Tuttavia, non può sostenersi che l’ordinamento interno sia affetto da disposizioni illegittime, per il semplice fatto che queste sono costruite attorno alla figura dell’interesse legittimo e non del diritto soggettivo. Occorre infatti rammentare che il diritto dell’UE tendenzialmente avvolge solo i settori del diritto sostanziale e non si occupa del procedimento, lasciando la disciplina di quest’ultimo alla sovranità dei singoli Stati membri. E così è logico che la Corte di Giustizia ha escluso, malgrado il valore cogente del primato del diritto comunitario e del principio di effettività, il proprio sindacato sulle scelte di politica nazionale in punto di qualificazione delle situazioni soggettive interne. Ciò nonostante, una volta che una posizione giuridica soggettiva di rango europeo, specie se di fonte originaria qual è l’art. 41 cit., entra d’imperio nell’ordinamento domestico, sono proprio il primato del diritto europeo ed il principio di effettività che impediscono una diminuzione del grado di tutela (mediante imposizioni di limiti, aggravii di adempimenti, financo l’esclusione della tutela) rispetto agli *standard* di effettività imposti dall’UE. Non solo, tale intervenuta trasformazione da “principio” a “diritto” del concetto di buona amministrazione investe anche l’ordinamento interno: *la buona amministrazione, infatti, non costituisce solo un principio di valore programmatico e, come tale, rivolto in primis al legislatore e, in sede attuativa, agli apparati amministrativi, ma rappresenta un quid pluris, ossia un “diritto” esterno alle organizzazioni burocratiche,*

citata sentenza n. 349 del 2007, difatti, già la precedente giurisprudenza della Corte di giustizia – che la statuizione in esame è volta a recepire – era costante nel ritenere che i diritti fondamentali, enucleabili dalla CEDU e dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, facessero «parte integrante» dei principi generali del diritto comunitario di cui il giudice comunitario era chiamato a garantire il rispetto». Tale mutazione linguistica potrebbe testimoniare l’intento del “legislatore” europeo di mettere in chiaro, nel senso di rafforzarla, la propria volontà di tutelare i diritti fondamentali. A mio avviso l’espressione “parte integrante” esclude che i diritti fondamentali possano essere intesi quali meri strumenti dell’interpretazione, piuttosto che principi ordinamentali. Sul punto si vedano le precedenti note nn. 120 e 123

¹⁷⁸ Circa le conseguenze in punto di fonti dei rapporti interordinamentali sono esaminate nel capitolo a ciò dedicato. Si segnala, comunque, che tale inclusione rende il diritto ad una buona amministrazione immediatamente applicabile nell’ordinamento interno, ex art. 11 Cost. Spetterebbe al giudice comune – e non alla Corte Costituzionale – accertare e dirimere l’eventuale contrasto tra disciplina domestica e UE (*ex plurimis*, in tema di contrasto fra norme interne e norme comunitarie con effetto diretto, sentenze n. 284 del 2007 e n. 170 del 1984).

riconosciuto direttamente in capo ai cittadini e nei riguardi dei quali fa da contraltare uno specifico “dovere” delle amministrazioni interessate.¹⁷⁹ Ma tale diritto ad ottenere una buona amministrazione assurge esso stesso a dignità costituzionale e può essere ascritto al novero dei diritti fondamentali dell’individuo, poiché riflettente valori della vita aventi dignità costituzionale¹⁸⁰, quali quelli rinvenienti dagli art. 2 e 3 della Costituzione, come pure, la semplificazione, la trasparenza, la partecipazione, l’efficacia, efficienza ed economicità che certamente involgono il miglioramento della qualità del servizio, laddove tale miglioramento è funzionale ad assicurare al cittadino, anche contribuente, una migliore qualità della vita¹⁸¹.

¹⁷⁹ A. GIUFFRIDA, *Il <<diritto>> ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, 113

¹⁸⁰ Circa la natura confermativa ovvero innovativa dei diritti in questione, si rinvia a PERFETTI, *Contributo ad una teoria dei pubblici servizi*, Padova, 2001, capitolo IV.

¹⁸¹ Per una ricostruzione in termini di diritto soggettivo si rinvia alle lucide pagine di A. GIUFFRIDA, *Il <<diritto>> ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, Pagg 73 ss, in particolare 94, 95, 112 e 113. Vista la chiarezza e la profondità dell’analisi si trascrivono anche i passaggi salienti: “A livello globale si assiste...ad un sensibile accrescimento dei principi amministrativi, tali da assurgere a veri e propri <<diritti>> in favore dei destinatari dell’azione amministrativa....Si è così messo in luce come la disciplina comunitaria, da un lato, e quella internazionale, dall’altro, abbiano segnato il passaggio dalla mera enunciazione di “principio”, come nel caso dell’art. 97 Cost., alla configurazione di un “diritto” ad una buona amministrazione pubblica, del quale è titolare non solo ogni cittadino europeo, ma ogni singola persona umana “colpita” dall’azione amministrativa messa in atto da istituzioni ed organi nazionali, sovranazionali e globali...A ben vedere, però, la qualificazione della buona amministrazione come l’oggetto di un “diritto”, ormai entrata d’imperio nel nostro ordinamento con la Carta di Nizza, nella rilettura del Trattato di Lisbona, non è di per sé né significativa, né tantomeno appagante per una soddisfacente risoluzione [ossia, al fine della dimostrare l’effettiva valenza di tale diritto enucleato nella Carta di Nizza, quale vero e proprio diritto ad una buona amministrazione che il cittadino italiano possa far valere quando è oggetto dell’azione amministrativa], atteso che il legislatore europeo è solito qualificare genericamente come “diritto” ogni situazione giuridica soggettiva cui ciascun ordinamento appresti una specifica tutela giurisdizionale....Da un lato, infatti, va preliminarmente osservato che la distinzione tra diritto soggettivo e interesse legittimo, tipicamente italiana, è invece del tutto estranea all’ordinamento europeo...Ciò però non significa che la configurazione dell’interesse legittimo, e del conseguente criterio di riparto della giurisdizione...siano da reputarsi sic et simpliciter in conflitto con l’ordinamento comunitario. In altri termini, non è affatto detto che il legislatore nazionale sia necessariamente tenuto a plasmare le situazioni soggettive rientranti nelle materie disciplinate dal diritto europeo esclusivamente in termini di diritto soggettivo “pieno”. A questo proposito sovviene la giurisprudenza della Corte di giustizia europea secondo la quale, nonostante il valore cogente del c.d. primato del diritto comunitario e del principio di effettività, va recisamente escluso ogni sindacato sulle scelte di politica nazionale sottese agli interventi di (ri)qualificazione delle situazioni soggettive, con conseguente attribuzione al giudice ordinario o amministrativo della relativa giurisdizione. E ciò per la ragione che il diritto comunitario, in linea di principio, disciplina i soli istituti di diritto sostanziale, riservando alla sovranità dei singoli Stati nazionali ogni regolamentazione sulle specifiche tecniche processuali di tutela. E con questo assunto si disvela l’altra premessa a quanto si va ora affermando. E’ infatti necessario acclarare che la coesistenza del principio del primato del diritto europeo con il principio di effettività richiede che le situazioni soggettive generate e tutelate dalle fonti comunitarie – come oggi avviene per il “diritto ad una buona amministrazione pubblica – non possono tollerare alcuna carenza o deminutio di tutela sul piano qualitativo, una volta che tali situazioni siano introdotte negli ordinamenti dei singoli Stati-membri e siano riqualificati da ciascuno di essi. In conseguenza logica a queste premesse si pone poi l’assetto per il quale ogni operazione “nostrana” di riqualificazione in termini di interessi legittimi di situazioni soggettive riconosciute a livello europeo – in quanto correlate all’esercizio autoritativo di pubblici poteri – non possa mai produrre una dequotazione del grado di tutela rispetto allo standard di effettività previsto in sede comunitaria. Se dunque è pacifica la libertà di scelta del nostro legislatore in ordine sia alla qualificazione di ogni situazione soggettiva,

9) Il raggio d'azione dell'art 41 cit. oltrepassa il supposto limite della fattispecie fiscale domestica investita dal diritto tributario europeo e avvolge anche quella ad esclusiva rilevanza interna

9.1) Rilievi critici

Il rispetto del diritto ad una buona amministrazione s'impone certamente alle amministrazioni nazionali ogni volta che devono adottare una decisione che coinvolge materie - anche sostanziali - influenzate dal diritto europeo. Rispetto che certamente permane quand'anche l'ordinamento dell'UE abbia ommesso di prevedere, nelle materie da esso direttamente regolamentate (ad es. in materia doganale), una disciplina conforme ai diritti fondamentali, quali sono quelli elencati nell'art. 41¹⁸². Tali affermazioni non disvelano particolari profili problematici, posto che mantengono l'ambito applicativo dell'art. 41 cit. all'interno del perimetro tracciato dal riparto di competenze segnato nelle fonti dell'ordinamento europeo.

A mio avviso, però, il raggio d'azione dell'art 41 cit. oltrepassa il supposto limite della fattispecie fiscale domestica investita dal diritto tributario europeo e avvolge anche quella ad esclusiva rilevanza interna.

Sono molteplici le ragioni che fondano la seguente conclusione: il diritto ad una buona amministrazione di origine europea segna tutti i settori d'intervento dell'amministrazione finanziaria. L'attuazione di ciascun tributo partecipa di tale istituto.

Occorre però dimostrare come tale affermazione possa resistere, visto l'originario difetto di competenza evidenziato, ai seguenti rilievi critici: (i) a livello UE non è dato riscontrare, in materia fiscale, una disciplina generalizzata del procedimento di accertamento; (ii) vige il

sia all'individuazione del giudice naturale preposto alla sua tutela, la questione necessariamente si sposta verso un'altra direzione, condensandosi nel quesito: quid juris se detta operazione di qualificazione e, soprattutto, la conseguente devoluzione ad un giudice diverso da quello ordinario, di fatto determinano una maggiore difficoltà o, addirittura, l'impossibilità di apportare una tutela parimenti efficace secondo i canoni del diritto europeo? Trattasi, come pare evidente, di situazione da scongiurare: ogni operazione di riqualificazione di situazioni soggettive tutelate a livello europeo impone al legislatore "interno" che essa sia apprezzata alla luce degli istituti processual-amministrativo chiamati a darvi tutela, onde accertare che non si interpongano limitazioni o eccessivi ostacoli alla garanzia giurisdizionale della situazione così qualificata. E il problema si pone solitamente per gli interessi legittimi";

¹⁸² "Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità (v. sentenze Sopropé, EU:C:2008:746, punto 38; M., EU:C:2012:744, punto 86, nonché G. e R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533)". Sentenza del 3 luglio 2014, causa C-129/13, causa C-130/13 - della Corte Giustizia Unione Europea, Sez. V (punto 32)

generale principio dell'autonomia procedimentale; (iii) l'art 41 cit. estende, testualmente, il diritto ad una buona amministrazione ai procedimenti con le Istituzioni comunitarie e agli organi Statuali in sede di attuazione di normative comunitarie. Sembra giungere alla medesima conclusione anche la Corte Costituzionale, secondo la quale: *“Presupposto di applicabilità della Carta di Nizza è, dunque, che la fattispecie sottoposta all'esame del giudice sia disciplinata dal diritto europeo – in quanto inerente ad atti dell'Unione, ad atti e comportamenti nazionali che danno attuazione al diritto dell'Unione, ovvero alle giustificazioni addotte da uno Stato membro per una misura nazionale altrimenti incompatibile con il diritto dell'Unione – e non già da sole norme nazionali prive di ogni legame con tale diritto”*¹⁸³.

A ciò si aggiunga che: a) l'art. 6, paragrafo 1, primo alinea, del Trattato stabilisce che *“le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati”*; b) la Dichiarazione n. 1 allegata al Trattato di Lisbona ribadisce che *“la Carta non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle competenze dell'Unione, né introduce competenze nuove o compiti nuovi dell'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti dai trattati”*; c) l'art. 51 stabilisce, al paragrafo 1, che *“le disposizioni della presente Carta si applicano alle istituzioni, organi e organismi dell'Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà, come pure agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione”*;

9.1.1) (Segue). Confutazione dei rilievi critici. Il sistema si oppone ad una discriminazione tra persone in ragione del tributo da attuare che si risolverebbe anche in un agire asimmetrico contrario al buon andamento ed imparzialità dell'amministrazione finanziaria

Affermare che un diritto fondamentale conforme alla tradizione costituzionale comune degli Stati membri dell'UE - talaltro codificato nella Carta di Nizza che ha la stessa forza giuridica vincolante del trattato - possa non essere riconosciuto da uno Stato membro nei settori regolati

¹⁸³ Cort. Cost. n. 80/2011, similmente Cort. Cost. n. 236/2011; McB, 400/10, sent. 5 ottobre 2010; Estov, 339/10, sent. 12 novembre 2010; Gueye e Salmeron Sanchez, C-483/09 e C-1/10, sent. 15 settembre 2011; Kamberaj, C-571/10, sent. 24 aprile 2012; Kremzow, C-2999/95, sent. 29 maggio 1997. Non ritengo tali pronunce decisive, posto che molto probabilmente ha pesato sulle motivazioni di tali decisioni il fatto che l'UE deve sciogliere il nodo politico dell'adesione alla CEDU.

dal solo diritto interno è certamente incoerente se non irragionevole¹⁸⁴. Critica, questa, che fonda la propria ragion d'essere nell'art 3 della Costituzione, il quale sancisce il generale principio di eguaglianza e nell'art. 97¹⁸⁵ che statuisce il buon andamento ed imparzialità dell'Amministrazione. Muove lungo questa logica anche il fatto che il principio di non discriminazione ed eguaglianza cesellati e disciplinati dalla Carta di Nizza e dal TUE, ormai hanno assunto una rilevanza tale il cui ambito di operatività oltrepassa la logica dell'attribuzione di sovranità¹⁸⁶. Difatti, come costantemente affermato dalla Corte di Giustizia, tale principio ha portata generale e come tale deve essere applicato dagli Stati membri a prescindere dalla natura armonizzata del tributo⁽¹⁸⁷⁾⁽¹⁸⁸⁾.

¹⁸⁴ Si vedano le conclusioni relative alla causa C-173/99, *BECTU* (Raccolta p. I-4881), ove l'avvocato generale Tizzano precisa che, benché essa non abbia efficacia vincolante “in un giudizio che verte sulla natura e sulla portata di un diritto fondamentale non si poss[on]o ignorare le pertinenti enunciazioni della Carta, né soprattutto se ne [può] ignorare l'evidente vocazione a fungere, quando le sue disposizioni lo consentono, da sostanziale parametro di riferimento per tutti gli attori (...) della scena comunitaria” (paragrafo 28). L'avvocato generale Léger, nelle conclusioni relative alla causa C-353/99 P, *Consiglio/Hautala* (Raccolta p. I-9565), afferma che la Carta dovrebbe costituire uno strumento privilegiato utile ad identificare i diritti fondamentali (paragrafo 83), in quanto enuncia valori che “hanno in comune il fatto di essere unanimemente condivisi dagli Stati membri (...). La Carta ha innegabilmente collocato i diritti che ne costituiscono l'oggetto al più alto rango dei valori comuni agli Stati membri” (paragrafo 80). Conclusioni alla causa C-208/00, *Überseering* (Raccolta p. I-9919), l'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer ribadisce che la Carta, “pur non costituendo un vero e proprio *ius cogens* (...), offre una preziosissima fonte del comune denominatore dei valori giuridici primordiali degli Stati membri da cui emanano, a loro volta, i principi generali del diritto comunitario” (paragrafo 59)

¹⁸⁵ A. GIUFFRIDA, *Il <<diritto>> ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, 112: “Il concetto di buona amministrazione si è evoluto nel tempo, passando dall'originario principio <<ex parte principis>>, funzionale ad un efficace esercizio dei pubblici poteri in vista di una piena tutela degli interessi pubblici e collettivi, ad un principio <<ex parte civis>>, ossia in funzionale alla tutela dei diritti costituzionali dei cittadini. In altri termini, la buona amministrazione è assurta a principio funzionale ad una più efficace tutela delle situazioni giuridiche soggettive dei cittadini dal potere pubblico. Questa nuova configurazione tende oggi ad emergere sempre più a livello europeo, essendo ivi acclamato un vero e proprio “diritto” dei cittadini ad una buona amministrazione pubblica”

¹⁸⁶ GARBARINO, voce *Principio di non discriminazione (diritto tributario comunitario)*, in *Digesto*, disc. priv., sez. comm., Agg. IV, Torino, 2008, 682 ss. e riferimenti bibliografici, ove al paragrafo 2.3 afferma: “Il principio ha portata assai generale ed è manifestazione del più generale principio di uguaglianza...il principio di non discriminazione rappresenta una specifica modalità di applicazione del principio di uguaglianza, già contenuto nelle Costituzioni di molti Stati Membri, che viene in questa maniera esteso ai cittadini dell'UE”. GREGGI, *La rilevanza fiscale della convenzione europea dei diritti dell'uomo: dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione*, in *Riv. dir. fin.*, 2000, I, 412 ss.

¹⁸⁷ Che la portata generale di tale principio oltrepassa il vincolo delle competenze - mancanza di uno specifico trasferimento di sovranità statale all'UE - è costantemente affermato dalla Corte di Giustizia: “anche se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza esclusiva degli Stati Membri, questi ultimi sono tenuti ad esercitare tale compito nel rispetto del diritto comunitario” *Schumacker*, C-277/93 del 14-2-1995, par. 21 e 26; *Wielockx*, C-80/94 dell'11-8-1995, par. 16; *Asscher*, C-107/94 del 27-6-1996, par. 36; *Futura Participation & Singer*, C-250/95 del 15-5-1997, par. 19, ”; La centralità di tale principio trascende il dato giuridico e va colta nel fatto che tale principio contribuisce ad alimentare il senso di appartenenza di ciascun individuo all'UE. GARBARINO, *op. cit.*, paragrafo 1: “Il divieto d'ogni discriminazione fondata sulla nazionalità è anche fortemente simbolico, dal momento che attraverso di esso viene dimostrato che la Comunità non è solo un accordo di carattere economico tra i governi degli Stati Membri, ma è anche una impresa comune in cui tutti i cittadini degli Stati Membri sono in grado di prendervi parte come cittadini di un'Europa unita. Nessun altro aspetto del diritto comunitario tocca gli individui più direttamente ed alimenta, allo stesso modo, il senso d'identità comune”; Più precisamente, poi, la Corte di giustizia, 11 gennaio 2000, causa C-285/98, *Kreil*, par 18,

Occorre tuttavia verificare se in presenza di fattispecie di esclusiva competenza dell'ordinamento interno, quest'ultimo sia disposto a tollerare un trattamento deteriore di una posizione giuridica soggettiva domestica, rispetto al trattamento di favore assicurato dal diritto dell'UE, qualora la stessa posizione giuridica soggettiva rilevasse in fattispecie coperte dal diritto dell'UE. E' questo il tema *“delle cosiddette “discriminazioni a rovescio”: situazioni di disparità in danno dei cittadini di uno Stato membro, o delle sue imprese, che si verificano come effetto indiretto dell'applicazione del diritto comunitario”*¹⁸⁹.

L'attenzione deve pertanto essere posta all'ormai consolidato orientamento della Corte Costituzionale, stando alla quale ai diritti europei non può essere riconosciuta una tutela maggiore di quella assegnata ai diritti italiani: *“il che equivale a dire che nel giudizio di eguaglianza affidato a questa Corte non possono essere ignorati gli effetti discriminatori che l'applicazione del diritto comunitario è suscettibile di provocare”*¹⁹⁰. Alla stessa conclusione è giunta anche la Corte di Cassazione, stando alla quale: *“Sarebbe innegabilmente stridente (e potrebbe forse destare qualche dubbio di legittimità costituzionale) differenziare il regime delle garanzie procedurali del procedimento di accertamento tributario in ragione della natura - armonizzata o meno - del tributo oggetto di accertamento”*¹⁹¹. L'ordinamento interno, dunque, *“non può tollerare discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo”*¹⁹².

Non solo. I diritti che partecipano della definizione di buona amministrazione possono considerarsi, a ben vedere, attuazione dei principi di collaborazione e buona fede che vanno

ha applicato il principio di non discriminazione anche a casi che non rientrano nell'ambito di applicazione del Trattato (capacità bellica delle Forze armate). Ciò sul presupposto che *“Secondo una costante giurisprudenza, tale principio ha una portata generale (v. sentenze 21 maggio 1985, causa 248/83, Commissione/Germania, Race. pag. 1459, punto 16; 2 ottobre 1997, causa C-1/95, Gerster, Race. pag. 1-5253, punto 18, e Sirdar, citata, punto 18)”*.

¹⁸⁸ Si noti che secondo l'art. 2 TUE: *“L'Unione si fonda sui valori del rispetto della dignità umana, della libertà, della democrazia, dell'uguaglianza, dello Stato di diritto e del rispetto dei diritti umani, compresi i diritti delle persone appartenenti a minoranze. Questi valori sono comuni agli Stati membri in una società caratterizzata dal pluralismo, dalla non discriminazione, dalla tolleranza, dalla giustizia, dalla solidarietà e dalla parità tra donne e uomini”*; e l'art. 3, § 2, TUE, statuisce che *“l'Unione offre ai suoi cittadini uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia”*. L'art. 7 TUE stabilisce un meccanismo sanzionatorio in presenza di gravi violazioni, da parte di uno Stato membro, dei valori di cui all'art. 2 TUE. Da ultimo non è di minore importanza che l'art 40 TUE prevede, ai fini della dell'ammissibilità dei nuovi Paesi all'UE, che *“Ogni Stato europeo che rispetti i valori di cui all'art. 2 e si impegni a promuoverli può domandare di diventare membro dell'Unione”*.

¹⁸⁹ Corte cost., 30/12/1997, n. 443

¹⁹⁰ Corte cost., 30/12/1997, n. 443 in *Riv. dir. internaz.*, 1998, p. 530 ss

¹⁹¹ Ordinanza n. 527 del 14 gennaio 2015 (ud 6 novembre 2014) - della Cassazione Civile, Sez. VI

¹⁹² Sentenza n. 406 del 14 gennaio 2015 (ud 10 marzo 2014) - della Cassazione Civile, Sez. V

considerati diretta applicazione dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'Amministrazione (art. 97 cit.), oltre che del citato art. 3⁽¹⁹³⁾(¹⁹⁴).

Quanto testé osservato si oppone certamente ad una discriminazione tra persone in ragione del tributo da attuare, che si risolverebbe anche in un agire asimmetrico contrario al buon andamento e imparzialità dell'amministrazione finanziaria¹⁹⁵. I diritti di cui all'art. 41 hanno dunque una naturale vocazione ad estendersi¹⁹⁶ a qualunque procedimento interno, a

¹⁹³ Seppure con riferimento al diritto al contraddittorio anticipato, si veda Sentenza n. 406 del 14 gennaio 2015 (ud 10 marzo 2014) - della Cassazione Civile, Sez. V ove si rinvia anche all'art. 53 Cost. La Suprema Corte afferma, in punto di contraddittorio, “che deve essere individuata nella duplice esigenza di garanzia del contribuente (il quale deve essere posto in grado di partecipare al procedimento, formulando le proprie osservazioni e gli opportuni chiarimenti) e di efficienza dell'azione amministrativa (evitando alla PA di formulare, inutilmente, rilievi e pretese che attraverso la mera collaborazione del contribuente potrebbero risultare del tutto infondati)”. Si nota, dunque, una parziale diversità rispetto alla ricostruzione della Corte di Giustizia che invece lega il diritto al contraddittorio al solo diritto di difesa.

¹⁹⁴ L'osservazione trova precisi riscontri anche nella giurisprudenza. A tal proposito si veda Cass. n. 2575/90 stando la quale: “L'Amministrazione finanziaria non è un qualsiasi soggetto giuridico, ma è una Pubblica Amministrazione. Tale veste, come le attribuisce speciali diritti funzionali che assicurino nella maniera più ampia e spedita il perseguimento delle sue finalità nell'interesse collettivo, così - per la stessa ragione - la obbliga all'osservanza di particolari doveri, primo tra tutti quello dell'imparzialità espressamente sancito dall'art. 97 della Costituzione (come già posto bene in luce, sempre in materia di Invim, da questa Corte con la sentenza. n. 997 del 1987).... Alla Pubblica Amministrazione, inoltre, incombe anche un altro dovere specifico: quello della correttezza. E non è certamente corretto imporre a chiunque, il rispetto di un atto amministrativo (quale l'accertamento di valore) che una autorità giurisdizionale dello Stato ha riconosciuto illegittimo in quanto oggettivamente errato. E la sua scorrettezza rimane tale, anche da un punto di vista strettamente fiscale, perché in uno Stato moderno, il vero interesse del fisco non è affatto quello di costringere il contribuente a soddisfare pretese sostanzialmente ingiuste profittando di situazioni contingenti favorevoli al Fisco sul piano amministrativo o processuale, bensì quello di curare che il prelievo fiscale sia sempre in armonia con l'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo, sì da non compromettere per il futuro la fonte del gettito e, al tempo stesso, da stimolare il contribuente alla lealtà fiscale innanzitutto mediante l'autocorrezione dei propri errori”. Tale sentenza, seconda attenta dottrina, costituisce il sintomo del fatto che “in sintesi la nozione di buon andamento non si riduce più solo alla rapidità, alla semplicità, all'efficacia dell'attività amministrativa”; sostanzialmente, l'imparzialità non avrebbe più una connotazione esclusivamente oggettiva (norma di comportamento) ma avrebbe assunto un connotato soggettivo e ciò significa “non tanto che l'amministrazione debba proporsi il perseguimento di interessi obiettivi, quanto il dovere di adozione di criteri di equità, di buona fede, di parità di trattamento, ciò che qualifica la sua azione come quella di un soggetto teso alla soddisfazione di fini pubblici”. Pertanto l'imparzialità si risolve nel dovere di buona fede oggettiva, in tal senso, G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli Editore, Torino, 2008, 103 e i riferimenti bibliografici alla nota 6 di pagina 104. Si veda anche Cass., Sez. Unite., N. 25506/06; per un esame dei rapporti tra diritto amministrativo e diritto tributario, più ampiamente R. LUPI, *La matrice amministrativa del diritto tributario: evoluzione della funzione e dei poteri dell'autorità fiscale*, in *Manuale giuridico professionale del diritto tributario*, Ipsoa, Milano, 2001.

¹⁹⁵ G. D'ANGELO, *op. cit.*, 108; PISTORIO, *Le discriminazioni a rovescio derivanti dall'applicazione del diritto comunitario*, in www.europeanrights.eu; BRONZINI, *La Carta di Nizza dopo Lisbona: quale ordine «costituzionale» per la protezione multilivello dei diritti fondamentali?*, in AA.VV., *L'integrazione attraverso i diritti. L'Europa dopo Lisbona, Atti del I Workshop in Diritto dell'Unione europea e internazionale*, Venezia, Palazzo Ducale, 26-27 marzo 2010, Roma, 2010, 60

¹⁹⁶ Riconosce la forza espansiva esterna propria dell'ordinamento comunitario e dei suoi principi generali, tra i quali, come sopra illustrato, rientra il diritto ad una buona amministrazione, Sentenza n. 406 del 14 gennaio 2015 (ud 10 marzo 2014) - della Cassazione Civile, Sez. V: “La forza espansiva esterna propria dell'ordinamento comunitario e dei suoi principi generali, impone ai Giudici degli Stati membri di fornire una interpretazione della legislazione nazionale conforme agli scopi del Trattato (TFUE) al fine di assicurare la piena efficacia del diritto dell'Unione Europea (cfr. Corte di Giustizia 28.6.2012, causa

prescindere dal fatto che questo abbia o meno un preciso referente in sede UE, ovvero afferisca a materie di competenza/influenza dell'UE¹⁹⁷.

Tutto quanto sopra illustrato prova l'inadeguatezza di una rigida concezione a “*compartimenti stagni*”¹⁹⁸ dell'ordinamento, quale causa idonea ad escludere l'influenza del diritto dell'UE e, quindi, del diritto ad una buona amministrazione, sul procedimento interno di attuazione dei tributi. Da un lato, in punto di disposizioni sostanziali, tale ripartizione conosce una continua e progressiva erosione a tutto vantaggio del primato ed effettività dell'ordinamento UE (come sopra illustrato). Dall'altro, la competenza, in sede di attuazione del tributo, non può ergersi ad argine invalicabile dal principio di non “discriminazione a rovescio” e del dovere dell'Amministrazione di agire assicurando il buon andamento e l'imparzialità della propria azione accertatrice. Meglio detto: i diritti incapsulati nell'art. 41 cit. non possono essere confinati nei limitati e specifici ambiti in cui l'Amministrazione opera in attuazione di norme europee¹⁹⁹.

9.1.2) (Segue). Confutazione dei rilievi critici. In quanto principio generale, il diritto ad una buona amministrazione deve contribuire all'interpretazione comunitariamente orientata di quei principi domestici che ne costituiscono il punto di emersione.

C-7/11, Caronna), come in modo assolutamente perentorio, ancora da ultimo, è stato ribadito dalla Corte di Giustizia nella sentenza in data 10 ottobre 2013, causa C-306/12, *Spedition Welter GmbH contro Avanssur SA* che si trascrive di seguito “...28. In proposito occorre ricordare che la questione se una disposizione nazionale, ove sia contraria al diritto dell'Unione, debba essere disapplicata, si pone solo se non risulta possibile alcuna interpretazione conforme di tale disposizione (sentenza del 24 gennaio 2012, *Dominguez*, C-282/10, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 23). Risulta da giurisprudenza costante che, nell'applicare il diritto interno, i giudici nazionali sono tenuti ad interpretarlo quanto più possibile alla luce del testo e dello scopo della direttiva in questione, così da conseguire il risultato perseguito da quest'ultima e conformarsi pertanto all'art. 288, comma 3, TFUE. Tale obbligo di interpretazione conforme del diritto nazionale è infatti inerente al sistema del Trattato FUE”

¹⁹⁷ Tuttavia la Cassazione dubita che tale forza espansiva possa attuarsi anche mediante l'applicazione diretta dei diritti fondamentali di origine Eurounitaria. In questo senso sembra muovere l'Ordinanza n. 527 del 14 gennaio 2015 (ud 6 novembre 2014) - della Cassazione Civile, Sez. VI che dopo aver riconosciuto il divieto di “discriminazione a rovescio”, afferma: “Non può, tuttavia, negarsi, che - ferma restando l'innegabile influenza che il diritto Eurounitario necessariamente spiega sui paradigmi ermeneutici con i quali viene interpretato il diritto nazionale - altro è interpretare il diritto nazionale secondo criteri comunitariamente orientati, altro è ritenere direttamente applicabili i principi di diritto Eurounitario in materia di tributi non armonizzati; d'onde l'opportunità di un definitivo chiarimento sul punto da parte delle Sezioni Unite”.

¹⁹⁸ L'espressione è mutuata da G. D'ANGELO, *op. cit.*, 107

¹⁹⁹ Nel caso di imposte armonizzate ovvero nelle ipotesi che ricadono nel divieto di non discriminazione per fattispecie a rilevanza intraeuropea

Tale riflessione è poi avvalorata anche dal fatto che i diritti riconducibili al principio del diritto ad una buona amministrazione trovano conferme anche nell'ordinamento interno. Conferme, si badi, che sono contenute in leggi ordinarie alle quali la giurisprudenza e/o la dottrina assegnano una vera e propria valenza sistematica di riferimento²⁰⁰: veri e propri statuti del cittadino contribuente. Ovviamente, il riferimento deve andare allo Statuto del contribuente²⁰¹ e alla legge generale sul procedimento amministrativo⁽²⁰²⁾(²⁰³). Entrambe le

²⁰⁰ Quanto alla L. 241/90 si veda da ultimo, F. PATRONI GRIFFI, *Il procedimento amministrativo ieri oggi e domani*, in *federalismi.it, Rivista di Diritto Pubblico Italiano, Comparato, Europeo, Editoriale* – 11 marzo 2015, n. 5/2015, 12 e nota 35: “In definitiva, mi sembra si possa conclusivamente affermare che a legge n. 241 del 1990 ha costituito il momento “positivo” di una riflessione sui rapporti tra cittadino e potere pubblico, manifestandosi così la sua riconosciuta valenza “costituzionale”, al di là dei pur importanti profili di interesse per il diritto amministrativo, a cominciare dal fatto stesso della emanazione della prima legge generale sul procedimento amministrativo nel nostro ordinamento. E forse per questo, oltre che per il carattere snello e l'impostazione di principio della legge, che si preferì scorgervi una sorta di statuto del cittadino, piuttosto che un codice dell'azione amministrativa”; l'Autore poi, precisa nella citata nota che L.TORCHIA “segnala il passaggio, direi sistemico, dei pubblici poteri <<dall'ancoraggio statale all'ancoraggio costituzionale>>”: *Diritto amministrativo, potere pubblico e società nel terzo millennio o della legittimazione inversa*, in *Il diritto amministrativo oltre i confini*, Milano 2008, 45 ss. Circa lo Statuto del Contribuente G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli Editore, Torino, 2008, 50 ss: “Infatti, le disposizioni dello Statuto, in quanto dichiarate principi generali, assumono una particolare collocazione nella gerarchia delle fonti del diritto...A maggior ragione, soggiungo, se tali principi costituiscono l'attuazione di fondamentali precetti costituzionali...Il che sta a significare che le disposizioni dello Statuto possono fungere da ausilio interpretativo nella lettura degli stessi articoli della Costituzione in esso richiamati e i suoi principi possono e debbono rivestire la funzione di un canone ermeneutico vincolante per l'interprete”. In particolare, Cass. n. 5931/01; Cass. n. 4760/01; CAss. n. 17576/02; Cass. n. 16412/07 e Cort. Cost. ord. n. 216/04. Da tali sentenze emerge che lo Statuto ha una “superiorità assiologica” che lo pone nella situazione di costituire uno “strumento di garanzia” del contribuente, di cui uno Stato moderno “non deve aver timore”. Si apre le porte ad una nuova concezione dell'agire dell'Amministrazione finanziaria, più consona ad un riequilibrio delle posizioni (ossia dei diritti e doveri delle parti) ove il cittadino-contribuente (soggetto più debole del rapporto d'imposta) non è più considerato un suddito. C. PINELLI, *Sulle clausole rafforzative dell'efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000)*, in *Foro it.*, 2001, n. 5, 102 ss., precisa: “l'intento di orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario merita particolare apprezzamenti alla luce della tendenza costante, fin qui manifestata dal legislatore, a sfruttare la propria discrezionalità in materia, fino a farla trasmodare in arbitrio”. Critica una lettura svalutativa dello Statuto L. PERRONE, *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto del contribuente*, in L. PERRONE-C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Edizioni Scientifiche italiane, Napoli, 2006, 433 ss

²⁰¹ A. FEDELE-A FANTOZZI (a cura di), *Lo Statuto del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2006; G. Marongiu, *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, Giuffrè, Milano, 2006; G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli Editore, Torino, 2008A. A. URICCHIO, *Statuto del Contribuente*, in *Digesto disc. priv.*, sez. comm., agg. 11, Torino, 2003

²⁰² In questo senso milita anche il fatto che l'Autorità finanziaria è parte integrante dell'Amministrazione pubblica la cui attività è riconducibile nell'orbita del procedimento amministrativo. Muove in questa direzione l'art. 29 della L. 241/90 e la ricostruzione fornita dalla giurisprudenza di legittimità, secondo la quale la legge generale sull'azione amministrativa è direttamente applicabile in ambito fiscale. “il diritto tributario, quale ramo di diritto pubblico interno, recepisce gran parte dei principi del diritto amministrativo soprattutto per quanto attiene agli atti che debbono essere compiuti per l'attuazione del prelievo” G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, Padova, Cedam, 2010, 6. La giurisprudenza ha definitivamente sciolto ogni dubbio sulla natura amministrativa del procedimento tributario: Cass. n. 1236/06; Cass. 16999/12; Cort Cost. 244/09; per un approfondimento del tema si rinvia, senza pretesa di esaustività, alla bibliografia essenziale di seguito indicata: F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale*, Torino, 2011; F. PIZZETTI, *Efficacia delle*

norme comunitarie nell'ordinamento italiano, in M. CAPPELLETTI - A. PIZZORUSSO (a cura di), *L'influenza del diritto europeo sul diritto italiano*, Milano, 1982; G. CARTEL, *I principi di diritto comunitario*, in Civitarese - Matteucci - Gardini (a cura di), *Dal procedimento amministrativo all'azione amministrativa*, Bologna, 2004; D. DE PRETIS, *I principi di diritto amministrativo europeo*, in M. RENNA - E. SAITTA (a cura di), *Studi sui principi di diritto amministrativo*, Milano, 2012; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'iva)*, Padova, 1990; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento tributario*, Milano, 2001; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea*, Milano, 2010; S. LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, p.763; A. COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, p. 731ss; G. FALSITTA, *Struttura della fattispecie dell'accertamento nelle imposte riscosse mediante ruoli*, in AA.VV. *Studi sul procedimento tributario*, Milano, 1971; S. LA ROSA, *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giust. trib.*, 2008, p. 13 ss; L. SALVINI, *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in *Dizionario di Diritto Pubblico*, vol. V, Milano, 2006; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Napoli, 2010; G. MORBIDELLI, *Il principio di legalità e i c.d. poteri impliciti*, in *Dir. Amm.*, p. 754; M.S. GIANNINI, *Discorso generale sulla giustizia amministrativa*, in *Riv. dir. proc.*, 1963, p. 522; F. MERUSI, *Sullo sviluppo giurisprudenziale del diritto amministrativo*, in *Legge, giudici, politica. Le esperienze italiana e inglese a confronto*, Milano, 1983; F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, p. 1445 ss; M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013. Per un esame dei diversi orientamenti della dottrina si veda M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2013, 92 ss; D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, G. Giappichelli Editore, 2011;

²⁰³ Circa la possibile rilevanza, in punto d'intensità delle tutele, della natura costitutiva o dichiarativa degli effetti dell'atto impositivo, si veda F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. Trib. n. 1* di gennaio-febbraio 2006: " *Del resto, in Italia, le limitazioni di tutela non sono mai state giustificate sulla base del carattere autoritativo dell'atto impositivo, o sulla base della concezione impugnatoria del processo tributario. All'opposto, è proprio muovendo dalle premesse della teoria costitutiva che in Italia si sono avuti il primo impianto teorico ed il successivo sviluppo del sistema di tutela giurisdizionale del cittadino in materia tributaria. Ogni dottrina che nega il carattere autoritativo degli atti impositivi ha come sbocco la negazione delle garanzie naturalmente richieste dalla reazione contro atti impositivi e, quindi, la riduzione dei mezzi di tutela. Non v'è dubbio che, alla luce della ratio dell'art. 6, non sembra esservi motivo per non accordare ai processi tra cittadini e Pubblica Amministrazione le garanzie previste per i processi penali e civili. È un dato di fatto, però, che l'art. 6 non si estende a tutti i processi*". Per completezza, circa la natura costitutiva o dichiarativa dell'accertamento, si rinvia alla bibliografia essenziale di seguito indicata: FALZEA, voce *Accertamento (teoria generale)*, in *Enc. dir.*, vol. I, Milano, 1958; E. CAPACCIOLI, voce *Accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, I, p. 35ss.; N. D'AMATI, *Accertamento tributario (teoria generale)*, in *Nov. Dig. it.*, Appendice A-COD, Torino, 1980; R. MICELI, *I metodi di accertamento*, in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, 2013; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1953; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 2012; P. ROSSI, *L'atto di accertamento*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, 2013; S. LA ROSA, voce *Accertamento tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. I, Torino, 1987; A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1959; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge procedimentale amministrativa*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, p. 44 ss; A. COMELLI, *Poteri e atti dell'imposizione tributaria*, Padova, 2012; S. Cardì, voce *Procedimento amministrativo*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXVI, Roma, 1995; R. VALLATA - G. V. SALA, voce *Procedimento amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. XI, Torino, 1996; E. CASETTA, voce *Provvedimento e atto amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. XII, Torino, 1996; A. FANTOZZI, *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, 2013; A. FANTOZZI, voce *Accertamento tributario, I. Teoria generale*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. I, Roma, 2006; A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1998; M. S. GIANNINI, *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1950; S. ZAGÀ, *L'invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012; C. GLENDI (a cura di), *La concentrazione della riscossione*, Padova. Per una puntuale ricostruzione dei diversi orientamenti espressi dalla dottrina, A. Parlato, *Introduzione generale sull'accertamento e teoria dei metodi*, in A. F. Uricchio (a cura di), *L'accertamento tributario*, Giappichelli Editore, Torino, 2014, 4 ss. Quanto alla giurisprudenza più recente

leggi da ultimo citate contengono una normazione conformata a principi generali⁽²⁰⁴⁾ applicabili all'intero comparto di riferimento: l'art. 1 L. 212/2000 statuisce che le sue disposizioni costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost; l'art. 1 della L. 241/90⁽²⁰⁵⁾⁽²⁰⁶⁾ stabilisce che tutta l'attività amministrativa (quindi, anche in materia fiscale) è retta dai principi dell'ordinamento comunitario, oltre che dai criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza, tipicamente riferiti all'art. 97 Cost²⁰⁷.

in punto di dichiarazione, si veda Cass. 6665/15: “Ciò in considerazione della natura della dichiarazione, che non si configura quale atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza o di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, e costituisce un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria (Sent. n. 2229 del 6 febbraio 2015; Sent. n. 4049 del 27 febbraio 2015; Cass. Sez. 5, n. 5852 del 13/04/2012; Sentenza n. 14932 del 06/07/2011)”

²⁰⁴ G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli Editore, Torino, 2008, 52; F. PATRONI GRIFFI, *Il procedimento amministrativo ieri oggi e domani*, in *federalismi.it*, *Rivista di Diritto Pubblico Italiano, Comparato, Europeo, Editoriale* – 11 marzo 2015, n. 5/2015, 12

²⁰⁵ Circa la valenza costituzionale di tale disciplina, da ultimo, L.TORCHIA che individua il passaggio, direi sistemico, dei pubblici poteri “dall'ancoraggio statale all'ancoraggio costituzionale”. L.TORCHIA, *Diritto amministrativo, potere pubblico e società nel terzo millennio o della legittimazione inversa*, in *Il diritto amministrativo oltre i confini*, cit., 45ss

²⁰⁶ “In definitiva, mi sembra si possa conclusivamente affermare che a legge n. 241 del 1990 ha costituito il momento “positivo” di una riflessione sui rapporti tra cittadino e potere pubblico, manifestandosi così la sua riconosciuta valenza “costituzionale”, al di là dei pur importanti profili di interesse per il diritto amministrativo, a cominciare dal fatto stesso della emanazione della prima legge generale sul procedimento amministrativo nel nostro ordinamento. E forse per questo, oltre che per il carattere snello e l'impostazione di principio della legge, che si preferì scorgervi una sorta di statuto del cittadino, piuttosto che un codice dell'azione amministrativa”. F. PATRONI GRIFFI, *op. cit.*, 12

²⁰⁷ Per una rilettura dell'art. 97 Cost si veda U. ALLEGRETTI, *L'amministrazione dell'attuazione costituzionale alla democrazia partecipativa*, Giuffrè, Milano, 2009, 2 e 3; “il rapporto che si istituisce tra la costituzione e l'amministrazione, in particolare quello tra la Costituzione repubblicana e l'amministrazione, non è mai quello di un puro e semplice conformarsi dell'amministrazione alle disposizioni che nel testo costituzionale la riguardano direttamente. Come il nostro precedente libro chiariva, non sono i soli enunciati espliciti sull'amministrazione quelli che contengono le norme a cui conformarla. Dal testo costituzionale saranno infatti sempre desumibili precetti o autorizzazioni non espliciti che imprimono all'amministrazione e alle sue varie componenti una determinata fisionomia derivandola, attraverso una appropriata interpretazione, dalle disposizioni esplicite ad essa dedicate, dai legami con altre parti della Carta (ad esempio quella sui diritti dei cittadini) e dai principi superiori della stessa. Ciò accade anche per altre parti dell'ordinamento, ma tanto di più per quei settori di esso che, come l'amministrazione, non hanno una vocazione costituzionale originaria perché attengono ai rami bassi, come si dice, del sistema e quindi storicamente non sono soliti trovare nelle carte costituzionali uno spazio adeguato. L'interpretazione, inoltre, non verrà dalla semplice applicazione dei collaudati metodi di lettura del diritto, ma a contatto vitale con le esigenze scaturenti dalla realtà e sotto l'influenza della antropologia, della sociologia, della storia e della geopolitica mondiale. L'uno e l'altro elemento di questo processo interpretativo porteranno a significati storicamente evolutivi che dovrebbero produrre progressi nell'adeguamento dell'amministrazione ai valori e principi supremi della costituzione. Per la situazione costituzionale italiana, ciò comporterà che la vicenda del conformarsi dell'amministrazione alla Costituzione repubblicana non può restringersi nei limiti di un processo in senso stretto di attuazione costituzionale, e avrà bisogno di un di più di fantasia creativa e impegno pratico. E' quindi possibile, e auspicabile, che l'ordinamento e il funzionamento dell'amministrazione si spingano oltre la Costituzione, nel senso che portino avanti gli ideali costituzionali in forme nuove, non previste e nemmeno prevedibili da parte dell'originario costituente”. Si veda anche A. GIUFFRIDA, *Il <<diritto>> ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, 73 ss; per una lettura aperta

Tali punti di contatto, o meglio di “*emersione*”²⁰⁸ e collegamento sono (ad esempio) certamente riconducibili alla trasparenza, imparzialità, affidamento, motivazione e contraddittorio⁽²⁰⁹⁾ ⁽²¹⁰⁾.

Questa comunanza di principi generali impone che i principi di fonte domestica siano interpretati alla luce di quelli di origine UE. Questa compartecipazione tra principi e la convergenza della loro interpretazione sono poi avvalorate anche dal fatto che il diritto ad una buona amministrazione, oltre ad essere codificato nell’art. 41 cit., risulta dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e come tale fa parte del diritto dell’Unione in quanto principio generale²¹¹. Sicché, in quanto principio generale, i diritti affermati nell’art. 41 cit.,

della Costituzione che in chiave di diritti fondamentali valorizza la coppia assiologica degli artt. 2 e 3 Cost, si veda A. RUGGERI, L’integrazione europea, attraverso i diritti, e il “valore” della Costituzione, in www.news-eu.org/images/RUGGERI.pdf; G. SILVESTRI, *Dal potere ai principi. Libertà ed eguaglianza nel costituzionalismo contemporaneo*, Laterza, Roma-Bari 2009; M. LUCIANI, *La “Costituzione dei diritti” e la “Costituzione dei poteri”. Noterelle brevi su un modello interpretativo ricorrente*, in *Scritti in onore di V. Crisafulli*, II, Cedam, Padova 1985, 497 ss.

²⁰⁸ G. D’ANGELO, *op. cit.*, 107

²⁰⁹ L’esame dei principi generali vevoli nel settore fiscale e quelli generali di provenienza eurounitaria saranno approfonditi nel prossimo capitolo.

²¹⁰ L’analisi dei principi procedurali sarà svolta nel capitolo successivo

²¹¹ La distinzione tra principi e diritti impatta non solo e non tanto sulla giustiziabilità degli stessi (poiché anche il principio, indirettamente, dopo aver penetrato la norma grazie all’interpretazione, impatta sul giudizio). Rileva la distinzione sotto il profilo: a) della risarcibilità; b) secondo talune pronunce domestiche (tale aspetto sarà approfondito nel capitolo successivo), sul dovere di disapplicare la norma interna incompatibile con il diritto UE; c) sul regime giustiziabile o meno delle violazioni c.d. <<forme sostanziali>> degli atti (per quest’ultimo aspetto, A. GIUFFRIDA, *op. cit.*, 93; M. OCCHIENA, *Diritto di accesso, atti di diritto privato e tutela della riservatezza dopo la legge sulla privacy (il diritto di accesso e la riforma dell’organizzazione della p.a.)*, in *Dir. proc. amm.*, 1998, 221 ss. Per una analisi giuridica dei principi e dei diritti anche in funzione dei rapporti interordinamentali (per una approfondimento vedi capitolo I) si veda H. M. SAGMEISTER, *Die Grundsatznormen in der Europäischen Grundrechtcharta*, Berlin, 2010; J. SCHMIDT, *Die Grundsätze im Sinne der EU-Grundrechtcharta*, Tübingen, 2010; JELLINEK, *System der subjektiven öffentlichen Rechte*, Tübingen, 1905; HOFELD *Some fundamental legal conceptions as applied in Judicial Reasoning*, in *Yale LawJournal*, 1913; Alexy *Theorie der Grundrechte*, Frankfurt am Main, 1986; N. REICH, *Competition between legal orders: a new paradigm of EC law?*, in *Common Market LawReview*, 1992; G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, Torino, 1992; L. CARLASSARRE, *Fonti del diritto (diritto costituzionale)*, in *Enciclopedia del diritto*, 1997; F. MODUGNO, *Fonti del diritto (gerarchia delle)*, in *Enciclopedia del diritto*, 1997; P. GROSSI, *Pagina introduttiva (ancora sulle fonti del diritto)* in *Quaderni fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno*, Milano 2000; E. RESTA, *Demos, Ethnos. Sull’identità dell’Europa* in G. BONACCHI (a cura di) *Una Costituzione senza Stato* ricerca della fondazione Lelio e Lisli Basso - Issopo, il Mulino, 2000; P. GROSSI, *Mitologie giuridiche della modernità*, Milano 2001; A. LONGO, *Valori, principi e costituzione qualche spunto sui meccanismi di positivizzazione delle istanze assiologiche di base*, in “*Diritto e Società*”, 2002/1; G. ZAGREBELSKY, *Diritto per valori, principi o regole? (A proposito della dottrina dei principi di Ronald Dworkin)*, in *L’Ordine giuridico europeo: radici e prospettive*, Quaderni Fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno, 2001; M. FIORAVANTI, *Il processo costituente europeo*, in “*Quaderni fiorentini*” XXXI, 2002; P. GROSSI, *Globalizzazione, diritto, scienza giuridica*, in *Foro italiano*, 2002; N. IRTI, *Le categorie giuridiche della globalizzazione*, in *Rivista di diritto civile*, 2002; T. MAZZARESE (a cura di), *Neocostituzionalismo e tutela (sovra)nazionale dei diritti fondamentali*, Torino 2002; F. OST, M VANDEKERCHOVE, *De la pyramide au réseau? Pour une théorie dialectique du droit*, Bruxelles, 2002; T. MAZZARESE, *Ragionamento giudiziale e diritti fondamentali. Rilievi logici e epistemologici*, in *Analisi e diritto*, 2002-2003; G. DELLA CANANEA, *L’Unione europea. Un ordinamento composito*, Roma-Bari, 2003; N. MACCORMICK, *La sovranità in discussione. Diritto, Stato e nazione nel “commonwealth” europeo*, Bologna 2003; M.R. FERRARESE, *Sulla globalizzazione giuridica: una risposta agli*

devono certamente contribuire all'interpretazione comunitariamente orientata²¹² di quei principi domestici che ne costituiscono il punto di emersione²¹³. In merito, dunque, ribadiamo quanto più in alto chiarito: *“l'incidenza del diritto europeo sul diritto interno non si arresta al mero rispetto del principio di equivalenza ed effettività. E', infatti, insegnamento ormai comune che nell'applicazione del diritto comunitario, gli organi degli Stati membri debbano conformare la propria condotta ai principi generali del diritto comunitario”*²¹⁴.

Tale metodologia, attenta alla circolarità dei principi ed al rapporto interordinamentale esistente tra l'ordinamento giuridico dell'UE e quello domestico, trova anche il supporto letterale dell'art. 1 della L. 241/90. In tale articolo si legge che l'attività amministrativa tutta, e non solo quella intesa a dare attuazione al diritto UE, è retta anche *“dai principi dell'ordinamento comunitario”*, ossia, proprio da quei principi enucleati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e posti all'origine dei diritti elencati nell'art. 41 della Carta di Nizza. Con questa disposizione il Legislatore nazionale ha dunque normativamente sancito lo *“spill over”*²¹⁵ dei principi del diritto UE di cui all'art. 41 cit. e la loro applicazione anche alle fattispecie non rilevanti ai fini del diritto UE²¹⁶. Quando gli Stati membri decidono di operare un rinvio volontario al diritto UE, per fattispecie che rientrerebbero nella loro esclusiva competenza perché a rilevanza puramente interna, emerge e si concretizza la competenza

scettici, in *Materiali per una storia della cultura giuridica*, 2004; F. GALGANO, *La globalizzazione nello specchio del diritto*, Bologna, 2005; D. ZOLO, *Globalizzazione*, voce del *Digesto pubbl.*, aggiornamento-2005, Torino 2005; S. CASSESE, *Lo spazio giuridico globale*, Roma-Bari 2006; S. CASSESE, *Oltre lo Stato*, Roma-Bari, 2006; M. R. FERRARESE, *Diritto sconfinato. Inventiva giuridica e spazi nel mondo globale*, Laterza, Roma-Bari 2006; G. ITZCOVICH, *Teorie e ideologie del diritto comunitario*, Torino, 2006; U. VINCENTI, *Diritto senza identità. La crisi delle categorie giuridiche tradizionali*, Roma-Bari 2007; S. CASSESE, *Universalità del diritto*, Napoli, Editoriale scientifica, 2008; F. VIOLA, *La concorrenza fra ordinamenti e il diritto come scelta*, Napoli 2008; S. CASSESE, *I tribunali di Babele*, Roma, 2009; R. BIN, *Ordine delle norme e disordine dei concetti (e viceversa). Per una teoria quantistica delle fonti del diritto*, relazione tenuta al Convegno «La sfida della transnazionalizzazione tra teoria delle fonti e dottrine della Costituzione», Enna, 16 maggio 2009 e disponibile su: http://www.robertobin.it/MATERIALI_SEM/teoria%20quantistica.pdf; M. BARBERIS, *L'Europa del diritto*, Bologna, 2010; F. VIOLA, *Interpretazione giuridica, diritti umane la nuova scienza giuridica*, in *Ragion Pratica XXXIV*, 2010; A. PIZZORUSSO, *Sistematica giuridica e sistema delle fonti del diritto*, in *Scritti in onore di Lorenza Carlassarre*, disponibile su: http://www.robertobin.it/MATERIALI_SEM

²¹² Seppure in materia doganale *È d'uopo ricordare che, secondo giurisprudenza costante, le disposizioni del diritto dell'Unione, come quelle del codice doganale, devono essere interpretate alla luce dei diritti fondamentali, che, in base ad una costante giurisprudenza, fanno parte integrante dei principi generali del diritto dei quali la Corte garantisce l'osservanza (v., in tal senso, sentenze *Osterreichischer Rundfunk e a.*, C-465/00, C-138/01 e C-139/01, EU:C:2003:294, punto 68, nonché *Google Spain e Google*, C-131/12, EU:C:2014:317, punto 68)*. Sentenza del 3 luglio 2014, causa C-129/13, causa C-130/13 - della Corte Giustizia Unione Europea, Sez. V (punto 69)

²¹³ G. D'ANGELO, *op. cit.*, 106

²¹⁴ G. D'ANGELO, *op. cit.*, 109

²¹⁵ D.U. GALEITA, *Il principio di proporzionalità comunitario e il suo effetto di "spill over" negli ordinamenti nazionali*, in *Nuove autonomie*, 2005, 541 ss.

²¹⁶ Si veda paragrafo 11

della Corte di Giustizia a stabilire quale sia il contenuto della disposizione di matrice “comunitaria”. Diversamente, come la dottrina e la giurisprudenza della Corte di Giustizia hanno chiarito, sarebbe troppo grande il rischio di favorire interpretazioni divergenti da parte dei singoli Stati nazionali, di norme del diritto UE i cui effetti non potrebbero venire limitati alle sole situazioni non rilevanti ai fini del diritto UE. Si vuole impedire che l’interpretazione della norma del diritto UE fornita dai giudici nazionali (se applicata alle fattispecie di solo diritto interno) possa produrre un effetto di “traboccamento” (o “*spill-over*”, per l’appunto) al contrario: estendendosi, cioè, anche alle fattispecie rilevanti ai fini del diritto UE²¹⁷. Tuttavia, nulla vieta al Legislatore e all’interprete nazionale l’estensione delle tutele: vietato è invece l’abbassamento di quel nocciolo incompressibile di tutele garantite dalle fonti del diritto originario, tra cui v’è l’art. 41 cit. Difatti, le ragioni che hanno condotto il legislatore europeo a formalizzare il passaggio da principio a diritto sono individuabili in una precisa volontà volta a rendere effettiva la tutela dell’individuo nei confronti dell’Amministrazione.

10) Prime conclusioni.

Difficilmente dunque potrà dubitarsi che esiste in capo agli Stati membri l’obbligo di rispettare i diritti fondamentali. Obbligo che, come evidenziato, : a) ha una fonte di legittimazione nell’ordinamento dell’UE; b) non ha limitazioni *ratione materiae*²¹⁸. Dunque, anche²¹⁹ per il tramite del divieto di “*discriminazione a rovescio*”, si può affermare che la Carta di Nizza deve essere applicata agli Stati membri quando operano in fattispecie a rilevanza interna e quindi non solo nei frangenti in cui danno attuazione al diritto comunitario²²⁰. La Carta ha dunque una elevata influenza anche nell’ambito della tutela “interna” dei diritti fondamentali, in conseguenza della “*inevitabile contaminazione degli ordinamenti interni da parte di forme più intense di tutela. Più intense, e non più blande, in quanto una soluzione del genere viene preclusa dalla barriera posta dall’art. 53 della Carta, che assicura che nessuna disposizione della Carta può comportare una diminuzione della*

²¹⁷ Su questi aspetti, tra le tante, Corte Giust., 11 dicembre 2007, in causa C-280/06, *Philip*; Corte Giust., 16 marzo 2006, in causa C-3/04, *Poseidon*; Corte Giust., 11 gennaio 2001, in causa C-1199, *Kofisa*; Corte Giust., 17 luglio 1997, in causa C-130/95, *Giloy*; Corte Giust., 16 giugno 1998, in causa C-53/96, *Hennes*; Corte Giust., 11 gennaio 2001, in causa C-1199, *Kofisa*

²¹⁸ S. MARCHESE, *Op. cit.*, 2012 e nota 148

²¹⁹ Per un’ulteriore chiave di lettura complementare e non alternativa a quella testé illustrata si veda il paragrafo successivo

²²⁰ Tale affermazione non è in linea con la lettera dell’art 51 della Carta di Nizza

tutela offerta, nel proprio ambito di applicazione, dalle norme costituzionali interne”²²¹. Lo stato attuale della tutela multilivello dei diritti fondamentali risente del benevolo contagio “della circolazione delle garanzie”²²². Circolazione che innalza gli *standard* delle garanzie procedurali affermate nei singoli Stati membri ad un livello più soddisfacente, in perfetta sintonia con quanto statuito dall’art 53²²³ della Carta di Nizza. Il trattato di Lisbona, in punto di diritto ad una buona amministrazione, segna un passo determinante lungo il percorso di avvicinamento all’integrazione giuridica delle tutele procedurali. Percorso di origine pretoria che trova, oggi, nella tutela generalizzata dei diritti fondamentali in base a norme di rango UE, il proprio punto di arrivo²²⁴. Si pongono lungo questa linea interpretativa anche molteplici sentenze emesse dalle magistrature sovranazionali²²⁵ e domestiche⁽²²⁶⁾⁽²²⁷⁾, che

²²¹ R. MATROIANNI, *La tutela dei diritti fondamentali tra diritto comunitario e Costituzioni nazionali*, in Relazione al Convegno Corte di Cassazione “*La tutela dei diritti fondamentali tra Corte costituzionale, Corti europee e giudice nazionale*” - Roma 21 gennaio 2009, pag 25, reperibile www.google.it/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CB4QFjAAahUKEwihheuonPTHAhXLORQKHagSC9k&url=http%3A%2F%2Fwww.europeanrights.eu%2Fpublic%2Fcommenti%2Frelazione_Prof1_Mastroianni.doc&usq=AFQjCNHyZ5WgWeOUm-1WsCdbxUfuHLGjmw

²²² A. MARCHESELLI, *Gli “otto pilastri” del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, in *Il Tributo*, 6/2015, 8

²²³ Tale conclusione non si pone in contrasto con la “clausola di equivalenza” prevista nel primo periodo del paragrafo n. 3 dell’art. 52: “*Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione*”. In effetti, è proprio l’ultimo capoverso di tale paragrafo a non escludere le tutele che innalzano il livello di protezione dei diritti fondamentali, laddove afferma: “*La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa*”. Meglio detto, tale disposizione risente dello spirito della Carta che certamente è quello di innalzare gli *standard* delle tutele e non il contrario.: l’art. 52 della Carta riconosce ed auspica una “*protezione più estesa dei diritti*”.

²²⁴ S. MARCHESE, *Op. cit.*, 2012

²²⁵ Corte di giustizia, 16 giugno 2005, causa C-105/03, *Pupino*, paragrafo 60; Corte di giustizia, 22 dicembre 2010, causa C-279/09, *DEB*; Conclusioni dell’avv. generale, 30 settembre 2010, causa C-34/09, *Zambrano*, paragrafo 84.

²²⁶ Corte cost., n. 93/10; Corte cost., n. 28/10; Cort. cost., n. 393/06; in particolare, si veda Cort. Cost., n. 182/08: “*In tale ambito, secondo i principi che ispirano la disciplina del «patrimonio costituzionale comune» relativo al procedimento amministrativo (sentenza n. 104 del 2006), desumibili dagli obblighi internazionali, dall’ordinamento comunitario e dalla legislazione nazionale (art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, resa esecutiva dalla legge 4 agosto 1955, n. 848, recante «Ratifica ed esecuzione della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali firmata a Roma il 4 novembre 1950 e del Protocollo addizionale alla Convenzione stessa, firmato a Parigi il 20 marzo 1952», art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, firmata a Nizza il 7 dicembre 2000, nonché la legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente «Nuove norme sul procedimento amministrativo»)», vanno garantiti all’interessato alcuni essenziali strumenti di difesa, quali la conoscenza degli atti che lo riguardano, la partecipazione alla formazione dei medesimi e la facoltà di contestarne il fondamento e di difendersi dagli addebiti (sentenze n. 460 del 2000 e nn. 505 e 126 del 1995). Nello stesso senso, secondo l’interpretazione della Corte di giustizia delle Comunità europee, il diritto di difesa «impone che i destinatari di decisioni che pregiudichino in maniera sensibile i loro interessi siano messi in condizione di far conoscere*

estendono (in modo più o meno esplicito) l'applicazione del diritto sovranazionale anche al di fuori dell'ambito di applicazione del diritto UE.

11) Dopo il Trattato di Lisbona e la creazione di uno spazio giuridico europeo i principi generali, in forza del primato dell'integrato ordinamento europeo, sono posti a supporto della tutela effettiva dei diritti individuali. Concorre a disegnare la tutela del contribuente anche l'estensione delle garanzie previste dall'art. 41 della "Carta" ed il rinvio ai "principi" contenuto nell'art. 1 della L. 241/90.
Conclusioni

11.1) Le residue critiche fondate sulla lettera della legge e loro confutazione.

La ricostruzione stesa nel paragrafo precedente, in prima approssimazione, sembrerebbe andare oltre a quanto espressamente previsto dall'art 41 cit. che al primo comma limiterebbe l'ambito di applicazione delle garanzie ivi previste soltanto ai procedimenti delle "istituzioni, organi e organismi dell'Unione". Detto altrimenti, si potrebbe obiettare che i diritti riconosciuti in tale disposizione potrebbero essere fatti valere, come tali, solo ed esclusivamente nei procedimenti di amministrazione diretta ed indiretta del diritto dell'UE. Nelle fattispecie puramente interne, ossia, non di competenza dell'UE, tali diritti non rileverebbero. Anzi, tale affermazione potrebbe poi trovare un supporto nella lettera dell'art. 1 della L. 241/90, ove il riferimento testuale rinvia ai "principi del diritto comunitario" e non anche ai diritti.

utilmente il loro punto di vista» (Corte di giustizia, sentenza 24 ottobre 1996, C-32/95 P., Commissione Comunità europea c. Lisrestal)".

²²⁷ Cassazione, 14 gennaio 2015, n. 406 "il principio generale del diritto comunitario secondo cui il soggetto destinatario di un atto della pubblica autorità suscettivo di produrre effetti pregiudiziali nella sua sfera giuridica, deve essere messo in condizione di contraddire prima di subire tali effetti, non può tollerare discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo"; Cass., 2 febbraio 2010, n. 2352, "La filonomachia della Corte di Cassazione include anche il processo interpretativo di conformazione dei diritti nazionali e costituzionali ai principi non collidenti ma promozionali del trattato di Lisbona e della Carta di Nizza che esso pone a fondamento del diritto comune Europeo"; Cass., 6 agosto 2010, n. 18378; Cass., 21 luglio 2010, n. 28658: "Pur non essendo definibile il presente come un caso «di diritto comunitario» e quindi non operando il Bill of rights europeo come vera e propria fonte del diritto ai sensi dell'art. 51 del Testo, la Carta rappresenta certamente uno strumento di interpretazione privilegiata anche per il diritto interno che si deve presumere coerente con quei valori che gli Stati membri e gli organi dell'Unione hanno comunemente accettato, come espresso dall'art. 6 del trattato sull'Unione europea, nella nuova formulazione del trattato di Lisbona entrato in vigore il 1.11.2009, che recita"; Cass., 3 dicembre 2010, n. 21697; Cass, 22 settembre 2008, Ordinanza n. 23934/08.

Conseguentemente, stando alla lettera di tali rilievi critici, la tutela del contribuente sarebbe segnata (come sopra dimostrato) dal divieto di discriminazione a rovescio e muoverebbe a livello di principi, non già di diritti²²⁸. Distinzione, questa, che in punto di conseguenze potrebbe non essere neutrale. In effetti, dalla lettura combinata degli art. 51 e 52 della Carta e dalle Spiegazioni²²⁹ ad essa allegate, si evincono le seguenti affermazioni²³⁰: (i) i principi vanno osservati mentre i diritti rispettati; (ii) i principi possono trovare attuazione in atti legislativi/esecutivi ma non costituiscono fonte di pretese dirette azionabili dai privati nei confronti delle Istituzioni dell'Unione o delle Autorità degli Stati membri; (iii) i diritti sono invece direttamente azionabili e la loro violazione è sanzionata dall'ordinamento.

Ritengo tali rilievi superabili.

²²⁸ Si veda l'ordinanza della Cort. Cass. n. 527/15: *“deve tuttavia in primo luogo osservarsi che il diritto dell'Unione Europea non è direttamente applicabile in materia di procedimenti tributari relativi a tributi non armonizzati. Al riguardo il Collegio ritiene che sia del tutto ragionevole applicare anche ai procedimenti relativi a tributi non armonizzati i principi giuridici sul contraddittorio procedimentale di matrice Eurounitaria, perchè sarebbe innegabilmente stridente (e potrebbe forse destare qualche dubbio di legittimità costituzionale) differenziare il regime delle garanzie procedurali del procedimento di accertamento tributario in ragione della natura - armonizzata o meno - del tributo oggetto di accertamento; a questa conclusione, del resto, la Sezione tributaria di questa Corte è già pervenuta nella citata sentenza resa nel procedimento 21846 RG, in corso di pubblicazione, ove si precisa espressamente che "Il principio generale del diritto comunitario secondo cui il soggetto destinatario di un atto della pubblica autorità suscettivo di produrre effetti pregiudiziali nella sua sfera giuridica, deve essere messo in condizione di contraddire prima di subire tali effetti, non può tollerare discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo". Non può, tuttavia, negarsi, che - ferma restando l'innegabile influenza che il diritto Eurounitario necessariamente spiega sui paradigmi ermeneutici con i quali viene interpretato il diritto nazionale - altro è interpretare il diritto nazionale secondo criteri comunitariamente orientati, altro è ritenere direttamente applicabili i principi di diritto Eurounitario in materia di tributi non armonizzati; d'onde l'opportunità di un definitivo chiarimento sul punto da parte delle Sezioni Unite”*

²²⁹ Circa il valore giuridico delle Spiegazioni si veda N. LAZZERINI, *Considerazioni sul valore delle spiegazioni relative alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, in Osservatoriosullefonti, n. 2/10 che critica il valore vincolante seppure ne afferma *“un passaggio obbligato nell'interpretazione della Carta”*; Assegna un particolare valore alle Spiegazioni Corte europea dei diritti dell'uomo, 19 aprile 2007 (Villho Eskelinen e altri/Finlandia); sembra riconoscere valore vincolante anche Cort Cost. n. 80/2011

²³⁰ M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2013, 117; F. A. CANCELLA, *Servizi del welfare e diritti sociali nella prospettiva dell'integrazione europea*, Giuffrè, Milano, 2009, 101 nota 16; G. VETTORI, *Il contratto europeo fra regole e principi*, G. Giappichelli Editore, 2015, 70 ss. L'Autore sembra critico nei confronti di tale rigida distinzione e precisa, alla pagina 73 che sarebbe *“utile una visione rimediale tesa alla ricerca della tecnica di tutela che assicuri la massima realizzazione dell'interesse giuridicamente protetto da un diritto o da un principio”*; G. VETTORI, *Diritto privato e ordinamento comunitario*, Giuffrè, 2009, 50 ss ed in particolare pag 53 ove l'Autore dopo aver ricordato il significato poliseno del termine principi rileva *“come la stessa Corte ha riconosciuto, esistono diritti e principi primari che non tollerano alcuna restrizione e diritti o principi che sono soggetti a bilanciamento con altri interessi o principi”*. Spunti in tal senso anche in C-112/00 (*Schmidberger*); G. D'IGNAZIO, *Multilevel constitutionalism tra integrazione europea e riforme degli ordinamenti decentrati*, 2011, Giuffrè, 100; G. Parodi, *Le fonti del diritto. Linee evolutive*, Giuffrè, 2012, 60; M. FRAGOLA, *Nozioni di diritto dell'Unione Europea*, Giuffrè, 2012, 181 ss; S. GAMBINO, *Diritti fondamentali e Unione Europea*, in L. MOCCIA, *Diritti fondamentali e Cittadinanza dell'Unione Europea (a cura di)*, Quaderni del Centro Altiero Spinelli, FrancoAngeli, Milano, 2010, 67 ss; Per ulteriori riflessioni e approfondimenti si vedano anche le note n. 121 e 152;

11.1.1) Dopo il trattato di Lisbona e a seguito dello spazio unico europeo i principi generali si ergono a supporto dei diritti individuali

Tali critiche (quelle declinate nel precedente paragrafo) devono invero confrontarsi con l'attuale stato dell'integrazione giuridica europea che assegna al diritto tributario principi di portata generale che hanno trovato la loro scaturigine, proprio come il diritto ad una buona amministrazione, nelle stesse tradizioni giuridiche nazionali e principi comuni agli Stati membri²³¹. Principi che dopo il Trattato di Lisbona e la creazione di uno spazio giuridico europeo²³² sono posti a supporto dei diritti individuali, nel senso di assicurare a quest'ultimi un riconoscimento effettivo. Attualmente, dunque, ai principi generali dell'ordinamento europeo spetta quella stessa funzione innovativa - rispetto al dato letterale della competenza, quindi, direi teleologica rispetto agli impegni condivisi per uno spazio giuridico europeo che muove verso l'integrazione giuridica²³³ - che un tempo è stata svolta dai principi ordinamentali, quali l'effettività, la sussidiarietà, la proporzionalità e la leale collaborazione²³⁴. Meglio detto: come i principi ordinamentali hanno assicurato prima e guidato poi l'integrazione economica verso l'integrazione giuridica, così, oggi, i principi generali sono chiamati a supportare i diritti, piuttosto che le libertà (economiche) fondamentali²³⁵. I principi generali dell'ordinamento UE, dunque, non costituiscono, diversamente da quelli ordinamentali, il metro con cui valutare la compatibilità di una misura economica, bensì segnano il confine della non applicabilità delle norme nazionali che violano i diritti del contribuente. Tali principi generali, dunque, oggi beneficiano della forza giuridica attribuita loro dal primato dell'integrato ordinamento europeo. Sembra muovere verso questa direzione anche una recente presa di posizione della Cassazione²³⁶ che dopo aver riconosciuto

²³¹ I principi generali hanno assicurato e tuttora assicurano la circolazione di istituti tra ordinamenti diversi mediante l'opera di elaborazione autonomamente svolta dalla Corte di giustizia (v. per tutte Corte giust., *Krücken* del 1988, c. 316/86) che individua la *better law* per la costruzione del sistema integrato, muovendo dal riferimento ai principi e alle tradizioni giuridiche comuni agli ordinamenti degli Stati membri. Sicché ad osmosi avvenuta proprio gli stessi principi si pongono a presidio della loro applicazione uniforme

²³² Si veda il capitolo dedicato alle fonti ed ai rapporti interordinamentali

²³³ vedi nota n. 103

²³⁴ Per approfondimenti si vedano i precedenti paragrafi nn. 6 e 7

²³⁵ A. DI PIETRO, *Introduzione*, cit., XXXI ss

²³⁶ Cort. Cas 406/15: *“La forza espansiva esterna propria dell'ordinamento comunitario e dei suoi principi generali, impone ai Giudici degli Stati membri di fornire una interpretazione della legislazione nazionale conforme agli scopi del Trattato (TFUE) al fine di assicurare la piena efficacia del diritto dell'Unione Europea (cfr. Corte di Giustizia 28.6.2012, causa C-7/11, Caronna), come in modo assolutamente perentorio, ancora da ultimo, è stato ribadito dalla Corte di Giustizia nella sentenza in data 10 ottobre 2013, causa C-306/12, Spedition Welter GmbH contro Avanssur SA che si trascrive di*

la forza espansiva esterna dell'ordinamento comunitario e dei suoi principi giunge ad affermare: *“il principio generale del diritto comunitario secondo cui il soggetto destinatario di un atto della pubblica autorità suscettivo di produrre effetti pregiudiziali nella sua sfera giuridica, deve essere messo in condizione di contraddire prima di subire tali effetti, non può tollerare discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo”*.

11.1.1) L'art. 1 della L. 241/90 esplicita una scelta di campo ed un salto culturale che muove verso l'integrazione giuridica dell'ordinamento attraverso l'apporto dei principi generali dell'ordinamento comunitario. In questo assetto si ridimensione il vincolo della competenza ed il limite letterale contenuto nell'art. 41 cit.

La ricostruzione illustrata nel precedente paragrafo certamente presuppone una scelta di campo ed un salto culturale²³⁷ che il Legislatore domestico dimostra di aver fatto, quando all'art. 1, comma I, della L. n. 241/1990 ha statuito che l'attività amministrativa²³⁸ è retta, tra l'altro, dai *“principi dell'ordinamento comunitario”*²³⁹. Tale previsione non richiama

seguito “....28. In proposito occorre ricordare che la questione se una disposizione nazionale, ove sia contraria al diritto dell'Unione, debba essere disapplicata, si pone solo se non risulta possibile alcuna interpretazione conforme di tale disposizione (sentenza del 24 gennaio 2012, Dominguez, C-282/10, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 23)”

²³⁷ Si vedano, seppure riferite all'art. 97 Cost., anche le lucide osservazioni di U. ALLEGRETTI trascritte nella precedente nota n. 158.

²³⁸ Si veda la nota 153 ove si messa in evidenza la matrice amministrativa del procedimento tributario

²³⁹ Tale salto culturale e scelta di campo è rinvenibile anche nei lavori parlamentari ove emerge a chiare lettere che tale riforma (L. 241/90) risponde all'esigenza di configurare un pubblica amministrazione che agisca secondo un modello paritario dei rapporti tra cittadini ed amministrazioni. E non è un caso che tale obiettivo è stato perseguito anche *“integrando i principi generali dell'azione amministrativa con quelli di fonte comunitaria”*. In tal senso si esprime la Relazione di commento all'art. 1 della L. 241/90, consultabile sul sito del Senato www.senato.it/japp/bgt/showdoc/frame.jsp?tipodoc=Ddlpres&leg=14&id=00017660&part=doc_dc-relpres_r&parse=. Non solo. L'esigenza di adeguare l'assetto interno al nuovo contesto culturale e sociale, come pure normativo è affermato nella Relazione al Disegno di legge N. 1281-A, poi alla base della l. n. 15 del 2005, predisposta dalla I Commissione Permanente, comunicata alla Presidenza 11 marzo 2003, si legge: *“Il presente disegno di legge rivisita, aggiornandola e integrandola, la legge sul procedimento amministrativo 7 agosto 1990, n. 241. Esso aggiorna le disposizioni generali sull'azione amministrativa, adeguandole alle consistenti innovazioni intervenute negli ultimi anni. Innovazioni del sistema costituzionale e normativo, a partire dalla nuova forma di Stato ispirata al modello federale, introdotta con la legge costituzionale n. 3 del 2001. Innovazioni del contesto culturale e sociale, nel quale è fortemente avanzata la esigenza di amministrazioni più trasparenti, più efficienti, più rapide nelle decisioni, meno invadenti, più capaci di offrire servizi di buona qualità ai cittadini senza imporre eccessivi carichi tributari, burocratici e normativi”*. Sottolinea ulteriormente l'apporto decisivo dei principi comunitari la Relazione della I Commissione Permanente, sul disegno di legge 3890, *“Modifiche ed integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241, concernenti norme generali sull'azione amministrativa”*, Trasmesso dal Presidente del Senato della Repubblica l'11 aprile 2003: *“Si ricorda, in*

espressamente i principi del procedimento amministrativo europeo e neppure i principi generali dell'ordinamento dell'Unione europea. Più precisamente, detto articolo di legge estende ai procedimenti di esclusiva rilevanza nazionale l'applicazione dei principi comunitari *tout court*²⁴⁰, dunque, anche dei principi generali forgiati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia che sono - come sopra chiarito - all'origine dei diritti elencati nella previsione della Carta di Nizza sul diritto ad una buona amministrazione. Altrimenti detto, con tale scelta il Legislatore ha deciso, autonomamente, di attribuire rilievo giuridico ai principi dell'Unione europea anche rispetto ad ambiti che non sarebbero sottoposti (secondo la lettera dei testi normativi di riferimento) all'effetto diretto di quei principi²⁴¹. Ambiti che certamente si estendono al settore fiscale e che certamente abbracciano anche le fattispecie a rilevanza puramente domestica. Difatti, tale innovazione, ossia, il rinvio formale ai principi europei, deve poi essere coordinata anche con l'integrazione della rubrica dell'art. 1, ove si precisa che l'articolo stesso ha per oggetto i “*principi generali dell'attività amministrativa*”, senza esclusione alcuna²⁴². Paiono dunque condivisibili le osservazioni di quella dottrina che afferma: “*Se questo è vero, allora non è azzardato rilevare che tutta la materia amministrativa è oggi, nel nostro ordinamento, materia «europeizzata», anche al di là dei settori materiali di attività che sono oggetto delle competenze comunitarie, con una decisione che non costituisce certamente un atto dovuto di adeguamento, ma una scelta ordinamentale ben caratterizzata, che va nella direzione del monismo, proprio in uno di quei campi ove sono finora state maggiori le specificità e, per così dire, le gelosie nazionali*”²⁴³. Trattasi, dunque, di una incorporazione *ex lege* dei principi dell'ordinamento europeo. Con questa disposizione il Legislatore nazionale ha normativamente sancito lo “*spill over*” dei principi generali del

proposito, che il generico richiamo recato nella novella ai principi del diritto comunitario, quale fonte di disciplina dell'azione amministrativa, è già contenuto nella legge n. 59 del 1997 che prevede, all'articolo 20, tra i principi informatori dell'ampia attività di delegificazione e semplificazione di procedimenti amministrativi ivi preconizzata, anche l'adeguamento della disciplina sostanziale e procedimentale dell'attività e degli atti amministrativi ai principi della normativa comunitaria”.

²⁴⁰ De Benedetto, *Il procedimento amministrativo tributario*, in Dir. Amm, 2007, I, 127

²⁴¹ G. DELLA CANANEA – C. FRANCHINI, *I principi dell'azione amministrazione europea*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2010, 112

²⁴² Il riferimento è alla Legge 7 agosto 1990, n. 241, come modificata ed integrata dalla Legge 11 febbraio 2005 n. 15 (G.U. n. 42 del 21/2/05) e dal D.L. 14 marzo 2005, n. 35 convertito con modificazioni dalla Legge del 14 Maggio 2005, n. 80

²⁴³ A. MASSERA, *I principi generali dell'azione amministrativa tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario*, in Dir. amm., fasc.4, 2005, pag. 710

diritto UE, cui certamente rientra il diritto ad una buona amministrazione, e la loro applicazione anche alle fattispecie non rilevanti ai fini del diritto UE²⁴⁴.

A questo punto è chiaro che il limite letterale espresso dall'art. 41 cit. si sgonfia di contenuto critico. Molteplici sono poi gli ulteriori argomenti che sostengono tale affermazione²⁴⁵.

Primo fra tutti è l'argomento che trae origine dal fatto che tale articolo cristallizza talune garanzie procedurali che la giurisprudenza era giunta a qualificare, con orientamento monolitico, come principi generali del diritto Ue²⁴⁶. Sicché, non può trovare accoglimento un'interpretazione della Carta che ha come risultato quello di mortificare a ribasso lo *standard* di tutele garantito dai principi generali cementificati dalla pluriennale giurisprudenza delle supreme corti europee²⁴⁷.

Proprio tale legame tra principi generali e art. 41 è rinvenibile anche nella recente giurisprudenza della Corte di giustizia che ha espressamente affermato la portata generale di tale disposizione²⁴⁸.

Secondariamente, limitare i destinatari passivi del diritto ad una buona amministrazione ai soli soggetti indicati nella disposizione in commento alimenterebbe una disparità di

²⁴⁴ D. U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione fra diritto nazionale e le novità dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Diritti fondamentali e politiche dell'Unione europea dopo Lisbona*, S. CIVITARESE - MATTEUCCI - F. GUARRIELLO - P. PUOTI (a cura di), Maggioli Editore, 2013, 92

²⁴⁵ D.U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della pubblica amministrazione*, Riv. it. dir. pubbl. comunit., fasc.3-4, 2005, pag. 819 ss

²⁴⁶ Si veda il paragrafo 1

²⁴⁷ Si vedano i paragrafi 6.4 e 6.4.1

²⁴⁸ M. C-277/11, 22 novembre 2012, ove si legge: “84. È giocoforza constatare che, come emerge dalla sua stessa formulazione, tale disposizione è di applicazione generale. 85 Anche la Corte ha sempre affermato l'importanza del diritto al contraddittorio e la sua portata assai ampia nell'ordinamento giuridico dell'Unione, considerando che tale diritto si applica a qualsiasi procedimento che possa sfociare in un atto lesivo (v., in particolare, sentenza del 23 ottobre 1974, *Transocean Marine Paint Association/Commissione*, 17/74, *Racc. pag. 1063, punto 15*; *Krombach*, cit., punto 42, e *Sopropé*, cit., punto 36)”; Nelle cause riunite C-129/13 (*Kamino International Logistics BV*) e C-130/13 (*Datema Hellmann Worldwide Logistics BV*) 3 luglio 2014. Tale sentenza seppure emessa in materia doganale contiene talune affermazioni di principio di portata generale: “29 Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento è attualmente sancito non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'articolo 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 2 del citato articolo 41 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo (sentenza *M.*, EU:C:2012:744, punti 82 e 83). Orbene, occorre rilevare che, siccome la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea è entrata in vigore il 1° dicembre 2009, essa non si applica in quanto tale ai procedimenti che hanno portato a intimazioni di pagamento datate 2 e 28 aprile 2005 (v., per analogia, sentenza *Sabou*, C-276/12, EU:C:2013:678, punto 25). 30 In forza di tale principio, che trova applicazione ogniquale volta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo (sentenza *Sopropé*, EU:C:2008:746, punto 36), i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione (sentenza *Sopropé*, EU:C:2008:746, punto 37)”

trattamento che impatterebbe negativamente sul principio di uguaglianza inciso nella Carta di Nizza²⁴⁹.

Conclusivamente, ritengo di poter affermare che non vi è alcuna proporzionalità nel risultato cui giunge l'interpretazione letterale dell'art. 41 cit. Detto più chiaramente, non si rinvencono giustificazioni tali da non poter estendere l'operatività di tale norma anche agli “*Stati membri*”, in sintonia con quanto previsto nell'art 51 della Carta di Nizza²⁵⁰.

²⁴⁹ Si veda i paragrafi 9.1.2

²⁵⁰ E' proprio il differente dato testuale rinvenibile nelle due disposizioni che ha alimentato le due opposte tesi. Per relativi riferimenti bibliografici si rinvia a D.U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della pubblica amministrazione*, Riv. it. dir. pubbl. comunit., fasc.3-4, 2005, note nn 130-136

CAPITOLO III

LA PROGRESSIVA CONFORMAZIONE DEI MODELLI PROCEDIMENTALI INTERNI AI DIRITTI PROCEDIMENTALI EUROUNITARI

- 1. Vigente lo Spazio giuridico europeo integrato, i principi generali sono oggi chiamati a supportare i diritti, piuttosto che le libertà (economiche) fondamentali. L'ordinamento UE dimostra una naturale vocazione dinamica che tende a relativizzare ed adeguare progressivamente i principi di autonomia procedimentale e competenza, favorendo la progressiva conformazione dei modelli procedimentali interni ai diritti procedimentali eurounitari.**

1.1 La natura di principio generale evidenzia l'innata e attuale *vis expansiva* e vincolante del diritto ad una buona amministrazione, oggi codificato nella Carta di Nizza.

Il diritto ad una buona amministrazione di cui all'art 41 cit., quale principio generale di fonte pretoria radicato nelle tradizioni costituzionali comuni, veicola ed introduce nel diritto europeo originario, grazie anche all'intervenuta trattatizzazione della Carta di Nizza, un diritto fondamentale finalizzato al perseguimento di un giusto procedimento (anche di attuazione del tributo), cui le amministrazioni, anche dei singoli Stati membri, devono conformarsi: "*le disposizioni, sia pur indirizzate all'istituzione dell'Unione non possono non essere intese come principi generali, dovendosi riconoscere agli stessi una sorta di valore superiore nell'ambito delle gerarchie delle fonti*"²⁵¹. L'originaria formulazione di principio generale facente ormai parte del diritto originario dell'Unione ne evidenzia dunque l'innata e attuale *vis expansiva* e vincolante per gli Stati e le rispettive amministrazioni (anche fiscali). Militano in questa direzione, nel contesto di una interpretazione funzionale volta alla tutela dei diritti fondamentali nello Spazio giuridico europeo integrato, le seguenti circostanze (non di certo irrilevanti e secondarie)²⁵²:

²⁵¹ S. COGLIANI, *Art. 1 Principi generali dell'attività amministrativa*, in *Commentario alla legge sul procedimento amministrativo (a cura)* di S. COGLIANI, CEDAM, 2007, 46

²⁵² Illustrate nei precedenti capitoli

- l'ordinamento europeo è segnato da una storia che testimonia la progressiva e costante attenzione alla tutela dei diritti fondamentali. Da una prima fase in cui tali garanzie non scritte appartenevano solo al patrimonio giuridico degli Stati membri (quali principi comuni), si è passati ad una fase che ha visto - per via pretoria - il loro innesto nell'ordinamento europeo (quali principi generali), prima nei procedimenti interni e poi in quelli esterni, fino a giungere alla fase della catalogazione dei diritti contenuta nella Carta di Nizza che oggi non ha più un valore essenzialmente interpretativo ma quello giuridico proprio del Trattato;
- l'originario riferimento alle tradizioni costituzionali comuni ha rappresentato il momento in cui il diritto europeo ha scelto di introitare i diritti fondamentali che oggi, grazie all'intervenuta "trattatizzazione", tendono a colonizzare anche il settore del procedimento tributario domestico. Questo processo di integrazione mediante i principi vive dunque dell'apporto sinergico di due momenti: i) quello ascendente, quando i principi (comuni) che derivano dai sistemi giuridici degli Stati membri vengono innestati nell'ordinamento UE; ii) quello discendente, quando gli stessi principi (generali) presenti nel sistema giuridico UE vengono immessi negli ordinamenti nazionali. In questo movimento circolatorio i diritti fondamentali di provenienza nazionale dopo essere stati metabolizzati dall'ordinamento dell'UE che li ha riconosciuti come suoi principi generali, giusto il tramite delle tradizioni costituzionali comuni, tornano con effetto *boomerang* negli ordinamenti di partenza intrisi di nuova linfa vitale e forza espansiva. *"Può allora parlarsi di scambio simbiotico tra esperienze nazionali e crescita della Comunità"*²⁵³. Gli ordinamenti domestici, seguendo la connaturale logica sottesa alla circolarità dei principi e all'effettività, dovranno adeguare gli standard di tutela e le definizioni interne alle nuove coordinate provenienti dal diritto europeo (positivo e di fonte originaria, come pure dai principi generali). Tale contagio è stato notato da acuta dottrina che non ha mancato di sottolineare come *"Ciò è reso possibile dallo "jus comune" ed ha per effetto di ridurre le differenze tra gli "jura particularia", innestando, così, un processo di armonizzazione che non è promosso dall'alto, ma si sviluppa dal*

²⁵³ S. COGLIANI, *Art. 1 Principi generali dell'attività amministrativa*, in *Commentario alla legge sul procedimento amministrativo (a cura)* di S. COGLIANI, CEDAM, 2007, 43

basso”²⁵⁴. Sicché, una lettura che tenda a svalutare i diritti fondamentali a tutto vantaggio di un interesse fiscale all’accertamento e riscossione del tributo mi sembra poco centrata con le dinamiche concrete dei rapporti interodiametrali riletti in chiave funzionale e dinamica;

- il diritto ad una buona amministrazione appartiene al patrimonio giuridico di ogni persona dell’UE. L’art. 41 cit., dunque, segna il passaggio dall’enunciazione di “principio” alla configurazione di un “diritto” ad una buona amministrazione del quale è titolare ogni singola persona “colpita” dall’azione amministrativa. Pertanto, l’accertamento del tributo e la sua riscossione a beneficio della collettività non può scontare l’annientamento di tali diritti che, in ogni caso, mantengono un “nocciolo duro” inscalfibile (*infra*). Tale intervenuta trasformazione dal “principio” al “diritto” ad una buona amministrazione investe dunque anche l’ordinamento interno: “*la buona amministrazione, infatti, non costituisce solo un principio di valore programmatico e, come tale, rivolto in primis al legislatore e, in sede attuativa, agli apparati amministrativi, ma rappresenta un quid pluris, ossia un “diritto” esterno alle organizzazioni burocratiche, riconosciuto direttamente in capo ai cittadini e nei riguardi dei quali fa da contraltare uno specifico “dovere” delle amministrazioni interessate*”.²⁵⁵ Ma tale diritto ad ottenere una buona amministrazione assurge esso stesso a dignità costituzionale e può essere ascritto al novero dei diritti fondamentali dell’individuo, poiché riflettente valori della vita aventi dignità costituzionale²⁵⁶, quali quelli rinvenuti dagli art. 1, 2 e 3 della Costituzione²⁵⁷, come pure, al diritto di difesa

²⁵⁴ S. CASSESE, *Il procedimento amministrativo europeo*, in *Il procedimento amministrativo europeo (a cura di) F. BIGNAMI E S. CASSESE*, Riv. Trim. Dir. Pubbl., *Quaderno 1*, 2004, 51

²⁵⁵ A. GIUFFRIDA, *Il <<diritto>> ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, 113

²⁵⁶ Circa la natura confermativa ovvero innovativa dei diritti in questione, si rinvia a PERFETTI, *Contributo ad una teoria dei pubblici servizi*, Padova, 2001, capitolo IV.

²⁵⁷ Circa il valore ed il ruolo della dignità della persona umana nel quadro costituzionale si veda G. SILVESTRI, *Considerazioni sul valore costituzionale della dignità della persona*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it; A. RUGGERI E A. SPADARO, *Dignità dell’uomo e giurisprudenza costituzionale (prime notazioni)*, in *Pol. dir.*, 1991, 343 ss.; M. LUCIANI, *Positività, metapositività e parapositività dei diritti fondamentali*, in *Scritti in onore di L. CARLASSARE. Il diritto costituzionale come regola e limite al potere*, III, *Dei diritti e dell’eguaglianza*, a cura di G. BRUNELLI-A. PUGIOTTO-P. VERONESI, Napoli 2009, 1060 ss.; U. VINCENTI, *Diritti e dignità umana*, Bari-Roma 2009; P. RIDOLA, *Diritto comparato e diritto costituzionale europeo*, Torino 2010, 77 ss., spec. 108 ss.; M. DI CIOMMO, *Dignità umana e Stato costituzionale. La dignità umana nel costituzionalismo europeo, nella Costituzione italiana e nelle giurisprudenze europee*, Firenze 2010; e A. OEHLING DE LOS REYES, *La dignidad de la persona*, Madrid 2010; A. RUGGERI E A. SPADARO, *Dignità dell’uomo e giurisprudenza costituzionale (prime notazioni)*, in *Pol. dir.*, 1991, 343 ss. Si veda, per un riferimento la ruolo di tale bene della vita nei rapporti interordinamentali, anche nota 25

ex art 24 Cost., la legalità, l'imparzialità, la trasparenza, l'efficacia, l'efficienza ed economicità di cui all'art 97 Cost.²⁵⁸;

- l'avvenuta integrazione dei diritti della Carta di Nizza nel Trattato sul funzionamento dell'UE ed il riconoscimento dei diritti fondamentali enucleati nella CEDU, quali principi generali dell'ordinamento. L'art. 41 rappresenta un esempio concreto ed evidente di come la Carta di Nizza, oltre alla sua funzione puramente ricognitiva, abbia concretamente innalzato lo *standard* europeo di tutela dei diritti. In effetti, gli artt. 52 e 53 della Carta esprimono una logica funzionale in cui lo standard delle garanzie minime previsto a livello interno e UE deve essere interpretato ed attuato allo scopo di assicurare un'applicazione effettiva di tale tutela (nazionale o europea che sia) non più appiattita sul solo interesse fiscale. In questo assetto non c'è spazio per una lettura svalutativa del diritto ad una buona amministrazione che si risolva completamente a sfavore della persona (*infra*). Il vero interesse del Fisco non è quello (o non dovrebbe essere) di costringere il contribuente a soddisfare pretese sostanzialmente ingiuste, profittando di situazioni contingenti favorevoli sul piano amministrativo (o processuale);
- è proprio il primato del diritto dell'Unione e la sua effettività che deve dunque guidare l'interprete verso soluzioni che siano - in una logica di leale collaborazione nell'attuazione e applicazione del diritto europeo - il più possibile conformi

²⁵⁸ Una attenta e puntuale ricostruzione costituzionale del giusto procedimento interno in L. BUFFONI, *Il rango costituzionale del "giusto procedimento" e l'archetipo del "processo"*, in *Quaderni Costituzionali*, 2/2009, 277 ss, cui si rinvia anche per i riferimenti bibliografici ed in particolare alla nota 24 per un quadro complessivo della giurisprudenza costituzionale in punto di procedimento e contraddittorio. In tale contributo si approfondisce anche l'influenza dell'art 111 Cost. Tuttavia in tale sede si sottolinea che per l'Autore: "Secondo un giudizio ormai sedimentato nella nostra dottrina giuspubblicistica, la Corte costituzionale non ha svolto nei confronti della pubblica amministrazione quell'"opera di vitalizzazione costituzionale" che sarebbe stata necessaria per adeguare lo statuto giuridico dell'amministrazione ai valori sottesi al disegno costituzionale e per farne il volano per sempre più avanzate mete di democratizzazione dell'ordinamento. Insoddisfacente è apparsa, in particolare, l'assenza di ogni sforzo nella giurisprudenza costituzionale per desumere dalle disposizioni costituzionali il principio del "giusto procedimento" nell'attività amministrativa autoritativa; autoritatività che di per sé, come aveva da tempo evidenziato la dottrina amministrativa, non voleva dire assenza di giusta procedura. A circa vent'anni di distanza dall'enunciazione di questo critico giudizio, l'interprete non può non constatare che alcune pronunce dell'ultimo decennio contengono i segni di una progressiva, anche se lenta, erosione della monoliticità della pregressa giurisprudenza. Segni che di per sé non paiono sufficienti per preannunciare un overruling sul punto ed un sovvertimento del giudizio formulato, ma che, da un lato, mostrano che i mutamenti genetici subiti dal potere pubblico hanno scalfito anche le argomentazioni adoperate dal Giudice delle leggi per negare valore costituzionale alla giusta procedura amministrativa, dall'altro, riaprono la partita per la conquista del "podio" costituzionale. La sfida per la comunità scientifica potrebbe divenire, allora, quella di offrire nuove sollecitazioni al Giudice costituzionale per un coraggioso ripensamento della questione del fondamento costituzionale del giusto procedimento amministrativo. La storia della giurisprudenza costituzionale in tema di giusto procedimento inizia, come noto, con la lontana ma tutt'oggi riecheggiante sentenza n. 13 del 1962, annotata da Vezio Crisafulli".

all'integrazione giuridica, quale fine cui tende lo stesso Trattato di Lisbona. Integrazione giuridica, si badi, che al pari di quella economica, “è stata subito concepita come strumento indispensabile, o condizione necessaria, per la realizzazione dell'integrazione politica e socio culturale dell'Europa”⁽²⁵⁹⁾⁽²⁶⁰⁾. Sono proprio il primato del diritto europeo ed il principio di effettività che impediscono una diminuzione del grado di tutela (mediante imposizioni di limiti, aggravii di adempimenti, financo l'esclusione delle garanzie fondamentali) rispetto agli *standard* di effettività imposti dall'UE. In uno Spazio giuridico europeo costruito sulla comunanza dei principi, l'effettiva integrazione e la rilevanza del primato del diritto UE passano necessariamente attraverso il ruolo che la Corte di giustizia e la Carta di Nizza hanno affidato al singolo mediante il suo bagaglio di pretese direttamente garantite e dallo stesso azionabili. L'art. 41 cit. segna dunque la prospettiva con la quale l'ordinamento UE tende a plasmare il rapporto giuridico persona-amministrazione. Prospettiva cui non può ritenersi immune l'ordinamento domestico, anche per quella parte inerente all'attuazione del tributo²⁶¹.

²⁵⁹ G. ITZCOVICH, *Integrazione giuridica. Un'analisi concettuale*, in *Rivista di diritto pubblico*, 3, 2005, 749 ss e nota 2.

²⁶⁰ A. DI PIETRO, *Introduzione, I principi europei del diritto tributario*, CEDAM, Padova, 2013, XXXIV: “LA certezza ha stabilmente definito i parametri dell'integrazione dell'ordine giuridico che rappresenta l'obiettivo che il Trattato di Lisbona definisce come spazio giuridico di giustizia libertà e sicurezza e che l'Unione è destinata a perseguire dopo venti anni di mercato europeo”

²⁶¹ Si potrebbe obiettare che l'inderogabilità del dovere tributario (quale risulta dal combinato disposto degli artt. 2 e 53 Cost) e la potestà impositiva potrebbero costituire la barriera invalicabile che salvaguarderebbe l'ordinamento domestico dall'influenza dell'art. 41 cit. Tale possibile critica non mi sembra insormontabile. In effetti, il dovere tributario acquisterebbe rilievo inderogabile nello stesso momento in cui l'obbligazione fiscale diventa incontrovertibile, poiché cristallizzata nei suoi aspetti fondanti. Detto altrimenti, l'inderogabile dovere di solidarietà impone al contribuente di corrispondere il tributo senza che questi abbia la possibilità di sottrarsi (anche parzialmente), una volta che detto onere fiscale sia divenuto irrevocabile. Anzi, eventuali disposizioni di legge che dovessero derogare a tale dovere, nel senso di intervenire sull'obbligo contributivo una volta che questo si è cristallizzato e la capacità contributiva definitivamente manifestata, sarebbero affette dal vizio di legittimità costituzionale. Alla stesso tempo, la dimensione pubblica della potestà impositiva non potrebbe impedire una costruzione del rapporto contribuente-Erario in cui il baricentro delle garanzie risenta della forza innovativa e garantista dello Statuto del Contribuente e della trama complessiva del testo Costituzionale oggi attuato - per quanto di interesse - anche per il tramite della L. 241/90. Meglio detto, l'interesse fiscale alla pronta e agevole percezione del tributo non può sfuggire, nella logica del bilanciamento dei valori costituzionali, all'esigenza di tutela dei singoli contribuenti che sono la diretta manifestazione di diritti fondamentali e attuazione di altrettanti principi costituzionali. Nell'attuale contesto normativo mi pare poco fondato ricostruire il rapporto fisco-contribuente in termini di mera potestà-soggezione con i corollari che ne conseguono in punto di procedimento di attuazione del tributo. A me sembra che l'influenza dell'art. 41 concorra a dar forza a quelle disposizioni domestiche che tendono a riequilibrare detto rapporto, rafforzando principi e diritti già propri dell'ordinamento nazionale. Detto ancora più chiaramente, la complessiva trama ordinamentale impone di riconsiderare il rapporto fisco-contribuente secondo un nuovo modello di relazioni che tenga conto anche dei diritti del Contribuente e dei doveri del Fisco. Per l'esauriente analisi degli artt 2 e 53 Cost. si rinvia al *Commentario breve delle leggi tributarie, Tomo I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del Contribuente*, (a

1.2 Al fine di garantire l'uniformità del sistema, l'ordinamento UE tende a relativizzare ed adeguare progressivamente i principi di autonomia procedimentale e competenza, favorendo, di fatto, la conformazione dei modelli procedurali interni ai diritti procedurali eurounitari.

La ricostruzione del procedimento di attuazione del tributo non può essere appiattita sul solo interesse fiscale di matrice domestica ma deve avvenire, a mio avviso, anche secondo logiche funzionali alla tutela dei diritti fondamentali²⁶². Come cercherò di dimostrare, tale finalità muove anche dall'esigenza di assicurare nei diversi Stati membri l'uniformità delle discipline dei procedimenti, onde salvaguardare l'effettività della tutela dei singoli e l'applicazione uniforme del diritto UE, ivi incluse, dunque, le garanzie procedurali enucleate nella Carta di Nizza che pure partecipano dell'originaria *vis expansiva* dei principi generali dell'ordinamento UE. Ovviamente, con tali affermazioni non intendo porre in dubbio l'attuale valenza dei principi di autonomia procedimentale e di attribuzione. Più semplicemente, ritengo utile evidenziare che nello Spazio giuridico europeo integrato, la cui promozione sconta l'imprescindibile attuazione e tutela dei diritti fondamentali, vi sono margini per sviluppare, in senso funzionale alla tutela di tali diritti, quella tendenza alla europeizzazione delle singole discipline procedurali che già s'intravede in chiave economica²⁶³ nelle ipotesi di amministrazione composita²⁶⁴ (secondo la tradizionale prospettiva di tutela del mercato - *infra* - che poi finisce per muovere l'ordinamento verso l'integrazione giuridica - come illustrato nel precedente capitolo -). Europeizzazione dei procedimenti²⁶⁵ che se

cura di) G. FALSITTA, CEDAM, 2011. Altresi, per l'analisi dei problemi sopra solo accennati, D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, G. Giappichelli Editore, 2011, 1 ss.

²⁶² Vedi nota precedente

²⁶³ Il riferimento va alle ipotesi di seguito illustrate nel corpo del paragrafo a proposito di circolazione di beni a uso duplice uso

²⁶⁴ Per alcuni esempi normativi a riguardo si veda MARIO P. CHITI, *Le forme di azione dell'amministrazione europea*, in *Il procedimento amministrativo europeo (a cura di) F. BIGNAMI E S. CASSESE*, Riv. Trim. Dir. Pubbl., *Quaderno* 1, 2004, 75 ss., ove vengono indicati il Regolamento CE n. 1334/2000 del Consiglio del 22 giugno 2000 che istituisce un regime comunitario di controllo delle esportazioni di prodotti e tecnologie a duplice uso; i regolamenti 65/65 e 2309/93 del Consiglio in materia di immissione in commercio e vigilanza dei medicinali; regolamento 40/96 del Consiglio del 20 dicembre 1993 relativo ai marchi ed al conseguente procedimento di registrazione; l'art. 53 del regolamento del Consiglio del 25 giugno 2002, n. 1605/02 in punto di metodi di esecuzione del bilancio delle Comunità europee.

²⁶⁵ S. CASSESE, *Il procedimento amministrativo europeo*, in *Il procedimento amministrativo europeo (a cura di) F. BIGNAMI E S. CASSESE*, Riv. Trim. Dir. Pubbl., *Quaderno* 1, 2004, 31 ss ove vengono sinteticamente riassunte le molteplici forme procedurali "Per poter accedere coattivamente alle case e agli uffici, al fine di accertare le violazioni delle norme sulla concorrenza; per assicurare il rispetto della destinazione dei fondi agricoli e sociali europee; per garantire la sicurezza degli alimenti, la Commissione dell'Unione europea ha bisogno di strumenti amministrativi quali gli ordini di perquisire, i controlli, la vigilanza. Ma non sempre adopera questi

attualmente, come testé rilevato, sta coinvolgendo i procedimenti compositi, di certo, a mio avviso, dopo Lisbona, non può in radice escludersi che investirà anche la fase di attuazione dei tributi domestici, assecondando l'omogenea ed effettiva tutela dei diritti fondamentali all'interno dell'UE. In effetti, *“L'effettiva portata del principio di autonomia procedimentale era da tempo discussa dagli studiosi, in quanto conseguenza dell'erosione del modello di esecuzione indiretta e dell'affermarsi della coamministrazione e di altri simili modelli di azione amministrativa congiunta, che presuppongono una forte integrazione dei procedimenti”*²⁶⁶. Tale tendenza al ridimensionamento del concetto di autonomia procedimentale è attualmente funzionale alle tipiche logiche economiche del mercato interno. Indice sintomatico di tale affermazione si può scorgere nelle problematiche riconducibili (proprio) alla circolazione dei beni - in uno spazio giuridico integrato - e alle esportazioni dei prodotti e tecnologie ad uso duplice: *“La realizzazione di un efficace controllo all'esportazione di tali prodotti è stata considerata possibile solo sulla base di un sistema amministrativo di applicazione e controllo che sia armonizzato e comune a tutti gli Stati*

strumenti direttamente. Nel primo dei tre casi indicati, agisce direttamente, svolgendo le perquisizioni mediante propri agenti (con l'ausilio di funzionari amministrativi statali). Nel secondo caso, i controlli sono affidati alle amministrazioni nazionali (ma la Commissione le tiene sotto controllo). Nel terzo caso, assicura direttamente la vigilanza sulla sicurezza degli alimenti, ma le amministrazioni nazionali debbono fare altrettanto (secondo principi e criteri dettati dalla Commissione). Questi tre esempi mostrano che vi è ora un cospicuo corpo di organi e di procedure amministrative europei. All'inizio, solo una parte della strumentazione amministrativa era comunitaria: concorrenza e aiuti di Stato (amministrazione diretta). Gli interventi in materia agricola erano, invece, svolti da amministrazioni nazionali sotto il controllo comunitario (amministrazione indiretta). Successivamente, accanto all'amministrazione comunitaria diretta e a quella indiretta (attraverso le amministrazioni statali), si sono sviluppate numerose altre formule organizzative fondate sulla collaborazione tra la Commissione dell'Unione europea e le amministrazioni nazionali. Solo di recente si è cominciato a individuare e classificare queste forme di collaborazione. I tipi principali finora studiati sono tre. Il primo è quello della coamministrazione, che si ha quando il fine è unico, la disciplina sovranazionale e l'amministrazione in parte sovranazionale, in parte nazionale (ad esempio, la disciplina dei fondi strutturali). Il secondo è quello dell'integrazione decentrata, caratterizzato dalla contitolarità - comunitaria e nazionale - della competenza e dalla presenza di una amministrazione unitaria di settore (agenzia europea) (ad esempio, gli interventi europei in materia di droghe e di tossicodipendenza). Il terzo è quello del concerto regolamentare, che si ha quando vi è un 'organizzazione comune, composta di autorità sovranazionali e nazionali (ad esempio, nel settore delle telecomunicazioni). L'Unione europea è piena di molte altre forme di composizione, verticali e orizzontali, di organizzazioni e di attività che danno luogo a “sistemi comuni”

²⁶⁶ Sottolinea la crisi dell'autonomia procedimentale MARIO P. CHITI, *Le forme di azione dell'amministrazione europea, in Il procedimento amministrativo europeo (a cura di) F. BIGNAMI E S. CASSESE*, Riv. Trim. Dir. Pubbl., Quaderno 1, 2004, 73 e 76. L'Autore, dopo aver evidenziato chiaramente che *“la Comunità ha disciplinato in modo compiuto ed uniforme un procedimento amministrativo, la cui attuazione è nella grande maggioranza dei casi affidata alle amministrazioni nazionali”*...afferma che l'esecuzione indiretta era difatti tipica *“della fase iniziale del processo d'integrazione...Di “indiretto” rimane dunque solo la collocazione organica delle amministrazioni nazionali nel quadro dello Stato membro; mentre per il resto esse operano come amministrazioni comunitarie. L'integrazione amministrativa è inoltre particolarmente forte in senso orizzontale, dato che su un tema come quello dei prodotti a duplice uso, in cui non possono esservi falle nazionali a pena della crisi del mercato interno e della vanificazione dei controlli all'esportazione, è vitale la cooperazione tra le amministrazioni degli Stati membri”*.

membri. Dal punto di vista del mercato interno, tale armonizzazione rappresenta anche il presupposto indispensabile per la libera circolazione dei prodotti a duplice uso entro la Comunità²⁶⁷. Ciò che intendo affermare è che l'autonomia procedimentale e l'attribuzione per materia non mi sembrano dei tabù, dei limiti invalicabili ma principi passibili di relativizzazione²⁶⁸. L'ordinamento UE ha già dato prova, con il ruolo attivo assunto dalla Corte di Giustizia, della sua capacità dinamica di espandersi progressivamente (e con continuità) oltre i suddetti vincoli²⁶⁹: quanto al procedimento, l'esempio più recente cade proprio - come anticipato - sulle fattispecie di amministrazione composita, quanto alle discipline sostanziali ed al limite imposto dalla competenza, il riferimento coinvolge le imposte non armonizzate²⁷⁰ ed al ruolo svolto dal divieto di discriminazione in punto libertà fondamentali²⁷¹. Non solo. Sottolinea parte della dottrina che *“l'autonomia degli Stati membri è venuta progressivamente sgretolandosi anche per la parte processuale, dato che le tradizionali e persistenti diversità dei sistemi processuali nazionali stavano determinando un trattamento difforme delle situazioni giuridiche a base comunitaria, alterando così uno dei presupposti fondamentali del sistema di diritto europeo. Così, il diritto comunitario è divenuto particolarmente rilevante anche per la tutela giurisdizionale degli interessati, ed offre originali indicazioni per forme di tutela non giurisdizionale, sia del tipo amministrativo – ovvero interno al procedimento – sia del genere “ADR” (Alternative Dispute Resolutio),*

²⁶⁷ MARIO P. CHITI, *Le forme di azione dell'amministrazione europea*, in Il procedimento amministrativo europeo (a cura di) F. BIGNAMI E S. CASSESE, Riv. Trim. Dir. Pubbl., *Quaderno* 1, 2004, 75

²⁶⁸ Evidenza alla luce dell'esperienza concreta della Corte di Giustizia la “relatività” della distinzione fondata sulla competenza E. MALFATTI, *I livelli di tutela dei diritti fondamentali nella dimensione europea*, Giappichelli Editore, Torino, 2013, 188

²⁶⁹ La sentenza del Tribunale Unione Europea Sez. VIII, 10 dicembre 2015, n. 512 nell'annullare la Decisione del Consiglio 2012/497/UE, in GUUE L 241 del 7 settembre 2012, ha applicato alle attività esterna dell'Unione (la conclusione di un accordo internazionale) istituti del diritto amministrativo. Rileva tale passaggio E. CHITI, *Le relazioni esterne dell'unione e il diritto amministrativo europeo*, in *Giornale Dir. Amm.*, 2016, 2, 231: *“L'effetto complessivo è quello di una sentenza chiara nell'indicare che l'ambito del diritto amministrativo europeo non è limitato alle attività interne all'ordinamento dell'Unione”*. Tale pronuncia, come le riflessioni esposte nel testo del paragrafo, è a mio avviso indice del fatto che la rilevanza e l'ambito di applicazione degli istituti del diritto amministrativo europeo - come l'art 41 cit - è in divenire e, per quanto di interesse, già fatta propria dal Legislatore domestico ex art. 1 L. 241/90.

²⁷⁰ La Corte di giustizia ha difatti costantemente affermato che *“[...] anche se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza esclusiva degli Stati Membri, questi ultimi sono tenuti ad esercitare tale compito nel rispetto del diritto comunitario [...]”* Schumacker, C-277/93 del 14-2-1995, par. 21 e 26; Wielockx, C-80/94 dell'11-8-1995, par. 16; Asscher, C-107/94 del 27-6-1996, par. 36; Futura Participation & Singer, C-250/95 del 15-5-1997, par. 19.

²⁷¹ C. GARBARINO, *Principio di non discriminazione (Diritto Tributario Comunitario)*, 2008 *“In sostanza il principio di sussidiarietà attribuisce agli Stati Membri rilevanti poteri in materia tributaria, ma essi sono comunque soggetti al principio di non discriminazione espresso nella tutela delle quattro libertà fondamentali”*.

ovvero procedimenti quasi giudiziali “alternativi” alla giurisdizione”²⁷². Milita a sostegno della ricostruzione in tale sede proposta anche il fatto che dopo il Trattato di Lisbona e la creazione di uno Spazio giuridico europeo integrato, i principi generali della buona amministrazione sono posti a supporto dei diritti individuali, nel senso di assicurare a quest’ultimi un riconoscimento effettivo. Attualmente, dunque, ai principi generali dell’ordinamento europeo spetta quella stessa funzione innovativa che un tempo è stata svolta dai principi ordinamentali, quali il primato del diritto UE, l’effettività, la sussidiarietà e la leale collaborazione. Meglio detto: come i principi ordinamentali hanno assicurato prima e guidato poi l’integrazione economica verso l’integrazione giuridica, così, oggi, vigente lo Spazio giuridico europeo, i principi generali sono chiamati a supportare i diritti, piuttosto che le libertà (economiche) fondamentali²⁷³. Ritengo così di poter affermare che il divieto di discriminazione²⁷⁴, che già ha dimostrato in passato la propria vocazione a favorire la tutela dei diritti fondamentali²⁷⁵, ed il principio di leale collaborazione favoriranno l’uniformità del procedimento²⁷⁶ di attuazione del tributo, funzionale, nello spazio giuridico europeo integrato, a scongiurare trattamenti discriminatori (nel senso di non uniformità in punto di garanzie) tra i soggetti UE, aumentando, nel contempo, lo standard della tutela procedimentale, conformemente a quanto imposto dal primato, unità ed effettività del diritto dell’Unione²⁷⁷.

²⁷² ²⁷² MARIO P. CHITI, *Le forme di azione dell’amministrazione europea*, in Il procedimento amministrativo europeo (a cura di) F. BIGNAMI E S. CASSESE, Riv. Trim. Dir. Pubbl., *Quaderno* 1, 2004, 82

²⁷³ A. DI PIETRO, *Introduzione*, cit., XXXI ss

²⁷⁴ Per un’applicazione concreta di tale principio riconosciuto nella Carta di Nizza all’art 21, cui ora la Corte, proprio a seguito dell’intervenuta codificazione e trattatizzazione ha attribuito anche valenza orizzontale (ossia rilevante pure nei rapporti tra privati), si veda Sentenza della Corte (Grande sezione) del 19 gennaio 2010, causa C-555/07 (Kücükdeveci) (parr. 21, 50, 51 e 54). La sentenza è molto importante poiché proprio il riferimento alla disciplina rinvenibile nella Carta in combinato disposto con il principio del primato del diritto dell’Unione ha di estendere l’ambito di rilevanza del divieto di discriminazione dal momento che esso non trova un solido riconoscimento nelle convenzioni internazionali, né può essere identificata una tradizione costituzionale comune degli Stati membri nel senso della sua protezione.

²⁷⁵ Nel *leading case Stauder* la Commissione riconobbe l’esistenza, nel Trattato di Roma, di una embrionale tutela dei diritti fondamentali, che venne individuata nel divieto di discriminazioni, previsto in via generale nell’articolo 7 del Trattato Cee e, con specifico riferimento al divieto di discriminazione tra produttori agricoli e tra consumatori, nell’articolo 40, n. 3, comma 2, del medesimo Trattato. Inoltre, la Commissione riconobbe che il diritto scritto era “integrato dal diritto comunitario non scritto, costituito dai principi giuridici generali dei sei stati membri”.

²⁷⁶ G. D’IGNAZIO, *Multilevel constitutionalism tra integrazione europea e riforme degli ordinamenti decentrati*, Giuffrè Editore, 473

²⁷⁷ Sottolinea la prevalenza del principio del primato del diritto dell’Unione anche su disposizioni interne di rango costituzionale la sentenza della Corte di Giustizia del 26 febbraio 2013, causa C-399/11, caso *Melloni*: “(59) Secondo una giurisprudenza consolidata, infatti, in virtù del principio del primato del diritto dell’Unione, che è una caratteristica essenziale dell’ordinamento giuridico dell’Unione (v. pareri 1/91, del 14 dicembre 1991, Racc. pag. I-6079, punto 21, e 1/09, dell’8 marzo 2011, Racc. pag. I-1137, punto 65), il fatto che uno Stato membro invochi disposizioni di diritto nazionale, quand’anche di rango costituzionale, non può sminuire l’efficacia del diritto dell’Unione nel territorio di tale Stato (v. in tal senso, in particolare, sentenze del 17

Questa presa di posizione, tesa all'ampliamento dell'ambito di applicazione del diritto ad una buona amministrazione oltre i limiti risultanti dal dato positivo (e già dimensionati nel precedente capitolo), mi sembra in linea anche con quel “*sector by sector approach*” teso all'integrazione giuridica non traumatica del sistema Unione: il processo di integrazione settoriale finisce inevitabilmente (*spillover*) per influenzare e contagiare anche quei settori che non erano originariamente - direttamente - coinvolti in tale processo²⁷⁸. E' sotto questa prospettiva che, a mio avviso, va colta la mancanza di una disciplina eurounitaria del procedimento e l'iniziale assenza di principi generali UE con carattere originario, (anche) in punto di diritti fondamentali. Difatti, tali lacune hanno costretto l'ordinamento UE (meglio, la giurisprudenza delle Corti) ad attingere dalle tradizioni costituzionali comuni i diritti fondamentali che oggi sono stati trascritti nel diritto primario e derivato, rendendo, di fatto, meno critica e più accettabile la loro successiva integrazione nei sistemi interni. Integrazione, frutto della reciproca/circolare penetrazione dei principi elaborati dalle Corti europee che è dunque legittimo aspettarsi investirà anche i settori procedurali oggi (solo apparentemente) non direttamente coinvolti dal dato letterale dell'art. 41 della Carta di Nizza (come sembrerebbe, ad una prima erronea lettura restrittiva di tale articolo, rispetto ai procedimenti interni inerenti i tributi non armonizzati - per gli approfondimenti si rinvia la precedente capitolo -). E' lo status di cittadino dell'Unione ed i diritti ed obblighi che ne conseguono (a partire dalla sentenza Van Gend & Loos del 5 febbraio 1963, causa 26/62), uniti al primato del diritto UE che favoriranno una effettiva e continua espansione dinamica dei diritti fondamentali, seppure (in assenza di una disciplina unitaria del procedimento) nel rispetto della specificità di ciascun ordinamento: “*E' interessante osservare che, affermando i principi di equivalenza e di effettività, il giudice comunitario ha stabilito un principio sovranazionale, che è quello del rispetto della disciplina nazionale. Così facendo, il diritto comune stabilisce il principio dell'allineamento al diritto nazionale, e, nello stesso tempo, rinuncia all'uniformità, adattandosi alla diversità delle normative nazionali*”²⁷⁹. Specificità che però, si rammenta, deve sempre fare i conti con il predicato della Corte di Giustizia,

dicembre 1970, Internationale Handelsgesellschaft, 11/70, Racc. pag. 1125, punto 3, e dell'8 settembre 2010, Winner Wetten, C-409/06, Racc. pag. I-8015, punto 61)”

²⁷⁸ L'integrazione settoriale porta ed ha portato ad un sempre più esteso passaggio di competenze dagli organismi nazionali a quelli sovranazionali. A tal proposito basti solo osservare il dinamismo del principio d'attribuzione che ha percorso la storia dell'ordinamento europeo dalla CECA, alla CEE, alla CE ed oggi all'UE ed alla Spazio giuridico europeo.

²⁷⁹ S. CASSESE, *Il procedimento amministrativo europeo*, in *Il procedimento amministrativo europeo (a cura di) F. BIGNAMI E S. CASSESE*, Riv. Trim. Dir. Pubbl., *Quaderno* 1, 2004, 44

stando alla quale, il livello di tutela minimo assicurato dalla Carta non può essere corroso: “*in virtù del principio del primato del diritto dell’Unione, che è una caratteristica essenziale dell’ordinamento giuridico dell’Unione, il fatto che uno Stato membro invochi disposizioni di diritto nazionale, quand’anche di rango costituzionale, non può sminuire l’efficacia del diritto dell’Unione nel territorio di tale Stato. È vero che l’articolo 53 della Carta conferma che, quando un atto di diritto dell’Unione richiede misure nazionali di attuazione, resta consentito alle autorità e ai giudici nazionali applicare gli standard nazionali di tutela dei diritti fondamentali, a patto che tale applicazione non comprometta il livello di tutela previsto dalla Carta, come interpretata dalla Corte, né il primato, l’unità e l’effettività del diritto dell’Unione*”²⁸⁰

2. L’intervenuta nazionalizzazione dei diritti di cui all’art. 41 cit. si muove lungo il sentiero dell’integrazione giuridica. Tale tendenza risulta favorita dal principio di leale collaborazione e non è ostacolata dagli artt. 6 della CEDU ed 1 del I Protocollo.

In virtù del principio di leale cooperazione gli Stati membri sono tenuti ad adottare procedimenti in grado di dare esecuzione piena ed incondizionata agli obblighi comunitari²⁸¹. E anche avuto riguardo alla disciplina del procedimento di attuazione del tributo, in virtù dell’anello di congiunzione normativo di cui all’art. 1 L. 241/90, vale la regola fondamentale secondo la quale “*...il rispetto dei principi generali del diritto comunitario si impone ad ogni autorità nazionale che debba applicare il diritto comunitario*”²⁸². Anzi, come a suo tempo statuito dalla sentenza *Fratelli Costanzo* è chiaro che anche la Pubblica Amministrazione è tenuta a disapplicare quelle norme del diritto procedimentale nazionale che risultino in contrasto con il diritto comunitario²⁸³. Tale rispetto dei principi generali dell’ordinamento UE è poi ulteriormente rafforzato dall’art 29 della L. 241/90, nella parte in cui chiarisce che le garanzie disegnate dalla legge sul procedimento amministrativo “*attengono ai livelli essenziali delle prestazioni di cui all’articolo 117, secondo comma, lettera m), della Costituzione*. Sicché, anche per il tramite dell’art. 117 Cost l’ordinamento interno apre le

²⁸⁰ Corte di Giustizia del 26 febbraio 2013, causa C-399/11, caso *Melloni*

²⁸¹ M. P. CHITI, *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 1999, 327

²⁸² Corte Giustizia, 20.04.1988, causa 316/86 (Hauptzollamt Hamburg-Jonas), punto 22

²⁸³ D.U. GALETTA, *Violazione di norme sul procedimento amministrativo e annullabilità del provvedimento*, Giuffrè Editore, 2003, 55

porte all'art. 41 Cit²⁸⁴. Ovviamente, si ha presente che la Corte di Strasburgo ha escluso dall'ambito di applicazione dell'art. 6²⁸⁵ della CEDU le controversie fiscali²⁸⁶ e che tale esclusione sembra essere confermata anche dall'art 1 del I Protocollo, nella parte in cui afferma che la tutela della proprietà non può pregiudicare la riscossione delle imposte. Come è noto, l'art 6 della CEDU contempla due diversi ambiti di rilevanza dei diritti fondamentali, quella afferente “*ai diritti e doveri di carattere civile*” e quella relativa “*ad ogni accusa penale*”. Altrimenti detto, dalla lettera della disposizione sembrerebbe che la materia pubblicistica ed in specie, quella fiscale, non sia coperta dalla tutela dei diritti fondamentali riconosciuti nella stessa Convenzione. Deroga (erronea) che potrebbe intendersi confermata, appunto, dall'art. 1 del primo Protocollo addizionale, relativo alla “*Protezione della proprietà*”, che, dopo aver affermato la salvaguardia del diritto di proprietà, precisa che tale tutela non può portare “*pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende*”. Stando alla suddetta interpretazione letterale, sembrerebbe che il tema dei diritti fondamentali non riguardi il procedimento di applicazione del tributo (quale fase pre-processuale), in quanto le garanzie offerte dall'art. 6 cit. concernerebbero solo i processi che hanno ad oggetto obbligazioni civili e cause penali. Come a dire che la materia fiscale procedimentale vivrebbe chiusa in una riserva statale protetta, la cui frontiera non sarebbe aperta ai diritti fondamentali.

²⁸⁴ Art. 117 Cost: “*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*”.

²⁸⁵ Art. 6, paragrafo I, CEDU: “*Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti*”. Art. 1, Paragrafo II, I Protocollo: “*Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende*”.

²⁸⁶ Tale esclusione non è radicale poiché permangono nell'orbita d'influenza di tale disposizione anche le controversie tributarie sanzionatorie. In tal senso si veda la Guida all'art. 6 – Diritto ad un equo processo, Consiglio d'Europa / Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 2014, 8: 18. *L'articolo 6 è stato ritenuto applicabile anche ai procedimenti tributari che implicano sovrattassa, sulla base dei seguenti elementi: (1) la norma che imponeva le sanzioni era diretta a tutti i cittadini in quanto contribuenti; (2) la sovrattassa non era intesa come una compensazione pecuniaria del danno, ma essenzialmente come una sanzione con finalità deterrente; (3) la norma generale impositiva era connotata da un doppio obiettivo, repressivo e dissuasivo; (4) la sovrattassa aveva natura sostanziale (Bendenoun v. France; a contrario, v. Mieg de Boofzheim v. France (dec.) in relazione agli interessi applicati per ritardato pagamento). La natura penale dell'illecito può essere sufficiente a rendere l'articolo 6 applicabile, nonostante l'esiguo ammontare della sovrattassa (il 10% della tassa rivalutata in Jussila v. Finland [GC], § 38). 19. L'articolo 6, nel suo aspetto penale, è stato ritenuto applicabile anche alla legislazione doganale (Salabiaku v. France)*

Tuttavia, a mio avviso, tali criticabili limitazioni non escludono comunque dall'ambito di applicazione dell'art. 41 della Carta il procedimento di attuazione del tributo domestico. Ciò è perfettamente in linea con quanto stabilito nel terzo paragrafo dell'art 52 della Carta di Nizza: *“La presente disposizione non esclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa”*. Tutela crescente che come si è illustrato nel capitolo che precedente è espressamente imposta anche dall'art. 53 della stessa fonte: *“Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata come limitativa o lesiva dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali riconosciuti, nel rispettivo ambito di applicazione, dal diritto dell'Unione, dal diritto internazionale, dalle convenzioni internazionali delle quali l'Unione, la Comunità o tutti gli Stati membri sono parti contraenti, in particolare la convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, e dalle costituzioni degli Stati membri”*²⁸⁷. Giova poi evidenziare che non è irrilevante il fatto che proprio nelle Spiegazioni²⁸⁸ (nella versione sottoscritta e proclamata dai Presidenti di Parlamento europeo, Consiglio e Commissione in occasione del Consiglio europeo di Nizza il 7 dicembre 2000) dell'art. 52 cit. – che segna *“La portata dei diritti garantiti”* – non vi è alcun riferimento all'art 41 della Carta e tanto meno vi è una equiparazione di tale disposizione all'art. 6 della Convenzione. Riferimento ed equiparazione che invece è testualmente indicato rispetto agli

²⁸⁷ M. GIORGIANNI, *Il rapporto fra la Convenzione europea dei diritti dell'uomo e la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea nel dialogo fra le Corti europee e nazionali: il problema dell'interpretazione dei diritti umani*, in www.diritticomparati.it: *L'esigenza di garantire una coerenza fra le disposizioni della Carta dell'UE, della CEDU e delle Carte costituzionali si evince, inoltre, dai commi 3 e 4 dell'art. 52 della Carta dell'UE. Se i diritti della Carta dell'UE sono identici a quelli della CEDU “il significato e la portata degli stessi sono uguali”. Nelle Spiegazioni della Carta si legge, in particolare, che tali loro significato e portata devono essere determinati non solo dal testo della Carta e della CEDU, ma anche dalla giurisprudenza della Corte EDU e della Corte di giustizia. Inoltre, come prosegue lo stesso articolo della Carta, il diritto dell'UE può prevedere “una protezione più estesa”. Questo significa che si privilegia un rapporto dinamico fra Corti e sistemi, che la “corrispondenza” dei diritti non contrasta con la pluralità di sistemi, necessaria invece proprio per assicurare l'evoluzione dei diritti fondamentali ed una sempre migliore protezione. Del resto, l'idea di “armonia” con le tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, come precisano sempre le Spiegazioni, non vuol dire limitarsi al “minimo comune denominatore”, ma sostenere “un elevato livello di tutela” nella ricerca di un costante coordinamento ed equilibrio fra sistemi...La Corte ha anche precisato che quando un giudice nazionale deve verificare la conformità ai diritti fondamentali di una norma nazionale che, in una situazione in cui l'operato degli Stati membri non è del tutto determinato dal diritto dell'Unione, attua tale diritto ai sensi dell'art. 51 della Carta, è consentito applicare gli standard nazionali di tutela dei diritti fondamentali, “a patto che tale applicazione non comprometta il livello di tutela previsto dalla Carta, come interpretata dalla Corte, né il primato, l'unità e l'effettività del diritto dell'Unione” [Corte giust., 26.2.2013, C-399/11 (caso Melloni); Corte giust., 26.2.2013, causa C-617/10 (caso Åklagaren)].*

²⁸⁸ Circa il valore giuridico delle Spiegazioni si veda N. LAZZERINI, *Considerazioni sul valore delle spiegazioni relative alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, in Osservatorio sulle fonti, n. 2/10 che critica il valore vincolante seppure ne afferma *“un passaggio obbligato nell'interpretazione della Carta”*; Assegna un particolare valore alle Spiegazioni Corte europea dei diritti dell'uomo, 19 aprile 2007 (Villho Eskelinen e altri/Finlandia); sembra riconoscere valore vincolante anche Cort Cost. n. 80/2011

artt. 47 e 48 della Carta con l'art. 6 della Convenzione²⁸⁹. Intendo dire che in chiave ricostruttiva l'interprete non può non tenere in debito conto che il Legislatore europeo ha inteso scindere la fase procedimentale da quella processuale, inserendo la prima nel Capo V della Cittadinanza e la seconda nel Capo VI dedicato alla Giustizia. Nell'art. 41 cit. neppure si rinvencono le limitazioni testuali²⁹⁰ che segnano e circoscrivono le disposizioni citate dalla Convenzione e ciò ne evidenzia la portata generale del diritto ad una buona amministrazione. Da tale assetto normativo emerge chiaramente la connotazione autonoma del diritto ad una buona amministrazione, tanto che il diritto alla difesa in questo enucleato deve essere esercitato, anche alla luce della più recente giurisprudenza della Corte di giustizia, nel procedimento prima che nel processo²⁹¹: *“il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento instaurato a carico di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo, in particolare, in un procedimento che può portare alla comminazione di sanzioni, costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario. Da tale principio discende che*

²⁸⁹ Spiegazione relativa all'articolo 52 — Portata e interpretazione dei diritti e dei principi 1. Articoli della Carta che hanno significato e portata identici agli articoli corrispondenti della CEDU: — l'articolo 2 corrisponde all'articolo 2 della CEDU — l'articolo 4 corrisponde all'articolo 3 della CEDU — l'articolo 5, paragrafi 1 e 2, corrisponde all'articolo 4 della CEDU — l'articolo 6 corrisponde all'articolo 5 della CEDU — l'articolo 7 corrisponde all'articolo 8 della CEDU — l'articolo 10, paragrafo 1, corrisponde all'articolo 9 della CEDU — l'articolo 11 corrisponde all'articolo 10 della CEDU, fatte salve le restrizioni che il diritto dell'Unione può apportare alla facoltà degli Stati membri di instaurare i regimi di autorizzazione di cui all'articolo 10, paragrafo 1, terza frase della CEDU — l'articolo 17 corrisponde all'articolo 1 del protocollo addizionale alla CEDU — l'articolo 19, paragrafo 1, corrisponde all'articolo 4 del protocollo n. 4 — l'articolo 19, paragrafo 2, corrisponde all'articolo 3 della CEDU nell'interpretazione datagli dalla Corte europea dei diritti dell'uomo — l'articolo 48 corrisponde all'articolo 6, paragrafi 2 e 3 della CEDU — l'articolo 49, paragrafi 1 (eccettuata l'ultima frase) e 2 corrisponde all'articolo 7 della CEDU. 2. Articoli della Carta che hanno significato identico agli articoli corrispondenti della CEDU ma la cui portata è più ampia: — l'articolo 9 copre la sfera dell'articolo 12 della CEDU, ma il suo campo d'applicazione può essere esteso ad altre forme di matrimonio eventualmente istituite dalla legislazione nazionale — l'articolo 12, paragrafo 1 corrisponde all'articolo 11 della CEDU, ma il suo campo d'applicazione è esteso al livello dell'Unione europea — l'articolo 14, paragrafo 1, corrisponde all'articolo 2 del protocollo addizionale alla CEDU, ma il suo campo d'applicazione è esteso all'accesso alla formazione professionale e continua — l'articolo 14, paragrafo 3, corrisponde all'articolo 2 del protocollo addizionale alla CEDU relativamente ai diritti dei genitori — l'articolo 47, paragrafi 2 e 3, corrisponde all'articolo 6, paragrafo 1, della CEDU, ma la limitazione alle controversie su diritti e obblighi di carattere civile o su accuse in materia penale non si applica al diritto dell'Unione e alla sua attuazione — l'articolo 50 corrisponde all'articolo 4 del protocollo n. 7 della CEDU, ma la sua portata è estesa al livello dell'Unione europea tra le giurisdizioni degli Stati membri — infine, nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione, i cittadini dell'Unione europea non possono essere considerati stranieri in forza del divieto di qualsiasi discriminazione basata sulla nazionalità. Pertanto, le limitazioni previste dall'articolo 16 della CEDU riguardo al diritto degli stranieri non sono loro applicabili in questo contesto.

²⁹⁰ In tale sede basti solo ricordare che rispetto all'art. 6 CEDU, la traduzione francese diverge parzialmente da quella inglese, pur trattandosi, si badi, di testi/fonti ugualmente ufficiali. Quanto poi all'art 1 del Protocollo questo si riferisce al diritto di proprietà e non al diritto ad una buona amministrazione.

²⁹¹ S. CASSESE, *Il procedimento amministrativo europeo*, in *Il procedimento amministrativo europeo (a cura di) F. BIGNAMI E S. CASSESE*, Riv. Trim. Dir. Pubbl., *Quaderno 1*, 2004, 48, nota 20: *“Inteso come intervento nel corso del procedimento amministrativo e ben diverso dal diritto di difesa che si esplica alla fine del procedimento, con il ricorso al giudice contro il provvedimento o decisione amministrativa”*.

chiunque possa vedersi infliggere una sanzione sia messo in condizione di far conoscere utilmente il proprio punto di vista sugli elementi presi in considerazione dalla Commissione per infliggere la sanzione e di fornire ogni prova utile per la sua difesa (v., in questo senso, sentenze 29 giugno 1994, causa C-135/92, Fiskano/Commissione, Racc. pag. I-2885, punti 39 e 40, come pure 21 marzo 1990, causa C-142/87, Belgio/Commissione, detta «Tubemeuse», Racc. pag. I-959, punti 46 e 47)²⁹². Questo orientamento è stato da ultimo confermato dalla più recente giurisprudenza della Corte di Giustizia²⁹³: “29 Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento è attualmente sancito non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell’articolo 41 di quest’ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 2 del citato articolo 41 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo (sentenza M., EU:C:2012:744, punti 82 e 83). Orbene, occorre rilevare che, siccome la Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea è entrata in vigore il 1° dicembre 2009, essa non si applica in quanto tale ai procedimenti che hanno portato a intimazioni di pagamento datate 2 e 28 aprile 2005 (v., per analogia, sentenza Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, punto 25). 30 In forza di tale principio, che trova applicazione ogniqualvolta l’amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo (sentenza Sopropé, EU:C:2008:746, punto 36), i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l’amministrazione intende fondare la sua decisione (sentenza Sopropé, EU:C:2008:746, punto 37)”. Ed ancora “A tale proposito, occorre rammentare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell’Unione (v., in particolare, sentenze del 28 marzo 2000, Krombach, C-7/98, Racc. pag. I-1935, punto 42, e del 18 dicembre 2008, Sopropé, C-349/07, Racc. pag. I-10369, punto 36). Nel caso di specie, per quanto riguarda più in particolare il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento, che costituisce parte integrante del citato

²⁹² Sentenza della Corte del 23 settembre 2003, Causa C-78/01, (Bundesverband Güterkraftverkehr und Logistik eV (BGL), paragrafo 52

²⁹³ Nelle cause riunite C-129/13 (Kamino International Logistics BV) e C-130/13 (Datema Hellmann Worldwide Logistics BV) del 3 luglio 2014

*principio fondamentale (v., in tal senso, in particolare sentenze del 9 novembre 1983, Nederlandsche Banden-Industrie-Michelin/Commissione, 322/81, Racc. pag. 3461, punto 7, e del 18 ottobre 1989, Orkem/Commissione, 374/87, Racc. pag. 3283, punto 32), esso è attualmente sancito non solo negli articoli 47 e 48 della Carta, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'articolo 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione*²⁹⁴. L'art 41 va dunque oltre il concetto di sanzione e processo e concerne dunque tutti i procedimenti, indipendentemente dalla natura degli stessi. Circostanze, quelle testé delineate, che ritengo testimonino la definitiva emancipazione del diritto al contraddittorio dal diritto di difesa di estrazione processuale²⁹⁵, come invece originariamente ricostruito dalla Corte di giustizia²⁹⁶ e accolto dalle Magistrature domestiche²⁹⁷. Milita in tal senso anche il fatto che i diritti fondamentali che il contribuente può opporre all'amministrazione durante la fase accertativa/procedimentale non hanno la stessa natura tributaria dell'obbligazione accertata: una cosa è il contenuto e l'oggetto dell'accertamento, ossia l'obbligazione fiscale (fase genetica sostanziale), altra cosa è la natura dei diritti fondamentali riconducibili alla situazione giuridica soggettiva del contribuente durante la fase procedimentale (fase attuativa del tributo). Altrimenti detto, la

²⁹⁴ Sentenza nella causa C-277/11 (M), punti 80 e 81

²⁹⁵ V. RAPELLI, *Il diritto ad una buona amministrazione comunitaria*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2004, p. 52, nota 92.

²⁹⁶ Nella sentenza 4 luglio 1963, causa C-32/62, *Alvis c. Consiglio*, relativa all'impugnazione di un provvedimento di licenziamento disciplinare, la Corte di Giustizia, anche sulla scorta delle conclusioni dell'Avvocato generale, ha dapprima riconosciuto l'esistenza di un principio di diritto amministrativo in forza del quale ogni pubblica amministrazione, prima di adottare un provvedimento disciplinare nei confronti dei propri dipendenti, deve porli in grado di difendersi dagli addebito loro mossi. Allo stesso tempo però la Corte ha escluso che la violazione di un siffatto principio determinasse la nullità del provvedimento emesso. Difatti, nella stessa sentenza, la Corte ha riconosciuto che la trasgressione dell'autorità amministrativa all'obbligo del previo contraddittorio con il dipendente soggetto ad un provvedimento disciplinare, non determina l'illegittimità del provvedimento stesso, poiché al dipendente è data la possibilità, in mancanza di contraddittorio, di impugnare il provvedimento lesivo. La possibilità di impugnare un provvedimento lesivo per mezzo di un ricorso giurisdizionale sanava - in origine e sino all'adozione della Carta di Nizza - la violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale, poiché il soggetto leso dal provvedimento poteva comunque svolgere le proprie difese davanti ad una autorità giurisdizionale terza ed imparziale.

²⁹⁷ Sembra condividere questa originaria impostazione della Corte di Giustizia la Cassazione che distingue il contraddittorio, come principio del processo, dall'intervento del privato nel procedimento amministrativo. Il primo "*postula la equiordinazione delle parti contrapposte e la necessità di un soggetto terzo che garantisca la parità delle parti*" ed è "*essenziale alla struttura del processo*". Il secondo è invece una semplice eventualità, "*in quanto la partecipazione del privato alla formazione del provvedimento amministrativo (tanto se trattasi di soggetto destinatario dell'atto, quanto se trattasi di soggetto che dall'atto potrebbe subire comunque un pregiudizio) dipende esclusivamente dalla rilevanza riconosciuta a tale intervento dalle singole norme di legge che prevedono e disciplinano lo specifico procedimento amministrativo*" (Cass. Sez. Unite, 29 luglio 2013, n. 18184). In merito si veda anche le osservazioni di F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Trib.*, 2013, 1137 ss

matrice fiscale dell'accertamento non restringe l'ambito di tutela assegnata al contribuente, la cui posizione procedimentale è tutelata in quanto tale dalla Carta di Nizza sin dalla fase amministrativa, pre-processuale. Questa riflessione sembra in linea con una ricostruzione che assegna alla partecipazione del contribuente nel procedimento di attuazione del tributo non solo ad una funzione difensiva e strettamente collaborativa ma anche istruttoria, nel senso dell'imparzialità e del buon andamento di cui all'art. 97 Cost²⁹⁸ (*infra*).

3. La fonte originaria del diritto fondamentale costituisce la matrice di un imperativo che non può essere radicalmente disatteso nell'ordinamento domestico: è irrilevante che il giusto procedimento sia orfano di una esplicita disposizione letterale di rango costituzionale.

Una volta che una posizione giuridica soggettiva di rango europeo entra d'imperio nell'ordinamento domestico, specie se di fonte originaria qual è l'art. 41 cit., sono proprio il primato del diritto europeo ed il principio di effettività, unitamente a quello di leale collaborazione, che impediscono una diminuzione del grado di tutela (mediante imposizioni di limiti, aggravii di adempimenti, financo l'esclusione della tutela) rispetto agli *standard* di effettività imposti dall'UE. Alla luce di quanto sin qui delineato non mi sembra, *“francamente, che la mancata canonizzazione, nel testo costituzionale, del principio del giusto procedimento, a differenza di quanto disposto dal novellato art. 111 Cost. in materia di «giusto processo», possa costituire un sorta di insuperabile handicap, quasi posto consapevolmente allo scopo di depotenziare il regime delle tutele del cittadino oppure - il che sarebbe lo stesso - per lasciare «mano libera» alle pubbliche amministrazioni. E anzi, secondo il saggio avviso della giurisprudenza amministrativa (Cons. Stato, ad. plen., n. 14/1999), il principio del giusto procedimento, alla stregua di un fondamentale e insuperabile principio di civiltà giuridica, finisce con il permeare di sé tutta l'attività amministrativa, atteggiandosi come la regula iuris di maggior peso e significato nel contesto dinamico delle relazioni intersoggettive fra il cittadino e la pubblica amministrazione”*²⁹⁹. La fonte originaria

²⁹⁸ Valorizza la dimensione istruttoria del contraddittorio anche A. MARCHESELLI, *“Il giusto procedimento tributario”*, *Principi e discipline*, CEDAM, 2012, 97; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributario e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Giuffrè Editore, 2010, 21 ss.

²⁹⁹ R. FERRARA, *Il procedimento amministrativo visto dal «terzo»*, *Dir. proc. amm.* 2003, 4, 1024

del diritto fondamentale costituisce dunque la matrice di un imperativo³⁰⁰ che non può essere radicalmente disatteso, sicché il contenuto del principio di buona amministrazione gode di un nucleo essenziale intangibile³⁰¹ la cui restrizione deve sempre sottostare al bilanciamento

³⁰⁰ E. MALFATTI, *I livelli di tutela dei diritti fondamentali nella dimensione europea*, Giappichelli Editore, Torino, 2013, 188

³⁰¹ (Grande Sezione) 3 settembre 2008, causa C-402/05 (Kadi) “(342) Inoltre, trattandosi di un atto comunitario inteso a dare attuazione ad una risoluzione adottata dal Consiglio di sicurezza nell’ambito della lotta al terrorismo, talune considerazioni imperative riguardanti la sicurezza o la conduzione delle relazioni internazionali della Comunità e dei suoi Stati membri possono ostare alla comunicazione agli interessati di taluni elementi e, pertanto, all’audizione degli stessi in merito a tali elementi. (343) Ciò non significa tuttavia, quanto all’osservanza del principio di tutela giurisdizionale effettiva, che misure restrittive quali quelle imposte dal regolamento controverso si sottraggano a qualsivoglia controllo del giudice comunitario in quanto si affermi che l’atto che le prevede riguarda la sicurezza nazionale e il terrorismo. (344) Tuttavia, in casi simili, spetta al giudice comunitario attuare, nell’ambito del controllo giurisdizionale da esso esercitato, tecniche che consentano di conciliare, per un verso, le legittime preoccupazioni di sicurezza quanto alla natura e alle fonti di informazioni prese in considerazione nell’adottare l’atto di cui trattasi e, per altro verso, la necessità di concedere in maniera adeguata al singolo di beneficiare delle regole procedurali (v., in tal senso, Corte eur. D. U., sentenza *Chahal c. Regno Unito* del 15 novembre 1996, *Recueil des arrêts et décisions* 1996-V, § 131). (345) Nella fattispecie, è giocoforza rilevare anzitutto che né il regolamento controverso né la posizione comune 2002/402, cui quest’ultimo rinvia, prevedono alcuna procedura di comunicazione degli elementi che giustificano l’inclusione dei nomi degli interessati nell’allegato I del citato regolamento e di audizione di questi ultimi, né contemporaneamente né successivamente a tale inclusione. (346) Deve inoltre rilevarsi che il Consiglio non ha mai comunicato ai ricorrenti gli elementi assunti a loro carico che avrebbero giustificato l’iniziale inclusione dei loro nomi nell’allegato I del regolamento controverso e, pertanto, l’applicazione delle misure restrittive da questo previste. (347) È infatti pacifico che ai ricorrenti non è stata fornita alcuna informazione in proposito, né nell’ambito del regolamento n. 467/2001, come modificato, rispettivamente, dai regolamenti nn. 2062/2001 e 2199/2001, che ha citato per la prima volta i loro nomi in un elenco di persone, entità o organismi interessati da una misura di congelamento di capitali, né nell’ambito del regolamento controverso, né in una qualsiasi fase successiva. (348) Dal momento che il Consiglio non ha comunicato ai ricorrenti gli elementi assunti a loro carico per fondare le misure restrittive loro imposte, né ha concesso a questi ultimi il diritto di prenderne conoscenza entro un termine ragionevole dopo l’adozione di tali misure, i ricorrenti non erano in grado di far conoscere utilmente il loro punto di vista in proposito. Pertanto, i diritti della difesa dei ricorrenti, in particolare quello al contraddittorio, non sono stati rispettati. (349) Inoltre, non essendo stati informati degli elementi assunti a loro carico e tenuto conto dei rapporti, già rilevati ai punti 336 e 337 della presente sentenza, esistenti tra i diritti della difesa e il diritto a un ricorso giurisdizionale effettivo, i ricorrenti non hanno neppure potuto difendere i loro diritti con riferimento a tali elementi in condizioni soddisfacenti dinanzi al giudice comunitario, cosicché deve del pari rilevarsi una violazione del citato diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo. (350) Si deve infine rilevare che nell’ambito dei presenti ricorsi non è stato posto rimedio a tale violazione. Infatti, dal momento che nessun elemento di tale natura può essere oggetto di verifica da parte del giudice comunitario, secondo la posizione di principio adottata dal Consiglio, quest’ultimo non ha fatto valere alcun elemento a tal fine. (351) La Corte può quindi solo constatare di non essere in grado di procedere al controllo della legittimità del regolamento controverso nella parte in cui esso riguarda i ricorrenti, cosicché deve concludersi che, anche per tale motivo, il diritto fondamentale ad un ricorso giurisdizionale effettivo di cui essi beneficiano non è stato, nella fattispecie, rispettato. (352) Deve pertanto concludersi che il regolamento controverso, nella parte in cui riguarda i ricorrenti, è stato adottato senza fornire alcuna garanzia quanto alla comunicazione degli elementi assunti a loro carico o quanto alla loro audizione in proposito, cosicché si deve constatare che tale regolamento è stato adottato nell’ambito di un procedimento in cui non sono stati rispettati i diritti della difesa, il che ha avuto altresì come conseguenza la violazione del principio di tutela giurisdizionale effettiva. (353) Da tutte le considerazioni che precedono risulta che i motivi sollevati dal sig. Kadi e dalla Al Barakaat a sostegno dei loro ricorsi d’annullamento avverso il regolamento controverso e basati su una violazione dei loro diritti di difesa, in particolare il diritto al contraddittorio, nonché del principio di tutela giurisdizionale effettiva, sono fondati”

degli interessi confliggenti³⁰². Bilanciamento che, vigente il principio di proporzionalità, non può risolversi di certo nell'annientamento delle garanzie enucleate nell'art. 41 cit.. Milita in questa direzione la loro qualifica normativa di diritto fondamentale, il rango originario della fonte da cui promanano e la loro storia espansiva, oltre allo specifico scopo di perseguirle nello Spazio giuridico europeo integrato. Vieppiù anche il fatto che *“Appartiene infatti al patrimonio interpretativo ben sedimentato della Corte che ogni intervento autoritativo in campo tributario (indipendentemente dalla sua riconducibilità al versante genetico-sostanziale, piuttosto che a quello procedimentale-autoritativo) debba immancabilmente rispondere ad un giusto bilanciamento (“fair balance” o “juste equilibre”, nelle due declinazioni linguistiche adottate dalla Corte); un giusto equilibrio, segnatamente, nel quale l'esigenza di realizzazione dell'interesse pubblico e collettivo deve bilanciarsi con la pariordinata esigenza di protezione dei diritti fondamentali del singolo”*³⁰³. Mi sembra, poi, non indifferente anche la circostanza stando alla quale, in ultima istanza, i diritti fondamentali

³⁰² Il tema del bilanciamento degli interessi contrapposti costituisce una costante del giudizio della Corte. Esempio a tal proposito è la giurisprudenza in tema di tutela della proprietà ben messa in evidenza in M. POGGIOLI, *Indici di forza economica e prelievo confiscatorio*, CEDAM, 2012; in questa sede a titolo meramente esemplificativo di tale tecnica decisoria rispettosa del principio di proporzionalità si rinvia a Sentenza del 12 giugno 2003, causa C-112/00 (Schmidberger): *“(78) A tal proposito si deve osservare che, da un lato, la libera circolazione delle merci rappresenta certamente uno dei principi fondamentali nel sistema del Trattato; tuttavia, a talune condizioni, essa può subire restrizioni per le ragioni di cui all'art. 36 del Trattato stesso oppure per i motivi imperativi di interesse generale riconosciuti ai sensi di una costante giurisprudenza della Corte a partire dalla sentenza 20 febbraio 1979, causa 120/78, Rewe-Zentral, detta «Cassis de Dijon» (Racc. pag. 649). (79) D'altro lato, se i diritti fondamentali di cui si tratta nella causa principale sono espressamente riconosciuti dalla CEDU e rappresentano fondamenti essenziali di una società democratica, risulta tuttavia dalla formulazione stessa del n. 2 degli artt. 10 e 11 di tale convenzione che le libertà di espressione e di riunione sono anch'esse soggette a talune limitazioni giustificate da obiettivi di interesse generale, se tali deroghe sono previste dalla legge, dettate da uno o più scopi legittimi ai sensi delle disposizioni citate e necessarie in una società democratica, cioè giustificate da un bisogno sociale imperativo e, in particolare, proporzionate al fine legittimo perseguito (v., in tal senso, sentenze 26 giugno 1997, causa C-386/95, Familiapress, Racc. pag. I-3689, punto 26, e 11 luglio 2002, causa C-60/00, Carpenter, Racc. pag. I-6279, punto 42, nonché Corte europea dei diritti dell'uomo, sentenza 23 settembre 1998, Steel e a. contro Regno Unito, Recueil des arrêts et décisions 1998-VII, § 101). (80) Così, neppure i diritti alla libertà d'espressione e alla libertà di riunione pacifica garantiti dalla CEDU - contrariamente ad altri diritti fondamentali sanciti dalla medesima convenzione, quali il diritto di ciascuno alla vita ovvero il divieto della tortura, nonché delle pene o di trattamenti inumani o degradanti, che non tollerano alcuna restrizione - appaiono come prerogative assolute, ma vanno considerati alla luce della loro funzione sociale. Ne consegue che possono essere apportate restrizioni all'esercizio di tali diritti, a condizione che tali restrizioni rispondano effettivamente ad obiettivi di interesse generale e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito da tali restrizioni, un intervento sproporzionato e inaccettabile tale da ledere la sostanza stessa dei diritti tutelati (v., in tal senso, sentenze 8 aprile 1992, causa C-62/90, Commissione/Germania, Racc. pag. I-2757, punto 23, e 5 ottobre 1994, causa C-404/92 P, X/ Commissione, Racc. pag. I-4737, punto 18). (81) In tali circostanze, occorre effettuare un bilanciamento tra gli interessi di cui si tratta ed accertare, con riferimento a tutte le circostanze di ciascuna fattispecie, se sia stato osservato un giusto equilibrio tra tali interessi. (82) A tal proposito le autorità competenti dispongono di un ampio potere discrezionale. Si deve tuttavia verificare se le restrizioni imposte agli scambi intracomunitari siano proporzionate con riferimento al legittimo obiettivo perseguito, ossia nella fattispecie la tutela dei diritti fondamentali”*

³⁰³ M. POGGIOLI, *Indici di forza economica e prelievo confiscatorio*, CEDAM, 2012, 180

devono comunque essere ricondotti all'interno della cornice disegnata da quella suprema clausola di valore che è costituita dal rispetto della dignità della persona³⁰⁴. La preoccupazione di comporre dunque la tensione valoriale tra l'interesse fiscale ed il diritto fondamentale al contraddittorio non può avvenire, come anticipato, in spregio della dignità della persona. Tale valore supremo fonda anche il sistema interno ed è desumibile anche dalla Carta di Nizza cui l'art. 41, in definitiva, può essere ricondotto. *“Si realizza, in questi termini, un evidente rapporto di circolarità dei principi, che trova – così come ci sembra di concludere – la propria cerniera di chiusura nell'art. 2 Cost., vera e propria radice profonda di civiltà, su cui anche il tronco della giustizia tributaria deve innestarsi”*³⁰⁵. Ciò che intendo sottolineare è che la Carta Costituzionale e altre leggi a valenza costituzionale³⁰⁶ contengono

³⁰⁴ Interessanti ed intrise di conseguenze in punto di rapporti interordinamentali in chiave valoriale, sono le acute osservazioni di A. RUGGERI, *Rapporti tra corte costituzionale e corti europee, bilanciamenti interordinamentali e “controlimiti” mobili, a garanzia dei diritti fondamentali*, in AIC, 1/2011, 4, che pone a base del suo argomentare proprio *“il valore “supercostituzionale”, l'autentico Grundwert sia dell'ordinamento che delle relazioni interordinamentali”*. Valorizza il riferimento alla dignità umana dei diritti fondamentali la sentenza del 14 ottobre 2004, causa C-36/02 (Omega): *“l'ordinamento giuridico comunitario è diretto innegabilmente ad assicurare il rispetto della dignità umana quale principio generale del diritto. Non vi sono dunque dubbi che l'obiettivo di tutelare la dignità umana è compatibile con il diritto comunitario, non essendo rilevante a tale proposito che, in Germania, il principio del rispetto della dignità umana benefici di uno status particolare in quanto diritto fondamentale autonomo”*.

³⁰⁵ M. POGGIOLI, *Indici di forza economica e prelievo confiscatorio*, CEDAM, 2012, 195

³⁰⁶ Quanto alla legge n. 241 del 1990 si veda FILIPPO PATRONI GRIFFI, *Il procedimento amministrativo ieri oggi e domani*, in *Federalismi.it*, 5/2015, 12; L. TORCHIA, *Diritto amministrativo, potere pubblico e società nel terzo millennio o della legittimazione inversa*, in *Il diritto amministrativo oltre i confini*, cit., 45 ss. Quanto alla L. 212/00 e la superiorità assiologica dello Statuto si rinvia a G. MARONGIU, *Lo statuto del contribuente*, G. Giappichelli Editore, 2008, 54 e Cort. Cass. n. 17576 del 10 dicembre 2002, ove espressamente viene valorizzata la superiorità assiologica di tale Legge: *“Quale che possa essere l'incidenza dei quattro enunciati normativi contenuti nel comma 1, dell'art. 1 della L. n. 212 del 2000 (e cioè: autoqualificazione delle disposizioni dello Statuto come attuative delle norme costituzionali richiamate e come “principi generali dell'ordinamento tributario”; divieto di deroga o modifica delle disposizioni stesse in modo “tacito”, ovvero mediante leggi speciali), complessivamente considerati, sull'efficacia delle disposizioni statutarie dal punto di vista del sistema costituzionale delle fonti (vale a dire, ad esempio, sul piano della loro “forza” “attiva” e “passiva”, ovvero della loro attitudine ad essere qualificate quali possibili parametri, “integrativi” delle norme costituzionali “attuate”, nel giudizio di costituzionalità delle leggi) - delicato e complesso problema, questo (relativo, in altri termini, alla possibilità ed alla efficacia di “norme sulla normazione” contenute in fonti pariorordinate a quelle che si intendono disciplinare), che, in questa sede e con riferimento alla fattispecie, non rileva immediatamente - è certo, però, che alle specifiche “clausole rafforzative” di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come - principi generali dell'ordinamento tributario” deve essere attribuito un preciso valore normativo. Infatti, quest'ultima espressione, in particolare, deve essere intesa come formulazione sintetica di quattro diversi e specifici significati: in primo luogo, quello di “principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento particolare tributari” (artt. 3 e 5-19, che dettano disposizioni volte sia a disciplinare l'efficacia temporale delle norme tributarie, sia ad assicurare la “trasparenza” dell'attività stessa, sia, come è stato rilevato esattamente in dottrina, ad “orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario”); in secondo luogo, quello di “principi fondamentali della legislazione tributaria”, tesi a vincolare in vario modo l'attività del futuro legislatore tributario, statale e regionale, sia nella scelta della fonte di produzione (artt. 1, comma 2, e 4) e del relativo oggetto (art. 2, comma 2), sia nella tecnica di redazione delle leggi (art. 2, commi 1, 3 e 4); in terzo luogo, quello di “principi fondamentali della materia tributaria”, in relazione all'esercizio della relativa potestà legislativa “concorrente” da parte delle regioni (cfr.*

plurimi recettori, oltre agli artt. 11 e 117 Cost., in grado di veicolare nel sistema interno i diritti fondamentali di cui all'art. 41 cit. Tale disposizione costituisce dunque un termine di raffronto con cui l'interprete deve fare i conti: alle disposizioni di diritto interno che costituiscono il punto di emersione dei diritti racchiusi in detta norma deve dunque essere attribuito un significato comunitariamente orientato. Difatti, in forza del rinvio volontario al diritto UE contenuto nell'art. 1 L. 241/90 - seppure per fattispecie che rientrerebbero nell'esclusiva competenza statale - emerge e si concretizza la competenza della Corte di Giustizia a stabilire quale sia il contenuto della disposizione di matrice "comunitaria"³⁰⁷. Sicché, i principi custoditi nelle disposizioni procedurali disseminate nell'ordinamento domestico subiscono un'applicazione adeguata al significato proprio del diritto comunitario che lo stesso principio interno, *in nuce*, esprime³⁰⁸. In merito, dunque, ribadiamo quanto chiarito nel secondo capitolo: *"l'incidenza del diritto europeo sul diritto interno non si arresta al mero rispetto del principio di equivalenza ed effettività. E', infatti, insegnamento ormai comune che nell'applicazione del diritto comunitario, gli organi degli Stati membri debbano conformare la propria condotta ai principi generali del diritto comunitario"*³⁰⁹.

combinato disposto degli artt. 1, comma 3, primo periodo, della legge, 117, commi 2, lettera e) quarto periodo e 3, e 119, commi 1 e 2, della Costituzione, nei testi sostituiti, rispettivamente, dagli artt. 3 e 5 della legge costituzionale n. 3 del 2001); ed infine, quello di "norme fondamentali di grande riforma economico sociale", in relazione all'esercizio della potestà legislativa "esclusiva" da parte delle regioni ad autonomia speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano (cfr. artt. 1, comma 3, secondo periodo, della legge

e
116, comma 1, della Costituzione, nel testo sostituito dall'art. 2 della legge costituzionale n. 3 del 2001, nonché art. 10 di quest'ultima legge), naturalmente laddove, in tutte o in alcune delle disposizioni statutarie, sia possibile individuare, secondo i criteri elaborati dalla Corte Costituzionale, siffatta caratteristica. Tanto premesso - e tenuto conto, da un lato, che, alla base delle predette quattro "clausole rafforzative" dell'efficacia delle disposizioni

statutarie sta, comunque, l'esplicita intenzione del legislatore, affinché le disposizioni stesse (al di là di ogni eventuale ostacolo "formale" o sistematico) magis valeant nella legislazione tributaria; e, dall'altro, che è insita nella categoria dei "principi giuridici" la funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto (cfr., ad esempio, art. 12, comma 2, secondo periodo, delle disposizioni sulla legge in generale) - il tratto comune ai quattro, distinti significati della locuzione principi generali dell'ordinamento

tributario" è costituito, quantomeno, dalla "superiorità assiologica" dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni dello Statuto e, quindi, dalla loro funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete: in altri termini, il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla L. n. 212 del 2000, deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari".

³⁰⁷ Su questi aspetti, tra le tante, Corte Giust., 11 dicembre 2007, in causa C-280/06, *Philip*; Corte Giust., 16 marzo 2006, in causa C-3/04, *Poseidon*; Corte Giust., 11 gennaio 2001, in causa C-1199, *Kofisa*; Corte Giust., 17 luglio 1997, in causa C-130/95, *Giloy*; Corte Giust., 16 giugno 1998, in causa C-53/96, *Hennes*; Corte Giust., 11 gennaio 2001, in causa C-1199, *Kofisa*

³⁰⁸ G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, CEDAM, 2013, 106

³⁰⁹ G. D'ANGELO, *op. cit.*, 109

Ovviamente, la ricerca di tali principi comuni muove dallo Statuto del contribuente³¹⁰ e dalla legge generale sul procedimento amministrativo che all'art. 29, per il tramite dell'art. 117 Cost, rinvia agli stessi principi di cui al precedente art. 1 L. 241/90. Difatti, entrambe le leggi da ultimo citate contengono una normazione conformata a principi generali⁽³¹¹⁾ applicabili all'intero comparto di riferimento. Lo Statuto dei diritti del contribuente esplicitamente richiama, non solo gli artt. 3, 23 e 53 Cost., ma anche l'art. 97 per il quale “*i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione*”. Quest'ultimo riferimento all'imparzialità non deve stupire perché già il Supremo Collegio insegnò e insegna che “*l'Amministrazione finanziaria non è un qualsiasi soggetto giuridico, ma è una Pubblica amministrazione. Tale veste, come le attribuisce speciali diritti funzionali che assicurino nella maniera più ampia e spedita il perseguimento delle sue finalità nell'interesse collettivo, così, per la stessa ragione, la obbliga all'osservanza di particolari doveri prima fra tutti quelli dell'imparzialità espressamente sancito dall'art. 97 Cost.*”³¹². L'art. 1 della L. 241/90⁽³¹³⁾ stabilisce poi che tutta l'attività amministrativa (quindi, anche in materia fiscale) è retta dai principi dell'ordinamento comunitario, oltre che dai criteri di economicità, di efficacia, di pubblicità e di trasparenza, tipicamente riferiti all'art. 97 Cost⁽³¹⁴⁾⁽³¹⁵⁾ e all'imparzialità cui pure tale legge

³¹⁰ A. FEDELE-A FANTOZZI (a cura di), *Lo Statuto del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2006; G. Marongiu, *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, Giuffrè, Milano, 2006; G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli Editore, Torino, 2008A. A. URICCHIO, *Statuto del Contribuente*, in *Digesto disc. priv.*, sez. comm., agg. 11, Torino, 2003

³¹¹ G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli Editore, Torino, 2008, 52; F. PATRONI GRIFFI, *Il procedimento amministrativo ieri oggi e domani*, in *federalismi.it, Rivista di Diritto Pubblico Italiano, Comparato, Europeo, Editoriale* – 11 marzo 2015, n. 5/2015, 12

³¹² Cass., Sez. I, 29 marzo 1990, n. 2575; Cass., SS.UU., 30 novembre 2006, n. 25506. Aderisce G. MARONGIU, *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Cor. Trib.*, n. 6 del 2011, pag. 474

³¹³ Circa la valenza costituzionale di tale disciplina, da ultimo, L.TORCHIA che individua il passaggio, direi sistemico, dei pubblici poteri “*dall'ancoraggio statale all'ancoraggio costituzionale*”. L.TORCHIA, *Diritto amministrativo, potere pubblico e società nel terzo millennio o della legittimazione inversa*, in *Il diritto amministrativo oltre i confini*, cit., 45ss

³¹⁴ Per una rilettura dell'art. 97 Cost si veda U. ALLEGRETTI, *L'amministrazione dell'attuazione costituzionale alla democrazia partecipativa*, Giuffrè, Milano, 2009, 2 e 3; “*il rapporto che si istituisce tra la costituzione e l'amministrazione, in particolare quello tra la Costituzione repubblicana e l'amministrazione, non è mai quello di un puro e semplice conformarsi dell'amministrazione alle disposizioni che nel testo costituzionale la riguardano direttamente. Come il nostro precedente libro chiariva, non sono i soli enunciati espliciti sull'amministrazione quelli che contengono le norme a cui conformarla. Dal testo costituzionale saranno infatti sempre desumibili precetti o autorizzazioni non espliciti che imprimono all'amministrazione e alle sue varie componenti una determinata fisionomia derivandola, attraverso una appropriata interpretazione, dalle disposizioni esplicite ad essa dedicate, dai legami con altre parti della Carta (ad esempio quella sui diritti dei cittadini) e dai principi superiori della stessa. Ciò accade anche per altre parti dell'ordinamento, ma tanto di più per quei settori di esso che, come l'amministrazione, non hanno una vocazione costituzionale originaria perché attengono ai rami bassi, come si dice, del sistema e quindi storicamente non sono soliti trovare nelle*

carte costituzionali uno spazio adeguato. L'interpretazione, inoltre, non verrà dalla semplice applicazione dei collaudati metodi di lettura del diritto, ma a contatto vitale con le esigenze scaturenti dalla realtà e sotto l'influenza della antropologia, della sociologia, della storia e della geopolitica mondiale. L'uno e l'altro elemento di questo processo interpretativo porteranno a significati storicamente evolutivi che dovrebbero produrre progressi nell'adeguamento dell'amministrazione ai valori e principi supremi della costituzione. Per la situazione costituzionale italiana, ciò comporterà che la vicenda del conformarsi dell'amministrazione alla Costituzione repubblicana non può restringersi nei limiti di un processo in senso stretto di attuazione costituzionale, e avrà bisogno di un di più di fantasia creativa e impegno pratico. E' quindi possibile, e auspicabile, che l'ordinamento e il funzionamento dell'amministrazione si spingano oltre la Costituzione, nel senso che portino avanti gli ideali costituzionali in forme nuove, non previste e nemmeno prevedibili da parte dell'originario costituente". Si veda anche A. GIUFFRIDA, *Il <<diritto>> ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, 73 ss; per una lettura aperta della Costituzione che in chiave di diritti fondamentali valorizza la coppia assiologica degli artt. 2 e 3 Cost, si veda A. RUGGERI, *L'integrazione europea, attraverso i diritti, e il "valore" della Costituzione*, in www.news-eu.org/images/RUGGERI.pdf; G. SILVESTRI, *Dal potere ai principi. Libertà ed eguaglianza nel costituzionalismo contemporaneo*, Laterza, Roma-Bari 2009; M. LUCIANI, *La "Costituzione dei diritti" e la "Costituzione dei poteri"*. *Noterelle brevi su un modello interpretativo ricorrente*, in *Scritti in onore di V. Crisafulli*, II, Cedam, Padova 1985, 497 ss.

³¹⁵ L'imparzialità, sebbene dalla lettera dell'art. 97 Cost sembra essere stata in origine riferita all'organizzazione, è ormai divenuto un principio applicabile anche all'attività amministrativa, specie a tenore del nuovo art. 1 della L. 241/90. Tuttavia una migliore interpretazione della lettera dell'art. 97 Cost. poteva già consentire l'estensibilità di tale principio all'attività amministrativa. Tale dato letterale era chiuso nell'ambivalenza del termine amministrazione che indica sia l'insieme degli organi amministrativi che l'attività da essi posta in essere. Cosicché, anche prima dell'ormai esplicito riferimento dell'imparzialità all'attività di cui al citato art. 1, il precetto costituzionale ha rappresentato un punto fermo dell'esercizio del potere. Muove in questi termini, a mio avviso, anche la chiara sentenza della Corte cost., 23/03/2007, n. 104: "2.8. - *Le disposizioni censurate violano l'art. 97 Cost., sotto il duplice profilo dell'imparzialità e del buon andamento dell'amministrazione. L'art. 97 Cost. sottopone gli uffici pubblici ad una riserva (relativa) di legge, sottraendoli all'esclusiva disponibilità del governo; stabilisce che gli uffici pubblici siano organizzati secondo i principi di imparzialità ed efficienza; prevede che l'accesso ai pubblici uffici avvenga, di norma, mediante procedure fondate sul merito. Questa Corte ha costantemente affermato che «il principio di imparzialità stabilito dall'art. 97 della Costituzione- unito quasi in endiadi con quelli della legalità e del buon andamento dell'azione amministrativa - costituisce un valore essenziale cui deve informarsi, in tutte le sue diverse articolazioni, l'organizzazione dei pubblici uffici» (sentenza n. 453 del 1990). Inoltre, ha sottolineato che «il principio di imparzialità [...] si riflette immediatamente in altre norme costituzionali, quali l'art. 51 (tutti i cittadini possono accedere agli uffici pubblici in condizioni di eguaglianza, secondo i requisiti stabiliti dalla legge) e l'art. 98 (i pubblici impiegati sono al servizio esclusivo della Nazione) della Costituzione, attraverso cui si mira a garantire l'amministrazione pubblica e i suoi dipendenti da influenze politiche o, comunque, di parte, in relazione al complesso delle fasi concernenti l'impiego pubblico (accesso all'ufficio e svolgimento della carriera)» (sentenza n. 333 del 1993). Affermazione, questa, che riprende le parole del relatore nella Seconda sottocommissione dell'Assemblea costituente sul testo che diverrà l'art. 97 Cost., per cui «la necessità di includere nella Costituzione alcune norme riguardanti la pubblica amministrazione» si riporta, fra l'altro, all'esigenza «di assicurare ai funzionari alcune garanzie per sottrarli alle influenze dei partiti politici. Lo sforzo di una costituzione democratica, oggi che al potere si alternano i partiti, deve tendere a garantire una certa indipendenza ai funzionari dello Stato, per avere un'amministrazione obiettiva della cosa pubblica e non un'amministrazione dei partiti». La Corte, poi, ha affermato che gli artt. 97 e 98 Cost. sono corollari dell'imparzialità, in cui si esprime la distinzione tra politica e amministrazione, tra l'azione del governo - normalmente legata alle impostazioni di una parte politica, espressione delle forze di maggioranza - e l'azione dell'amministrazione, che, «nell'attuazione dell'indirizzo politico della maggioranza, è vincolata invece ad agire senza distinzione di parti politiche, al fine del perseguimento delle finalità pubbliche obbiettivate dall'ordinamento». E in questa prospettiva, «collegata allo stesso impianto costituzionale del potere amministrativo nel quadro di una democrazia pluralista», si spiega come «il concorso pubblico, quale meccanismo di selezione tecnica e neutrale dei più capaci, resti il metodo migliore per la provvista di organi chiamati a esercitare le proprie funzioni in condizioni di imparzialità ed al servizio esclusivo della Nazione» (sentenze n. 333 del 1993 e n. 453 del 1990). Il perseguimento dell'interesse connesso alla scelta delle persone più idonee all'esercizio della funzione pubblica deve avvenire «indipendentemente da ogni considerazione per gli orientamenti politici [...] dei vari concorrenti» (sentenza n. 453 del 1990) e in modo che «il carattere esclusivamente tecnico del giudizio [risulti]*

attua³¹⁶. Dalla trama normativa testé riferita, cui si deve anche aggiungere l'art. 29 testé citato, emerge un dato che accomuna i diversi livelli normativi ora richiamati, ossia l'imparzialità. Tale riferimento, difatti, si palesa testualmente nell'art. 1 della legge sul procedimento amministrativo, nell'art 97 Cost., dunque, nell'art. 1 dello Statuto del Contribuente che tale disposizione pure attua e, non da ultimo, nell'art. 41 della Carta di Nizza che al primo comma statuisce: *“Ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione”*. E, francamente, tale circolarità e comunanza di principi non dovrebbe stupire, poiché come illustre dottrina ha rilevato: *“E' a tutti noto come la I.241/90 sul procedimento amministrativo abbia rappresentato, per il nostro Paese, un passaggio epocale nel rapporto amministrazione/amministrati. Nel fissare solennemente la legalità procedimentale -*

salvaguardato da ogni rischio di deviazione verso interessi di parte», così da «garantire scelte finali fondate sull'applicazione di parametri neutrali e determinate soltanto dalla valutazione delle attitudini e della preparazione dei candidati» (sentenza n. 453 del 1990). Di conseguenza, la selezione dei pubblici funzionari non ammette ingerenze di carattere politico, «espressione di interessi non riconducibili a valori di carattere neutrale e distaccato» (sentenza n. 333 del 1993), unica eccezione essendo costituita dall'esigenza che alcuni incarichi, quelli dei diretti collaboratori dell'organo politico, siano attribuiti a soggetti individuati intuitu personae, vale a dire con una modalità che mira a «rafforzare la coesione tra l'organo politico regionale (che indica le linee generali dell'azione amministrativa e conferisce gli incarichi in esame) e gli organi di vertice dell'apparato burocratico (ai quali tali incarichi sono conferiti ed ai quali compete di attuare il programma indicato), per consentire il buon andamento dell'attività di direzione dell'ente (art. 97 Cost.)» (sentenza n. 233 del 2006). 2.9. - A sua volta, il principio di efficienza dell'amministrazione trova esplicazione in una serie di regole, che vanno da quella di una razionale organizzazione degli uffici a quella di assicurarne il corretto funzionamento; a quella di garantire la regolarità e la continuità dell'azione amministrativa e, in particolare, dei pubblici servizi, anche al mutare degli assetti politici (salva - come già notato - la rimozione del funzionario quando ne siano accertate le responsabilità previste dall'ordinamento); a quella per cui i dirigenti debbono essere sottoposti a periodiche verifiche circa il rispetto dei principi di imparzialità, funzionalità, flessibilità, trasparenza, nonché alla valutazione delle loro prestazioni in funzione dei risultati e degli obiettivi prefissati (salva, anche qui, la rimozione per la valutazione ad esito negativo). Proprio con riferimento ai dirigenti, del resto, la Corte ha sottolineato che la disciplina privatistica del loro rapporto di lavoro non ha abbandonato le «esigenze del perseguimento degli interessi generali» (sentenza n. 275 del 2001); che, in questa logica, essi godono di «specifiche garanzie» quanto alla verifica che gli incarichi siano assegnati «tenendo conto, tra l'altro, delle attitudini e delle capacità professionali» e che la loro cessazione anticipata dall'incarico avvenga in seguito all'accertamento dei risultati conseguiti (sentenza n. 193 del 2002; ordinanza n. 11 del 2002); che il legislatore, proprio per porre i dirigenti (generali) «in condizione di svolgere le loro funzioni nel rispetto dei principi d'imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione [...], ha accentuato [con il d.lgs. n. 80 del 1998] il principio della distinzione tra funzione di indirizzo politico-amministrativo degli organi di governo e funzione di gestione e attuazione amministrativa dei dirigenti» (ordinanza n. 11 del 2002). Agli stessi principi si riporta la disciplina del giusto procedimento, specie dopo l'entrata in vigore della legge 7 agosto 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi), come modificata dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15, per cui il destinatario dell'atto deve essere informato dell'avvio del procedimento, avere la possibilità di intervenire a propria difesa, ottenere un provvedimento motivato, adire un giudice”.

³¹⁶ Con la recentissima modifica al processo civile, operata dalla legge n. 69/2009, il legislatore ha apportato innovazioni anche alla legge sul procedimento amministrativo. Tra queste va menzionato il richiamo contenuto nell'art. 1 al principio di imparzialità. In tal senso l'art. 7 - Certezza dei tempi di conclusione del procedimento - della L. 18/06/2009, n. 69, in vigore dal 4 luglio 2009: *“Alla legge 7 agosto 1990, n. 241, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all'articolo 1: 1) al comma 1, dopo le parole: «di efficacia» sono inserite le seguenti: «, di imparzialità»*

stabilendo poche regole auree di disciplina ed un minimum indefettibile di garanzie per il privato nel procedimento amministrativo - essa è stata infatti in grado di incidere profondamente sullo stesso modo di intendere il rapporto tra Amministrazione ed amministrati. In questo senso la legge italiana sul procedimento amministrativo del 1990 aveva senz'altro anticipato in larga parte i contenuti del diritto ad una buona amministrazione della Carta di Nizza, che trovano in effetti ampia corrispondenza all'interno di varie previsioni della I. 241190³¹⁷. Ma non solo. Gli elementi comuni che contaminano il senso circolare i diversi referenti normativi sopra richiamati, che hanno portata generale e diversa fonte interordinamentale, vanno dalla disciplina della motivazione e dell'informazione, all'affidamento e alla buona fede, financo ricomprendere anche il contraddittorio e l'imparzialità. "Questi principi, oltre che integrare delle vere e proprie regole di validità dell'agire dell'amministrazione finanziaria, hanno una valenza interpretativa notevole perché inducono l'interprete nazionale ad assegnare alle disposizioni di diritto interno che ne rappresentano l'emersione, un significato comunitariamente orientato, il che permette di praticare un'applicazione estensiva del principio stesso, nell'ottica di adeguamento al significato comunitario del principio da essa espressa³¹⁸.

Sicché, il riferimento all'imparzialità cui sopra si è detto non mi sembra casuale: è proprio nella fase pre-contenziosa che si manifesta tutta la sua fondamentale importanza. E' nella fase istruttoria e decisoria (nonché di riscossione) che il rispetto di tale principio pone il contribuente al riparo da un'attuazione parziale del tributo, facilitata da una ricostruzione del procedimento piegata sull'esclusivo interesse fiscale³¹⁹. Parzialità che dunque potrebbe risolversi a danno della ricerca della reale capacità contributiva e della giusta imposta nel caso concreto, diversamente da quanto preteso dell'art 53 Cost. L'imparzialità, in questo contesto, non implica semplicemente di dover evitare la disparità di trattamento tra i diversi contribuenti, ma, anche, il dover decidere tenendo in giusta considerazione tutti gli elementi

³¹⁷ DIANA-URANIA GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione fra diritto Ue e diritto nazionale e le novità dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Diritti fondamentali e politiche dell'Ue dopo Lisbona* (a cura di) S. CIVITARESE MATTEUCCI, F. GUARRIELLO, P. PUOTI, Maggioli Editore, 2013, 84

³¹⁸ G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, CEDAM, 2013, 106.

³¹⁹ Nella relazione illustrativa del disegno di legge n. 4818, si legge: "dare attuazione ai diritti fondamentali del contribuente, tra i quali si ritiene di potere annoverare quello all'informazione e all'assistenza, all'adeguata conoscenza delle conseguenze delle proprie azioni sul piano fiscale, alla semplificazione degli adempimenti, alla speditezza e tempestività dell'azione fiscale, [...], all'equo e regolare svolgimento delle procedure di accertamento. La grave crisi che vive il rapporto tra cittadini e amministrazione finanziaria, può, infatti, essere superata solo a condizione che vengano ribaditi e soprattutto realizzati concretamente i doveri di **imparzialità**, efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa".

che solo un'adeguata istruttoria partecipata dal contribuente può garantire e far emergere nella loro interezza nell'adozione della decisione finale³²⁰. Invero, come l'uguaglianza in senso sostanziale (*ex art 3 Cost.*) implica che la legge si applichi nei confronti di tutti e che tutti siano uguali di fronte alla legge, allo stesso modo l'imparzialità obbliga le "Agenzie fiscali" a svolgere un'istruttoria con la partecipazione attiva del contribuente, si da ridurre anche la disuguaglianza esistente tra questo e l'autorità pubblica, tipica del rapporto potestà-soggezione. Evidentemente, con tale presa di posizione non intendo negare l'evidenza, ossia che l'amministrazione è certamente parziale, nel senso che è parte del rapporto d'imposta e parte procedente in un assetto di tendenziale vincolatività della funzione autoritativa esercitata. Tuttavia, se la funzione impositiva deve essere guidata dal principio di legalità ciò non implica o meglio, non esclude, la rilevanza del principio invocato (l'imparzialità, appunto) nel perseguimento dell'interesse pubblico affidato dalla legge³²¹ all'amministrazione fiscale. L'influenza esercitata dall'art. 41 cit nell'ordinamento interno passa anche per l'identità dei principi di riferimento che tende ad integrare il sistema valoriale complessivo (art. 41 Carta di Nizza e 97 Cost) in un assetto dinamico delle fonti ordinamentali (art. 6 Trattato di Lisbona, artt. 2, 11 e 117 Cost.), aperte ad assicurare il perseguimento della maggior tutela della persona (artt. 52 e 53 Carta di Nizza), facendo comunque salvo il bilanciamento dei valori coinvolti (art. 41 Carta di Nizza e artt. 2, 3, 53 e 97 Cost). Ne consegue una possibile rilettura del diritto al contraddittorio endoprocedimentale centrata sui molteplici riferimenti legislativi sopra richiamati (compresi quelli di fonte ordinaria a valenza costituzionale) e tutti accomunati anche dal riferimento al principio di imparzialità. *“L'imparzialità dell'azione amministrativa è notoriamente uno dei tre fondamentali pilastri (insieme alla legalità e il buon andamento) sui quali poggia l'intero statuto costituzionale dell'amministrazione italiana. Icasticamente può quindi affermarsi che l'amministrazione o è imparziale o non è. Discende dalle premesse l'immediata precettività dell'art. 97 Cost. quale idoneo parametro normativo di valutazione della legittimità dell'attività amministrativa,*

³²⁰ Si esprime in termini di “congruità delle valutazioni finali e delle modalità di azione prescelte” E. CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Giuffrè, 2005, 48

³²¹ Di diverso avviso sembra F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Trib.*, 2013, 1137 ss: “Non è il caso di richiamare l' art. 97 Cost., che invece è da molti spesso evocato. Il principio di imparzialità riguarda la pubblica amministrazione quando agisce come soggetto terzo, in attività discrezionali, nei confronti di più cittadini. Invece, nel rapporto tributario l'amministrazione pubblica non è un terzo, ma autorità procedente e parte del rapporto. Inoltre, i procedimenti di imposizione tributaria sono espressione di una funzione vincolata: per essi vale dunque il principio di legalità, non il principio di imparzialità”

trattandosi di una declinazione, sul versante ordinamentale, del principio di uguaglianza, scolpito dall'art. 3 della Carta Fondamentale. Occorre precisare che l'art. 97 Cost. governa e regola "tutta l'attività amministrativa", ossia di quella gestoria, anche non autoritativa, e pure di quella organizzativa (esplicitamente menzionata nel primo comma dell'art. 97 Cost.) perché due sono le dimensioni del principio di imparzialità: imparzialità dell'organizzazione e imparzialità dell'azione. Del principio di imparzialità sono dunque predicabili l'immanenza e la pervasività, di guisa che la violazione del canone costituzionale può venire in rilievo anche in fattispecie sprovviste di tipizzazione normativa"³²².

4. Il difetto di contraddittorio endoprocedimentale e la “possibile” disapplicazione dell'art. 21-octies della L. 241/90.

A questo punto, dunque, l'analisi deve convergere su quelle disposizioni interne che relativizzano i vizi di forma, financo espungere dal procedimento di attuazione del tributo i diritti partecipativi del contribuente. Diritti, in specie, quello al contraddittorio endoprocedimentale, che trova il suo omologo proprio nell'art. 41 cit. Lo scontro che fa da sfondo a tali temi riguarda il conflitto tra le ragioni della legalità/forma/atto/garanzie e quelle della certezza/sostanza/provvedimento/efficacia-efficienza. Detto altrimenti, occorre verificare se la funzione impositiva, costruita sul modello potestà/soggezione, sia ancora compatibile con l'assetto normativo sopra delineato e se dunque vi sia spazio per un riequilibrio delle posizioni, in termini di diritti/doveri tra Amministrazione e cittadino. Certo è che *“il miglior diritto sostanziale emerge poco, se la sua realizzazione non è garantita da un diritto procedimentale adeguato”³²³*. E' dunque nella ricerca di questo equilibrio tra legalità ed efficienza che, a mio avviso, si inserisce l'art. 41 della Carta di Nizza ed il suo preciso riferimento all'imparzialità³²⁴ che proprio nell'ordinamento interno trova molteplici punti di emersione. Tale disposizione, difatti, ridisegna un nuovo rapporto cittadino autorità e si pone, come sopra delineato, in linea con la *ratio* sottesa allo Statuto del contribuente e favorisce una lettura più garantista dell'art. 97 Cost, valorizzandone proprio il canone dell'imparzialità. In questo senso condivido l'affermazione stando alla quale, *“non è, infatti, neppure possibile*

³²² Cons. Stato Sez. V, Sent., 01/04/2009, n. 2070

³²³ D.U. GALETTA, *Violazione di norme sul procedimento amministrativo e annullabilità del provvedimento*, Giuffrè Editore, 2003, 2

³²⁴ Corte di Giustizia, sentenza del 21 novembre 1991, causa C-269/90, *Technische Universitat Munchen*

*parlare di Amministrazione efficiente, con riferimento ad un Amministrazione che agisce in dispregio delle norme sul procedimento amministrativo*³²⁵. Il problema si sostanzia dunque nella seguente riflessione: come coordinare l'esigenza, normata nei diversi livelli ordinamentali, di tutela del diritto fondamentale al contraddittorio endoprocedimentale, con l'art. 21-*octies* che, invece, riduce grandemente il ruolo delle garanzie procedurali, nel caso di atti vincolati³²⁶. In effetti, quest'ultima disposizione al secondo comma statuisce: "*Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*". Meglio detto: un atto vincolato affetto da vizio di forma è valido se "*non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*". La soluzione, a mio avviso, coerentemente alle premesse di questo studio, va ricercata nell'ottica funzionale alla tutela dei diritti. Presa di posizione che (si badi) non autorizza un'interpretazione irriguardosa del dato positivo e che di certo non intende consentire all'interprete di sostituirsi al Legislatore. Il punto da cui partire è dato dagli artt. 1 e 29 della L. 241/90, che nel fissare la tutela minima procedimentale concorrono a chiarire che l'attività amministrativa tutta è retta anche³²⁷ "*dai principi dell'ordinamento comunitario*". Circa l'apporto di tale fondamentale anello di congiunzione tra i diversi livelli interordinamentali si condivide quanto pregevolmente evidenziato da attenta dottrina: "*A livello primario, la diretta ascendenza comunitaria dei principi del procedimento amministrativo è stata sancita expressis verbis proprio dal primo comma dell'art. 1 della legge n. 241, laddove si è stabilito che l'attività amministrativa è retta dai principi dell'ordinamento comunitario. Solo apparentemente, va ribadito, si è in presenza di un richiamo superfluo: il grande pregio della norma risiede, invece, nella sua particolare operatività quasi alla stregua di un "trasformatore automatico" dei principi comunitari, fin dal momento - si noti bene - della loro elaborazione da parte dei Giudici di Lussemburgo, in*

³²⁵ D.U. GALETTA, *Violazione di norme sul procedimento amministrativo e annullabilità del provvedimento*, Giuffrè Editore, 2003, 13

³²⁶ Tale disposizione sposta l'asse dal procedimento al risultato e dunque se potrebbe risultare compatibile laddove vi sono interessi pretensivi, non lo è nel caso del contribuente titolare di un interesse oppositivo (dunque, esclusa l'ipotesi di rimborso). Che la funzione impositiva si sostanzia in un'attività vincolata non esclude, come si vedrà meglio nel prossimo capitolo, che l'attuazione del tributo è permeata anche da taluni importanti elementi di discrezionalità. Quanto all'illusoria certezza cui conduce la nozione di atto amministrativo vincolato v. per tutti S. CIVITARESE MATTEUCCI, *La riforma presa sul serio (Formalismo pratico, azione amministrativa ed illegalità utile)*, Giappichelli, 2006, 4003 ss e 413 ss circa il fatto che non possa aversi una nozione certa di atto amministrativo vincolato.

³²⁷ Oltre che "*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*"

*altrettante regole del diritto interno, idonee a vincolare, con immediatezza, l'azione delle pubbliche amministrazioni e, soprattutto, utilizzabili dai giudici nazionali quale parametro interposto di legittimità degli atti amministrativi (e in grado di determinarne l'annullamento in mancanza di spazi per un'esegesi comunitariamente orientata)*³²⁸. Il riferimento, dunque, non può che andare a quei principi generali del diritto Ue specificati dalla Corte di Giustizia, ed attinti dalle tradizioni costituzionali comuni, che il diritto UE ha posto all'origine dei diritti fondamentali³²⁹ e che poi ha trasfuso nell'art. 41 della Carta di Nizza. A me sembra che il sistema integrato delle norme sopra delineato muova verso l'innalzamento delle tutele della persona e non, invece, verso ricostruzioni il cui risultato interpretativo rischia di far saltare quelle garanzie procedimentali che una lettura integrata dello Statuto con la Costituzione, la Carta di Nizza e la stessa legge sul procedimento amministrativo, tendono ad assicurare. Gli artt. 1 e 29 della L. 241/90, costruiscono le garanzie minime del procedimento rinviando ai principi dell'ordinamento UE, principi che notoriamente hanno una portata generale e forza vincolante. Meglio detto, il Legislatore *“ha normativamente sancito lo “spill aver” dei principi del diritto Ue cristallizzati nell'art. 41 della Carta dei diritti e la loro applicazione anche alle fattispecie non rilevanti ai fini del diritto Ue*³³⁰. Grazie dunque alla combinazione di tutti questi fattori ed al fatto che l'art. 51 della Carta di Nizza agevola un'interpretazione che amplia l'ambito dei soggetti passivi di cui all'art 41 (sempre della Carta di Nizza), ritengo si possa condividere la tesi di quanti predicano l'*“effettivo depotenziamento della portata lesiva, per le garanzie procedimentali, della previsione del c. 2 dell'art. 21-octies”*³³¹. Quando i vizi del procedimento impattano negativamente sulle garanzie sancite dall'art. 41 della Carta di Nizza, in specie, sul diritto al contraddittorio quale diritto fondamentale, non possono non rilevare ai fini della illegittimità dell'atto (*infra*). Ma non solo. Il primato dell'ordinamento UE e l'esigenza di assicurare l'effettività della tutela procedimentale, immersi in un quadro integrato di norme che nello Spazio giuridico europeo muove verso l'innalzamento delle

³²⁸ G. CARLOTTI, *La partecipazione procedimentale: feliciano benvenuti e la riforma della legge n. 241 del 1990*, in https://www.giustizia-amministrativa.it/cdsintra/cdsintra/Studiecontributi/Indicealfabetico/index.html?option_value=Carlotti,%20Gabriele

³²⁹ Meglio detto di *“ogni persona”*

³³⁰ DIANA-URANIA GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione fra diritto Ue e diritto nazionale e le novità dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Diritti fondamentali e politiche dell'Ue dopo Lisbona* (a cura di) S. CIVITARESE MATTEUCCI, F. GUARRIELLO, P. PUOTI, Maggioli Editore, 2013, 92

³³¹ DIANA-URANIA GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione fra diritto Ue e diritto nazionale e le novità dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Diritti fondamentali e politiche dell'Ue dopo Lisbona* (a cura di) S. CIVITARESE MATTEUCCI, F. GUARRIELLO, P. PUOTI, Maggioli Editore, 2013, 93

suddette garanzie (ex artt. 52 e 53 Carta di Nizza)³³², impone all'interprete di considerare soluzioni che siano certamente in linea con il principio di leale collaborazione ma che non sfocino in risultati idonei ad assecondare, nei fatti, effetti discriminatori. Mi sembra dunque poco fondato tentare di sostenere che quanto sopra osservato potrebbe sì valere per le materie coperte dalla competenza UE, in cui opererebbero i diritti di cui all'art. 41, e non per quelle in cui tale copertura manchi, in cui opererebbero i principi di cui all'art 1 e 29 L. 241/90. Tale affermazione non coglie il senso e lo spirito del nuovo assetto che si sta delineando con lo Spazio giuridico integrato e l'intervenuta trattatizzazione della Carta di Nizza che di certo esclude l'erosione delle tutele garantite dai diritti fondamentali. Non solo. A tutto ciò deve aggiungersi il ruolo cui sono chiamati i principi generali dell'ordinamento UE: non più (o non solo) a tutela delle libertà economiche ma tutela dei diritti fondamentali, come indica lo Spazio giuridico europeo integrato. Sicché, distinguere oggi tra diritti e principi non ha più, per quanto di interesse in siffatta materia, gran senso: l'art. 41 della Carta di Nizza altro non fa che fotografare principi di origine pretoria innalzandoli a diritti. A voler dunque perseguire³³³ (acriticamente) un'interpretazione appiattita sul dato letterale, si rischia di alimentare discriminazioni fra cittadini che anche l'ordinamento interno non tollera, poiché in contrasto con l'art 3 Cost.³³⁴. Conseguentemente, il conflitto che si riflette nel rapporto

³³² In questo senso mi sembra non di poco conto il riferimento svolto dalla Cassazione allo Spazio giuridico europeo integrato e la conseguente tutela dei diritti fondamentali: Cass. civ. Sez. V, Sent., 01/06/2012, n. 8817: *"Nè avrebbe senso, in proposito, richiamarsi alla c.d. "teoria dei controlimiti" elaborata da alcune Corti costituzionali interne come difesa della sovranità statale nel caso in cui fosse minacciata dal primato comunitario in alcuni valori considerati irrinunciabili dall'ordinamento interno. E' infatti difficile ascrivere la disciplina clemenziale o quella in materia di prescrizione all'ambito dei "valori irrinunciabili dell'ordinamento", senza contare che la stessa teoria dei controlimiti, che pure trovava ragionevoli giustificazioni negli anni 70-80 del secolo scorso, quando il processo di integrazione era nelle fasi iniziali, sembra oggi in aperta contraddizione con il concetto stesso di integrazione quale risulta attualmente anche in ragione dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia - che ha fornito prove sufficienti di tutela dei diritti fondamentali - e del richiamo alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, avente valore vincolante anche nei confronti delle istituzioni Europee, al punto che il conflitto tra diritto comunitario e diritto statale non sembra oggi più concepibile in uno spazio giuridico Europeo veramente integrato"*.

³³³ DIANA-URANIA GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione fra diritto Ue e diritto nazionale e le novità dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Diritti fondamentali e politiche dell'Ue dopo Lisbona* (a cura di) S. Civitarese Matteucci, F. Guarriello, P. Puoti, Maggioli Editore, 2013, *"Va aggiunto, che si tratterà di uno standard più elevato di garanzie anche perché, con l'art. 41 della Carta di Nizza, queste garanzie del cittadino nei confronti dell'attività dell'amministrazione sono state elevate al rango di veri e propri diritti: il che consentirà forse, finalmente, di affrancarsi da quella "concezione di tipo paternalistico del rapporto fra istituzione e cittadino" che da sempre caratterizza gli omologhi principi del nostro ordinamento nazionale. Concezione che - a mio modo di vedere - ha condizionato molto anche l'atteggiamento dei nostri giudici amministrativi rispetto alla possibilità di sanzionare, dopo l'entrata in vigore dell'art. 21-octies, le violazioni di norme sul procedimento amministrativo: che se si tratta di norme che identificano principi posti in funzione del potere e del suo esercizio, non appare così grave sacrificarli, se l'obiettivo è quello di salvaguardare il risultato dell'azione amministrativa e questo risultato appare come l'unico possibile"*.

³³⁴ In argomento si rinvia a M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, G.

esistente tra l'art. 21-octies, comma II, della L. 241/90 e l'art. 41 della Carta di Nizza dovrebbe essere risolto, stante il primato del diritto dell'UE, nel senso della disapplicazione della prima disposizione a favore della seconda³³⁵, e ciò “*indipendentemente dal fatto che si sia o meno in presenza di una fattispecie rilevante ai fini del diritto UE*”³³⁶. Restringere le garanzie predisposte in punto di contraddittorio appare un'operazione di diritto estranea alla tutela dei diritti fondamentali, specie nei confronti del contribuente titolare di un interesse oppositivo che subisce d'autorità i provvedimenti limitativi della sua sfera personale/patrimoniale³³⁷. È il rango originario e sovranazionale della fonte che impone la disapplicazione della normativa interna che la contrasta, giusto il principio del primato del diritto UE: la violazione del diritto fondamentale difficilmente può ridursi a rango di mera irregolarità. Questa esigenza di massima tutela non è estranea neppure al legislatore domestico che “*ha ritenuto di dover individuare una griglia di norme e principi posti specificamente a garanzia del contribuente, il quale evidentemente per la peculiare connotazione marcatamente autoritativa ed ablatoria della potestà impositiva, meritava un apposito “statuto” rafforzativo ed ampliativo del normale quadro garantisco assicurato*

Giappichelli Editore, 2013, 109 ed alle note ivi indicate: “*L'integrazione normativa tra le discipline nazionali e i principi comunitari, consente quindi efficacemente di evitare e prevenire discriminazioni di trattamento tra fattispecie identiche che diversamente potrebbero essere regolate in modo disuguale, a seconda che si applichi la disciplina comunitaria o piuttosto quella interna dello Stato membro di riferimento, in palese contrasto con il principio di uguaglianza, di parità di trattamento e di ragionevolezza: “...un sistema binario di parametri di riferimento e l'applicazione di criteri o regole diversi a seconda del diritto (nazionale o europeo) applicato” non può essere ammesso né subito. “Una volta conosciuto e utilizzato...il principio diventa parte del suo patrimonio culturale e conoscitivo generale, prima ancora che tecnico-giuridico. Di conseguenza l'ordinamento interno tende ad adattarsi stabilmente allo standard europeo, che non è ovviamente derogabile”.*

Su questo punto è intervenuta la Corte di Giustizia che, competente in via pregiudiziale tramite sentenze interpretative a “determinare le norme da applicare ad una situazione puramente interna”, ha più volte affermato che “ l'ordinamento giuridico comunitario ha anzi manifestamente interesse, per evitare future divergenze di interpretazione, a garantire una interpretazione uniforme di tutte le norme di diritto comunitario a prescindere dalle condizioni in cui verranno applicate”.

³³⁵ V. per tutti A. BARAV, *Prèmauté*, in A. BARAV, C. PHILIP, C. BOUTAYEB, *Dictionnaire juridique des Communautés européennes*, Presses Universitaires de France, Paris, 1993, 855 ss.

³³⁶ D.U. GALETTA, *Il procedimento amministrativo nella scienza del diritto amministrativo in Italia: linee generali di sviluppo e critica di alcune recenti involuzioni*, in *Foro amm, TAR*, 2011, 11, par 7 e 8

³³⁷ L'Amministrazione finanziaria potrebbe stimare *ex ante* l'inutilità del rispetto del contraddittorio e scommettere sul giudizio *ex post* del giudice circa la mera irregolarità dello stesso. Una disposizione che già *in nuce* lascia tali margini di manovra alla parte titolare della funzione impositiva, testimonia una innata criticità e legittimerebbe il giudice a sostituirsi all'amministrazione finanziaria. Non solo. Detta sanatoria non trova un immediato precedente nella giurisprudenza comunitaria, ove pure il difetto di forma procedimentale può essere sanato. A fronte della stessa sanatoria - nell'ordinamento UE e domestico - si stagliano nei due diversi ordinamenti la diversità della sua funzione che nel sistema UE attiene alla salvaguardia degli interessi comunitari ed al diverso ruolo del giudice. Anzi, nell'ordinamento UE alle forme sostanziali viene affidato un ruolo di garanzia centrale nella materia procedimentale. Su tutti questi aspetti, per tutti, si rinvia a DIANA-URANIA GALETTA, *Violazione di norme sul procedimento amministrativo e annullabilità del provvedimento*, Giuffrè, 2003, 64 ss e note ivi indicate.

all'amministrato dalla l. n. 241/1990"⁽³³⁸⁾⁽³³⁹⁾). In ogni caso, poi, la violazione del contraddittorio endoprocedimentale potrebbe ricondursi nell'orbita delle forme-sostanziali (*infra*), talché il provvedimento finale non sarebbe di regola sanabile. In effetti, detto diritto fondamentale è in grado di incidere sulla sostanza dell'accertamento dell'*an* e sulla determinazione del *quantum* del prelievo, sotto il profilo del fatto e del diritto, proprio in attuazione del principio di imparzialità di cui sopra si è detto e del diritto di difesa³⁴⁰. Così, alla luce di quanto sopra illustrato, non credo possa porsi in dubbio che il diritto al contraddittorio sia posto a garanzia della posizione del contribuente e del corretto svolgimento della funzione impositiva. Solo dopo un'istruttoria adeguata e completa il provvedimento potrà reputarsi adottato sulla base di una corretta valutazione di tutti gli elementi rilevanti nel caso di specie. E' questo il punto: nel bilanciamento degli interessi costituzionali coinvolti l'imparzialità concorre a riequilibrare il rapporto fisco contribuente, non più potestà/soggezione ma diritto/dovere, assecondando così l'innovativo approccio ritraibile dallo Statuto del Contribuente, dalla Costituzione e della Carta di Nizza che non mi sembra in linea con una la logica appiattita sul risultato del procedimento (fiscale) a discapito della legalità.

5. La supposta irrilevanza del contraddittorio endoprocedimentale ex art 13 L. 241/90. La nullità del provvedimento adottato senza il preventivo contraddittorio.

Al diritto di partecipare al procedimento si riferisce, in primo luogo, la previsione sul diritto di essere ascoltati di cui al c. 2 lett. a) dell'art. 41 cit. Trattasi di un diritto che aveva già trovato posto in diverse norme di diritto secondario con riferimento a specifici settori³⁴¹. È infatti da queste norme settoriali che la giurisprudenza ha ricavato il principio,

³³⁸ L. DEL FEDERICO, *Procedimento tributario*, in [http://www.treccani.it/enciclopedia/procedimento-tributario_\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/procedimento-tributario_(Diritto-on-line)/)

³³⁹ Come a dire che la specialità della disciplina rinvenibile dallo Statuto (che condivide lo stesso carattere generale di quella sul procedimento amministrativo) impedirebbe l'operare dell'art. 21-*octies* cit., nella parte delle garanzie rinvenibili nella L. 212/01. Tuttavia, M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, G. Giappichelli Editore, 2013, 124 ss e nota n. 95, "L'argomento della specialità della disciplina tributaria, che è stato per opposto con insistenza dalla dottrina e che ha dominato gli studi condotti sulla disciplina dei procedimenti tributari, e che ha consentito all'Amministrazione finanziaria di arginare la vis espansiva delle garanzie del contribuente, non può che perdere di vigore alla luce della normativa comunitaria".

³⁴⁰ M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, G. Giappichelli Editore, 2013, 76

³⁴¹ Tali aspetti sono stati affrontati nel primo Capitolo

riconducendolo al novero di quei diritti della difesa che spettano ai destinatari di decisioni sfavorevoli, e lo ha elevato al rango di principio generale del diritto Ue, che trova perciò applicazione anche in assenza di previsioni normative specifiche⁽³⁴²⁾(³⁴³). Il diritto di essere ascoltati - e, più in generale, il diritto di partecipare al procedimento - può venire meno solo nel caso in cui la partecipazione dell'interessato possa pregiudicare la finalità stessa del procedimento³⁴⁴, ovvero per salvaguardare valori costituzionali di “*parimenti rilevanti e meritevoli di tutela*”³⁴⁵. Non di poco conto è poi il fatto che la giurisprudenza UE non ha mancato di rilevare che può integrare l'ipotesi di violazione delle forme sostanziali l'omessa partecipazione degli interessati al procedimento³⁴⁶. Ritengo dunque non condivisibile il principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite della cassazione, stando al quale, per i tributi non armonizzati, non sarebbe rinvenibile, nella legislazione nazionale, un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale: esso sussisterebbe solo nelle ipotesi in cui risulti specificamente sancito³⁴⁷. Si trascrive, per quanto di interesse, il passaggio della sentenza che più di altri merita una recisa critica: “*Per i tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, in cui tale obbligo sia previsto da specifica norma di legge. Ai suddetti tributi, estranei alle competenze dell'Unione, non si applica, invero, il diritto Europeo. I principi dell'ordinamento giuridico dell'Unione operano, infatti, in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, ma (v. anche l'art. 5 2, T.U.E.) non trovano applicazione al di fuori di esse. Coerentemente, in base alla previsione del relativo art. 51, le disposizioni della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea si applicano agli Stati membri (a decorrere dall'1.12.2009) esclusivamente ai fini dell'attuazione del diritto dell'Unione, atteso che la Carta non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle sue competenze, né introduce competenze nuove o compiti nuovi per*

³⁴² Si vedano, ad es., l'art. 19 del regolamento n. 17 Ue, in Guce, n. L 13 del 21 febbraio 1962, 204 ss. (210), nonché ilreg. 2842/98, che statuisce il diritto di essere ascoltati nel contesto di specifici procedimenti ex artt. 85 e 86 Ce, in Guce, n. L 354 del 30 dicembre 1998, 18. L'art. 18 del reg. Ue 4064/89, relativo ai procedimenti di controllo sulle fusioni, in collegamento con ilreg. Ue 447/98, in Guce, n. L 61 del 02 marzo 1998, 1ss.; l'art. 11 del reg. Ue 2026/97, in Guce, n. L 288 del 21 ottobre 1997, 1 ss. (12), relativo all'audizione nel contesto dei procedimenti antidumping.

³⁴³ Corte Giust., 28 maggio 1980, in cause riun. 33 e 75/79, *KUhner*, punto 25.

³⁴⁴ Si vedano in questo senso le conclusioni dell'Avv. gen. Wamer in causa C-136/79

³⁴⁵ TAR Lazio, sentenza n. 1087 del 2005

³⁴⁶ Cort Giust. 07.05.1991, causa C-291/89; Cort. Giust. 07.05.1991, causa C-304/89; Cort. Giust. 27.06.1991, causa C-49/88; TYrib. Pr. Gr. 27.04.1995, causa T-12/93;

³⁴⁷ Cass. Civ. Sez. Unite, n. 24823 del 9 dicembre 2015.

l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti nei Trattati". In effetti, sembra quasi che le Sezioni Unite condividano implicitamente la parte dell'Ordinanza interlocutoria³⁴⁸, nella parte in cui rilevava, erroneamente, che nella materia tributaria per l'espresso disposto della L. n. 241 del 1990, art. 13, comma 2, non si applicano le norme sulla partecipazione contenute nel capo terzo di tale legge e, per altro verso, che non esiste alcuna disposizione espressa che sancisca, in via generale, l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale³⁴⁹. Le Sezioni Unite hanno del tutto omesso di valorizzare il rinvio ai principi contenuto negli artt. 1 e 29 L. 241/90 e la conseguente rilevanza dell'art. 41 della Carta di Nizza. Tali ultime argomentazioni avrebbero favorito una soluzione opposta a quella cui è giunta la Cassazione, poiché detto obbligo è scolpito proprio nell'art 41 cit. Disposizione che poi avrebbe di certo favorito un'interpretazione diversa dell'art. 13, pena la sua disapplicazione³⁵⁰. Detto più chiaramente, l'art. 13 cit. vuole semplicemente escludere la duplicazione delle forme partecipative procedurali, non certo eliminarle radicalmente. In effetti, tale norma *“volendo escludere una duplicazione delle forme di partecipazione procedimentale, ma non certo eliminarla radicalmente, con l'effetto – evidentemente distorsivo del parametro costituzionale di buon andamento dell'Amministrazione – di impedire addirittura ogni acquisizione e valutazione dei vari interessi privati coinvolti dall'esercizio del pubblico potere”*³⁵¹. Evidentemente, qualora tale duplicazione di tutele non dovesse sussistere, mancando specifiche disposizioni fiscali di riferimento, dovrebbe riattivarsi le tipiche garanzie del diritto al contraddittorio fissate nella L. 241/90. Tale riflessione mi sembra coerente con il fatto che la legge sul procedimento amministrativo segna la tutela minima al di sotto della quale, in punto di tutele, non è consentito scendere. Detto più chiaramente: è lo stesso legislatore ad aver stabilito all'art 29 della L. 241/90 che *“attengono ai livelli essenziali delle prestazioni di cui all'art. 117, secondo comma, lettera m), della Costituzione le disposizioni della presente legge concernenti gli obblighi per la pubblica amministrazione di garantire la partecipazione dell'interessato al procedimento, di individuarne un responsabile, di concluderlo entro il termine prefissato e di assicurare*

³⁴⁸ Cass. Ordinanza n. 527 del 14 gennaio 2015

³⁴⁹ oltre alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, relativo agli avvisi conseguenti a verifiche effettuate presso i locali del contribuente, si vedano, a titolo esemplificativo: il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, comma 3; il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 ter, comma 4; la L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 5; il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 7; il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 4; la L. n. 146 del 1998, art. 10, comma 3 bis; l'art. 110, comma, 11, TUIR; il D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 4 bis.

³⁵⁰ D.U. GALETTA PIERRO

³⁵¹ Cons St., sez. IV, 24.10.2000, n. 5720

l'accesso alla documentazione amministrativa, nonché quelle relative alla durata massima dei procedimenti". Sostanzialmente, tra la Costituzione e detta legge si è instaurato un indissolubile "processo circolare"³⁵², alla cui stregua deve essere valutato l'ordinamento nel suo complesso. La legge 241/90 ha dunque ormai assunto, similmente allo Statuto del Contribuente, la qualifica di legge rinforzata. Sicché, in difetto di disposizioni specifiche/tributarie che tale obbligo al contraddittorio imponga, torna in auge le garanzie minime assicurate dall'art. 41 cit., pena la disapplicazione dell'art. 13 cit. A nulla varrebbe addurre che il procedimento di attuazione del tributo scontrerebbe la natura vincolata dell'attività svolta dall'amministrazione finanziaria. Come a dire: mancando la discrezionalità verrebbe meno le esigenze del contraddittorio, quale strumento di garanzia dei singoli avverso il potere discrezionale³⁵³. In realtà, la legge riconosce che in molti casi detta attività è svolta secondo criteri riconducibili alla discrezionalità. A tal riguardo basti rinviare all'attività di indirizzo e conoscitiva, quali, ad esempio, la scelta del contribuente da sottoporre a verifica, la scelta del mezzo istruttorio più adatto, la scelta dello strumento cautelare, la scelta della durata delle indagini, la scelta delle garanzie offerte dal contribuente e dilazionabilità del debito. Non solo. L'utilità del contraddittorio si ravvisa anche nella ricostruzione dei fatti o all'esatta interpretazione della norma da applicare³⁵⁴. Vi è di più. E' la Corte costituzionale³⁵⁵, avallando la tesi della Corte di cassazione³⁵⁶, che ha sancito che "l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa". Principio del contraddittorio che la stessa Corte costituzionale sembra aver voluto costituzionalizzare nel momento in cui ha fissato a chiare lettere il legame esistente tra il buon andamento ed imparzialità di cui all'art. 97 Cost. e la L. 241/90: "Agli stessi principi si riporta la disciplina del giusto procedimento, specie dopo l'entrata in vigore della legge 7 agosto 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi), come modificata dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15, per cui il destinatario dell'atto deve essere informato dell'avvio del procedimento, avere la

³⁵² In questi termini MORBIDELLI, *Note sulla riserva di procedimento amministrativo*, In *Studi in memoria di Franco Piga*, Milano, I, 1992, 675 ss. Riconosce il carattere di *tertium comparationis* delle disposizioni di cui alla L. 241/90 nei giudizi *ex art 3 Cost* CARTABIA, *La tutela dei diritti nel procedimento amministrativo. La legge 241 del 1990 alla luce dei principi comunitari*, Milano, 1991, 49

³⁵³ Corte di Giustizia nella sentenza del 21 novembre 1991, causa C-269/90, *Technische Universitat Munchen*

³⁵⁴ Cons. Stato, sez. VI, 15 marzo 2010 nr. 1476

³⁵⁵ Cort. Cost. 132/2015

³⁵⁶ Cass. n. 25759/2014, n. 19667/2014, n. 406/2015, nonché SS.UU. n. 18184/2013

*possibilità di intervenire a propria difesa, ottenere un provvedimento motivato, adire un giudice*³⁵⁷. A questo punto occorre domandarsi se la violazione del diritto al contraddittorio determina l'illegittimità dell'atto impositivo: tale vizio inficia il provvedimento in termini di nullità o annullabilità. Sembra di poter affermare che la gravità del vizio sia testimoniata dalla fonte dell'obbligo: originaria per quanto attiene all'art. 41 della Carta di Nizza e di rango costituzionale, ovvero a valenza costituzionale, per quanto attiene la disciplina interna. Che poi detta disciplina sia rivolta anche alla tutela del contribuente non mi pare possa essere messo in dubbio. Certamente, il fatto che la nullità non sia prevista per legge non è dirimente, posto che è la stessa Corte Costituzionale³⁵⁸ e la Cassazione³⁵⁹ stessa ha non ravvisare in tale mancanza un limite all'operare di detta sanzione³⁶⁰. A tale conclusione consegue un fatto: l'inapplicabilità del secondo comma dell'art. 21-octis della L. 241/90 criticato nel paragrafo precedente. In effetti, tale disposizione opera solo nei casi di annullamento dell'atto e non nel caso di nullità.

³⁵⁷ Corte cost., 23/03/2007, n. 104, in effetti il rango costituzionale del principio in questione ha permesso l'estensione dello stesso ad una materia di esclusiva competenza regionale (ciò che non sarebbe potuto avvenire se trattasi di principio dell'ordinamento statale). Inoltre, la volontà della Corte di voler assegnare rango costituzionale al principio del contraddittorio, risiede, forse, anche nel fatto che la motivazione si è mossa solo sul piano dell'art. 97, quando invece la materia oggetto del giudizio di incostituzionalità coinvolgeva anche disposizioni tipiche della disciplina del lavoro.

³⁵⁸ Cort. Cost. 132/2015

³⁵⁹ Cass. Civ. Sez. Unite, 29 luglio 2013, n. 18184, stando alla quale la nullità "*può essere introdotta per via ermeneutica*"

³⁶⁰ F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Tributaria*, 2013, 5, 1137 ss "tradizionalmente, né in diritto amministrativo, né in diritto tributario, le invalidità-nullità sono espressamente previste, vale a dire testuali. Non vige il principio di tassatività delle nullità, come ha ritenuto, talvolta, erroneamente, la Cassazione (negando, per questo motivo, che siano da annullare gli accertamenti notificati *ante tempus*). Nelle leggi tributarie le nullità testuali sono rare. Non sono molti gli esempi da citare. Nello "Statuto" è sancita la nullità degli atti dell'ufficio che non siano conformi al parere (anche tacito) reso in sede di interpello ordinario (art. 11, c. 2). L'accertamento di una imposta "elusa" deve essere preceduto, "*a pena di nullità*", da una richiesta di chiarimenti al contribuente (D.p.r. n. 600, art. 37-bis). La nullità testuale è sempre prevista (mi pare) per la violazione dell'obbligo di motivazione. Nel D.p.r. n. 600 è prevista in modo esplicito la nullità degli avvisi di accertamento non motivati o privi di altre indicazioni essenziali, come le aliquote (D.p.r. n. 600, art. 42). La nullità è collegata alla motivazione anche nell'art. 56, commi 2, 3, 4 e 5 del D.p.r. 6 ottobre 1972, n. 633, e nell'art. 52, comma 2-bis del D.p.r. 26 aprile 1986, n. 131. La nullità è evocata anche in tema di motivazione degli atti sanzionatori (art. 16 del D. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472). Da questa sommaria ricognizione risulta palese che solo eccezionalmente il legislatore rende esplicita la conseguenza delle violazioni di legge. Se adottassimo in modo conseguente il principio di tassatività delle nullità dovremmo ritenere che non c'è (mai) invalidità, se il legislatore non la prevede in modo espresso. La conseguenza ultima sarebbe davvero paradossale: non sarebbero invalidi neppure i provvedimenti viziati da violazioni sostanziali. Se dunque il regime delle invalidità non è quello delle nullità testuali, è compito dell'interprete rintracciare le nullità virtuali. L'invalidità, riprendendo un cenno della sentenza annotata, può essere "*introdotta per via ermeneutica*". Contrario M. CICALA, *Violazione di legge e invalidità dell'atto tributario: il "caso" dei dirigenti "illegittimi"*, FNC, 15 novembre 2015.

CONCLUSIONI

L'ordinamento europeo è segnato da una storia che testimonia la progressiva e costante attenzione alla tutela dei diritti fondamentali. Da una prima fase in cui tali garanzie non scritte appartenevano solo al patrimonio giuridico degli Stati membri (quali principi comuni), si è passati ad una fase che ha visto - per via pretoria - il loro innesto nell'ordinamento europeo (quali principi generali), prima nei procedimenti interni e poi in quelli esterni, fino a giungere alla fase della catalogazione dei diritti contenuta nella Carta di Nizza che oggi non ha più un valore essenzialmente interpretativo ma quello giuridico proprio del Trattato. L'originario riferimento alle tradizioni costituzionali comuni ha rappresentato il momento in cui il diritto europeo ha scelto di introitare i diritti fondamentali che oggi, grazie all'intervenuta "trattatizzazione", tendono a colonizzare anche il settore del procedimento tributario domestico. L'art. 41 della Carta di Nizza, dunque, segna il passaggio dall'enunciazione di "principio" alla configurazione di un "diritto" ad una buona amministrazione del quale è titolare ogni singola persona "colpita" dall'azione amministrativa. Pertanto, l'accertamento del tributo e la sua riscossione a beneficio della collettività non può scontare l'annientamento di tali diritti che, in ogni caso, mantengono un "*nocciolo duro*" inscalfibile. L'avvenuta integrazione dei diritti della Carta di Nizza nel Trattato sul funzionamento dell'UE ed il riconoscimento dei diritti fondamentali enucleati nella CEDU, quali principi generali dell'ordinamento contribuisce ad innalzare lo *standard* europeo di tutela dei diritti, così come indicato dagli artt. 52 e 53 della Carta. Lo *standard* delle garanzie minime previsto a livello interno e UE deve essere interpretato ed attuato allo scopo di assicurare un'applicazione effettiva di tale tutela (nazionale o europea che sia) non più appiattita sul solo interesse fiscale. In questo assetto non c'è spazio per una lettura svalutativa del diritto ad una buona amministrazione che si risolva completamente a sfavore della persona. E' proprio il primato del diritto dell'Unione e la sua effettività che deve dunque guidare l'interprete verso soluzioni che siano - in una logica di leale collaborazione nell'attuazione e applicazione del diritto europeo - il più possibile conformi all'integrazione giuridica, quale fine cui tende lo stesso Trattato di Lisbona. Integrazione giuridica, si badi, che al pari di quella economica, "*è stata subito concepita come strumento indispensabile, o condizione necessaria, per la realizzazione dell'integrazione politica e socio culturale dell'Europa*". Sono proprio il primato del diritto europeo ed il principio di effettività che impediscono una diminuzione del grado di tutela. In uno Spazio giuridico europeo costruito sulla comunanza dei principi,

l'effettiva integrazione e la rilevanza del primato del diritto UE passano necessariamente attraverso il ruolo che la Corte di giustizia e la Carta di Nizza hanno affidato al singolo mediante il suo bagaglio di pretese direttamente garantite e dallo stesso azionabili. L'art. 41 cit. segna dunque la prospettiva con la quale l'ordinamento UE tende a plasmare il rapporto giuridico persona-amministrazione. Prospettiva cui non può ritenersi immune l'ordinamento domestico, anche per quella parte inerente all'attuazione del tributo. Dopo il Trattato di Lisbona e la creazione di uno Spazio giuridico europeo integrato, i principi generali della buona amministrazione sono posti a supporto dei diritti individuali, nel senso di assicurare a quest'ultimi un riconoscimento effettivo. Attualmente, dunque, ai principi generali dell'ordinamento europeo spetta quella stessa funzione innovativa che un tempo è stata svolta dai principi ordinamentali, quali il primato del diritto UE, l'effettività, la sussidiarietà e la leale collaborazione. Meglio detto: come i principi ordinamentali hanno assicurato prima e guidato poi l'integrazione economica verso l'integrazione giuridica, così, oggi, vigente lo Spazio giuridico europeo, i principi generali sono chiamati a supportare i diritti, piuttosto che le libertà (economiche) fondamentali. Ritengo così di poter affermare che il divieto di discriminazione, che già ha dimostrato in passato la propria vocazione a favorire la tutela dei diritti fondamentali, ed il principio di leale collaborazione favoriranno l'uniformità del procedimento di attuazione del tributo, funzionale, nello spazio giuridico europeo integrato, a scongiurare trattamenti discriminatori tra i soggetti UE, aumentando, nel contempo, lo standard della tutela procedimentale, conformemente a quanto imposto dal primato, unità ed effettività del diritto dell'Unione. L'ordinamento UE dimostra una naturale vocazione dinamica che tende a relativizzare ed adeguare progressivamente i principi di autonomia procedimentale e competenza, favorendo la progressiva conformazione dei modelli procedimentali interni ai diritti procedimentali eurounitari. Questa presa di posizione, tesa all'ampliamento dell'ambito di applicazione del diritto ad una buona amministrazione oltre i limiti risultanti dal dato positivo, mi sembra in linea anche con quel *“sector by sector approach”* teso all'integrazione giuridica non traumatica del sistema Unione. Gli artt. 1 e 29 della L. 241/90 costruiscono le garanzie minime del procedimento rinviando ai principi dell'ordinamento UE, principi che notoriamente hanno una portata generale e forza vincolante. Meglio detto, il Legislatore *“ha normativamente sancito lo “spill aver” dei principi del diritto Ue cristallizzati nell'art. 41 della Carta dei diritti e la loro applicazione anche alle fattispecie non rilevanti ai fini del diritto Ue”*. Grazie dunque alla combinazione di

tutti questi fattori ed al fatto che l'art. 51 della Carta di Nizza agevola un'interpretazione che amplia l'ambito dei soggetti passivi di cui all'art. 41 cit., ritengo si possa condividere la tesi di quanti predicano l'“*effettivo depotenziamento della portata lesiva, per le garanzie procedurali, della previsione del c. 2 dell'art. 21-octies*”. Quando i vizi del procedimento impattano negativamente sulle garanzie sancite dall'art. 41 della Carta di Nizza, in specie, sul diritto al contraddittorio quale diritto fondamentale, non possono non rilevare ai fini della illegittimità dell'atto. Illegittimità che si sostanzia nella nullità dell'atto impositivo vista la gravità della lesione testimoniata dalla fonte di derivazione della relativa tutela: originaria per quanto attiene all'art. 41 della Carta di Nizza e di rango costituzionale, ovvero a valenza costituzionale, per quanto attiene la disciplina interna. A tale conclusione consegue un fatto: l'inapplicabilità del secondo comma dell'art. 21-octis della L. 241/90. In effetti, tale disposizione opera solo nei casi di annullamento dell'atto e non nel caso di nullità.

BIBLIOGRAFIA

- ALBER, WIDMAIER, *Die EU-Charta und ihre Auswirkungen auf die Rechtsprechung*, in *EuGRZ*, 2000, 499 ss.
- ALEXY, *La formula per la quantificazione del peso nel bilanciamento*, in *Ars Interpretandi*, 2005
- ALEXY, *Teoria del los derechos fundamentales*, Madrid, 1993
- ALEXY, *Theorie der Grundrechte*, Frankfurt am Main, 1986
- ALLEGRETTI, *L'amministrazione dell'attuazione costituzionale alla democrazia partecipativa*, Giuffrè, Milano, 2009
- ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962
- ANGEL FORNIELES GIL, *Il principio di proporzionalità*, in (a cura di) A. DI PIETRO, T. TASSANI, CEDAM, 2013
- AZZARITI, *La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea nel "processo costituente europeo"*, in *Rass. Dir. Pub. Eur.*, 2002
- BARAV, *Prìmauté*, in A. BARAV, C. PHILIP, C. BOUTAYEB, *Dictionnaire juridique des Comrnunautés européennes*, Presses Universitaires de France, Paris, 1993
- BARBERA, *La Carta europea dei diritti: una fonte di ri-cognizione?*, in *Dir. Un. Eur.*, 2001
- BARBERIS, *L'Europa del diritto*, Bologna, 2010;
- BAUER, *Das Recht auf eine gute Verwaltung in Europaischen Gemeinschaftsrecht. Inhalt, Anwendungsbereich und Einschränkungs Voraussetzungen des Grundrechts auf eine gute Verwaltung in Artikel 41 der Charta der Grundrechte der Europaischen Union*, Lang, Frankfurt, 2002;
- BEGHIN, *Contraddittorio endoprocedimentale, verifiche a tavolino e diritto di difesa: avvertenze per l'uso (in attesa delle sezioni unite)*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2015

- BERNARDI, *Cinque tappe nel processo di costituzionalizzazione dell'Unione Europea. Note di un penalista*, in Riv. It. Dir. Pubbl. Com., 3-4, 2013
- BERNARDINI, *L'Unione europea ed il Trattato di Lisbona: nuove frontiere per la tutela multilivello*, in www.academia.edu.it
- BIFULCO - CARTABIA - CELOTTO, *Introduzione*, in AA.VV., *L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, a cura di R. BIFULCO - M. CARTABIA - A. CELOTTO, Bologna, 2001
- BIFULCO, art. 41, in AA.VV., *L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, a cura di R. BIFULCO - M. CARTABIA - A. CELOTTO, Bologna, 2001
- BILANCIA, *Ordinamento comunitario e situazioni giuridiche soggettive*, Napoli, 1992
- BIN, *Ordine delle norme e disordine dei concetti (e viceversa). Per una teoria quantistica delle fonti del diritto*, relazione tenuta al Convegno «La sfida della transnazionalizzazione tra teoria delle fonti e dottrine della Costituzione», Enna, 16 maggio 2009 e disponibile su: http://www.robertobin.it/MATERIALI_SEM/teoria%20quantistica.pdf ;
- BRAIBANT, *La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (témoignages et commentaires de)*, Sevil, Paris, 2001
- BUFFONI, *Il rango costituzionale del "giusto procedimento" e l'archetipo del "processo"*, in *Quaderni Costituzionali*, 2/2009
- BULLINGER, *Das Recht auf eine gute Verwaltung nach der Grundrechtscharta der EU*, in *Festschrift für W. Brohm*, 2002, FERRARI BRAVO, DI MAJO, RIZZO, *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, commentata con la giurisprudenza della Corte di Giustizia CE e della Corte europea dei diritti dell'uomo e con i documenti rilevanti*, Giuffré Milano, 2001, PANEBIANCO (sotto la direzione di), *Repertorio della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Annotato con i lavori preparatori e la giurisprudenza delle alte Corti europee e della Corte Costituzionale italiana*, Giuffré, Milano, 2001

- CALIFANO *La costituzione europea e La carta dei diritti fondamentali*, in *Verso la Costituzione europea. Atti dell'incontro di studio (Urbino, 17 giugno 2002)*, Giuffrè, Milano, 2003
- CANCILLA, *Servizi del welfare e diritti sociali nella prospettiva dell'integrazione europea*, Giuffrè, Milano, 2009
- CAPACCIOLI, voce *Accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, I, p. 35ss
- CARDI, voce *Procedimento amministrativo*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXVI, Roma, 1995;
- CARLASSARRE, *Fonti del diritto (diritto costituzionale)*, in *Enciclopedia del diritto*, 1997
- CARTABIA, *Principi inviolabili e integrazione europea*, Milano, 1995
- CARTABIA – CELOTTO, “*La giustizia costituzionale in Italia dopo la Carta di Nizza*”, in *Giur. cost.*, 2002
- CARTEI, *I principi di diritto comunitario*, in Civitarese - Matteucci - Gardini (a cura di), *Dal procedimento amministrativo all'azione amministrativa*, Bologna, 2004;
- CASSETTA, voce *Provvedimento e atto amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. XII, Torino, 1996;
- CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Giuffrè, 2005
- CASSESE, *La signoria comunitaria sul diritto amministrativo*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2002
- CASSESE, *I tribunali di Babele*, Roma, 2009;
- CASSESE, *Il procedimento amministrativo europeo*, in *Il procedimento amministrativo europeo (a cura di) F. BIGNAMI E CASSESE*, *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, *Quaderno 1*, 2004
- CASSESE, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2012, 15
- CASSESE, *Il diritto amministrativo europeo presenta caratteri originali?*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1, 2003
- CASSESE, *Lo spazio giuridico globale*, Roma-Bari 2006;
- CASSESE, *Oltre lo Stato*, Roma-Bari, 2006;

- CASSESE, *Universalità del diritto*, Napoli, Editoriale scientifica, 2008;
- CELOTTO, *una nuova ottica dei “controlimiti” nel trattato costituzionale europeo?*, reperibile in www.forumcostituzionale.it
- CELOTTO - PISTORIO, *L’efficacia giuridica della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea (rassegna giurisprudenziale 2001 – 2004)*, in Giur. It.
- CHITI, *Diritto amministrativo europeo*, Milano 2004
- CHITI, *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 1999
- CHITI, *La Carta europea dei diritti fondamentali: una carta di carattere funzionale?*, in Riv. trim. dir. pubbl., n. 1, 2002,
- COSIO, *I diritti fondamentali nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in Riv. It. Dir. Lav., 2, 2012
- DE SIERVO, *I diritti fondamentali europei e i diritti costituzionali italiani (a proposito della Carta dei diritti fondamentali)*, in G. ZAGREBELSKY (a cura di), *Diritti e Costituzione nell’Unione europea*, Laterza, Roma-Bari, 2003, FAVOREAU, *I garanti dei diritti fondamentali europei*,
- CHITI, *Le forme di azione dell’amministrazione europea*, in *Il procedimento amministrativo europeo (a cura di) F. BIGNAMI E S. CASSESE*, Riv. Trim. Dir. Pubbl., *Quaderno 1*, 2004
- CHITI, *Le relazioni esterne dell’unione e il diritto amministrativo europeo*, in *Giornale Dir. Amm.*, 2016
- CICALA, *Attività di accertamento e contraddittorio amministrativo: verso un nuovo intervento delle sezioni unite*, in *Boll. Trib.*, 2015
- CIVITARESE MATTEUCCI, *La riforma presa sul serio (Formalismo pratico, azione amministrativa ed illegalità utile)*, Giappichelli, 2006
- COGLIANI, *Art. 1 Principi generali dell’attività amministrativa*, in *Commentario alla legge sul procedimento amministrativo (a cura) di S. COGLIANI*, CEDAM, 2007
- COLAVECCHIO, *L’obbligo di provvedere tempestivamente*, G. Giappichelli, Torino, 2013
- COMELLI, *Poteri e atti dell’imposizione tributaria*, Padova, 2012

- COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006
- CORSALE, *Certezza del diritto. I. Profili teorici*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1988, vol. VI
- D'AMATI, *Accertamento tributario (teoria generale)*, in *Nov. Dig. it.*, Appendice A-COD, Torino, 1980
- D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, CEDAM, 2013
- D'IGNAZIO, *Multilevel constitutionalism tra integrazione europea e riforme degli ordinamenti decentrati*, Giuffrè, 2011
- D'IGNAZIO, *Multilevel constitutionalism tra integrazione europea e riforme degli ordinamenti decentrati*, Giuffrè
- DE BENEDETTO, *Il procedimento amministrativo tributario*, in *Dir. Amm.*, 2007, I, 127
- DE MITA, *Il diritto tributario tra diritto comune e principi costituzionali*, in *Jus*
- DE PRETIS, *I principi di diritto amministrativo europeo*, in M. RENNA - E. SAITTA (a cura di), *Studi sui principi di diritto amministrativo*, Milano, 2012
- DEL FEDERICO, *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all'applicazione della CEDU in materia tributaria*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana (a cura) di F. BILANCIA – C. CALIFANO – L. DEL FEDERICO – P. PUOTI*, Giappichelli Editore, Torino, 2014
- DEL FEDERICO, *Poteri ed obblighi del Giudice Tributario. Il diritto all'effettività delle norme armonizzatrici in materia tributaria*, in www.giustizia-tributaria.it
- DEL FEDERICO, *Procedimento tributario*, in [http://www.treccani.it/enciclopedia/procedimento-tributario_\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/procedimento-tributario_(Diritto-on-line)/)
- DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea: contributo alla prospettiva italiana*, Giuffrè Editore, Milano, 2010
- DELLA CANANEA – C. FRANCHINI, *I principi dell'azione amministrativa europea*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2010
- DELLA CANANEA, *L'Unione europea. Un ordinamento composito*, Roma-Bari, 2003;

- DELLA CANANEA, *Diritto Amministrativo Europeo – Principi e Istituti*, in CASSESE (diretto da) *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 2008
- DE SIERVO, *L'ambigua redazione della Carta dei diritti fondamentali nel processo di costituzionalizzazione dell'Unione Europea*, in *Dir. Pubbl.*, 2001, 55.
- DI CIOMMO, *Dignità umana e Stato costituzionale. La dignità umana nel costituzionalismo europeo, nella Costituzione italiana e nelle giurisprudenze europee*, Firenze 2010
- DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, in *Rassegna Tributaria* n. 1 del 2012
- DI PIETRO, *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2 del 2013,
- DI PIETRO, *Introduzione, I principi europei del diritto tributario*, CEDAM, Padova, 2013
- Eine Grundrechte-Charta für die Europäische Union*, in *Deutsches Verwaltungsblatt*, 2000
- EVERLING, *On the Judge-Made Law of the European Community's Courts*, AA.-VV., *Judicial Review in European Union Law. Liber Amicorum in Honor of Lord Slynn of Hadley*, The Hague-London- Boston, 2000
- F GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib* n. 1 di gennaio-febbraio 2003
- FALSITTA, (a cura di), *Commentario breve delle leggi tributarie, Tomo I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del Contribuente*, CEDAM, 2011.
- FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di uguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011
- FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2004
- FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, Padova, Cedam, 2010
- FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 2012
- FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2008
- FALSITTA, *Per un fisco civile*, Giuffrè, Milano 1996

- FALSITTA, *Struttura della fattispecie dell'accertamento nelle imposte riscosse mediante ruoli*, in AA.VV. *Studi sul procedimento tributario*, Milano, 1971
- FALZEA, voce *Accertamento (teoria generale)*, in *Enc. dir.*, vol. I, Milano, 1958
- FANTOZZI, *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, 2013;
- FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003
- FANTOZZI, *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*, in L. PERRONE e C. BERLIRE (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006.
- FANTOZZI, voce *Accertamento tributario, I. Teoria generale*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. I, Roma, 2006;
- FEDELE-A FANTOZZI (a cura di), *Lo Statuto del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2006
- FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto*
- FERNANDEZ MARIN, *La tutela nazionale del contribuente nello scambio di informazioni*, in *Rass. Trib.*, 6, 2014, 1411ss
- FERRARA, *Il procedimento amministrativo visto dal «terzo»*, *Dir. proc. amm.* 2003
- FERRARESE, *Diritto sconfinato. Inventiva giuridica e spazi nel mondo globale*, Laterza, Roma-Bari 2006;
- FERRARI - MONTANARI, *I diritti nel processo di costituzione europea*, in *Dir. Pubbl. Comunit. Europ.*, 2003, 1714 ss
- FRAGOLA, *Nozioni di diritto dell'Unione Europea*, Giuffrè, 2012,
- FRANCHINI, *Giustizia e pienezza della tutela nei confronti della pubblica amministrazione*, in AA.VV., *Il diritto amministrativo oltre i confini*, Milano, 2008.
- FURIA, *L'Unione Europea*, in *Promozione, protezione ed attuazione dei diritti dei minori*, Giappichelli Editore, 2014
- GAFFURI, *Il senso della capacità contributiva*, in L. PERRONE e C. BERLIRE (a cura di)

- GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969,
- GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della pubblica amministrazione*, Riv. it. dir. pubbl. comunit., fasc.3-4, 2005
- GALETTA, "Garanzia linguistica" e diritto amministrativo europeo: fra diritto ad una buona amministrazione e problemi di "cattiva traduzione", in Riv. it. dir. pubbl. com., n. 2, 2005
- GALETTA, Grzeszick, *Kommentar zu Art. 41 Grundrechtecharta*, in STERN, TETTINGER (a cura di), *Europäische Grundrechtecharta, Kölner Gemeinschafts-Kommentar*, Karl Heymanns Verlag, Kolon, 2006,
- GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione fra diritto nazionale e le novità dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Diritti fondamentali e politiche dell'Unione europea dopo Lisbona*, S. CIVITARESE - MATTEUCCI – F. GUARRIELLO – P. PUOTI (a cura di), Maggioli Editore, 2013
- GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione fra diritto Ue e diritto nazionale e le novità dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Diritti fondamentali e politiche dell'Ue dopo Lisbona* (a cura di) S. CIVITARESE MATTEUCCI, GUARRIELLO, PUOTI, Maggioli Editore, 2013
- GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della Pubblica Amministrazione*, in Riv. it. dir. pubbl., n. 3, 2005
- GALETTA, *Il procedimento amministrativo nella scienza del diritto amministrativo in Italia: linee generali di sviluppo e critica di alcune recenti involuzioni*, in *Foro amm, TAR*, 2011
- GALETTA, *Violazione di norme sul procedimento amministrativo e annullabilità del provvedimento*, Giuffrè Editore, 2003
- GALGANO, *La globalizzazione nello specchio del diritto*, Bologna, 2005
- GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2008

- GALLO, *Proprietà e imposizione fiscale*, in Atti del convegno di Lisbona, 8-10 settembre 2009, *Il diritto di proprietà nella giurisprudenza costituzionale. Incontro trilaterale delle Corti costituzionali italiana, spagnola e portoghese*, in www.cortecostituzionale.it
- GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998
- GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib. n. 1* di gennaio-febbraio 2003
- GAMBINO, *Diritti fondamentali e Unione Europea*, in L. MOCCIA, *Diritti fondamentali e Cittadinanza dell'Unione Europea (a cura di)*, Quaderni del Centro Altiero Spinelli, FrancoAngeli, Milano, 2010
- GAMBINO, *Diritti fondamentali e Unione europea: una prospettiva costituzional-comparatistica*, Giuffrè Editore, Milano, 2008
- GARBARINO, *Principio di non discriminazione (Diritto Tributario Comunitario)*, 2008
- GARBARINO, voce *Principio di non discriminazione (diritto tributario comunitario)*, in *Digesto, disc. priv., sez. comm., Agg. IV*, Torino, 2008
- GARDINI, VANDELLI, *Il diritto amministrativo nella giurisprudenza*, Maggioli Editore, 2013,
- GEPPAART, *Judicial Reasoning in the Area of Fiscal Law in the Framework of European Union*, in *Tilburg Foreign Law Review*, 1997
- GIANFORMAGGIO, *Certeza del diritto*, in *Dig. Disc. Priv. , Sez. Civ.*, Torino, 1988
- GIANNINI, *Discorso generale sulla giustizia amministrativa*, in *Riv. dir. proc.*, 1963
- GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano
- GIANNINI, *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1950;
- GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961
- GIORGIANI, *Il rapporto fra la Convenzione europea dei diritti dell'uomo e la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea nel dialogo fra le Corti europee e nazionali: il problema dell'interpretazione dei diritti umani*, in www.diritticomparati.it
- GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1998;

- GIUFFRIDA, *Il <<diritto>> ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012
- GLENDI (a cura di), *La concentrazione della riscossione*, Padova.
- GRABENWARTER, *Die Charta der Grundrechte für die Europäische Union*, in *Deutsches Verwaltungsblatt*, 2001,
- GREGGI, *Dall'interesse fiscale nazionale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2001
- GREGGI, *La rilevanza fiscale della convenzione europea dei diritti dell'uomo: dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione*, in *Riv. dir. fin.*, 2000
- GRIMM, *Il significato della stesura di un catalogo europeo dei diritti fondamentali nell'ottica della critica dell'ipotesi di una Costituzione europea*
- GROSSI, *Globalizzazione, diritto, scienza giuridica*, in *Foro italiano*, 2002;
- GROSSI, *Mitologie giuridiche della modernità*, Milano 2001
- GROSSI, *Pagina introduttiva (ancora sulle fonti del diritto)* in *Quaderni fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno*, Milano 2000
- HOFELD *Some fundamental legal conceptions as applied in Judicial Reasoning*, in *Yale LawJournal*, 1913;
- INGRAO, *Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce del Trattato di Lisbona*, in "Riv. dir. trib." 2010
- IRTI, *Le categorie giuridiche della globalizzazione*, in *Rivista di diritto civile*, 2002;
- ITZCOVICH, *Integrazione giuridica. Un'analisi concettuale*, in *Rivista di diritto pubblico*, 3, 2005
- ITZCOVICH, *Teorie e ideologie del diritto comunitario*, Torino, 2006;
- JELLINEK, *System der subjektiven öffentlichen Rechte*, Tübingen, 1905;

- LA ROSA, *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giust. trib.*, 2008
- LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, p.763
- LA ROSA, voce *Accertamento tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. I, Torino, 1987
- LANCHESTER, *La Carta europea dei diritti fondamentali tra aspirazioni e realtà*, in *Sfera Pubblica e Costituzione europea*, Carocci, Roma, 2002
- LAZZARA, *L'azione amministrativa e il procedimento in cinquant'anni di giurisprudenza costituzionale*, in G. DELLA CANANEA e M. DUGATO (a cura di), *Diritto amministrativo e Corte costituzionale*, Napoli, 2006. ALLEGRETTI, *L'amministrazione dell'attuazione costituzionale alla democrazia partecipativa*, Giuffrè, Milano, 2009,
- LAZZERINI, *Considerazioni sul valore delle spiegazioni relative alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, in *Osservatoriosullefonti*, n. 2/10
- LOGROSCINO, *La cittadinanza dell'Unione: la crisi dei concetti tradizionali*, in *Dir. un. eur.*, 2006
- LONGO, *Valori, principi e costituzione qualche spunto sui meccanismi di positivizzazione delle istanze assiologiche di base*, in "Diritto e Società", 2002/1
- LUCIANI, *La "Costituzione dei diritti" e la "Costituzione dei poteri". Noterelle brevi su un modello interpretativo*
- LUCIANI, *La "Costituzione dei diritti" e la "Costituzione dei poteri". Noterelle brevi su un modello interpretativo ricorrente*, in *Scritti in onore di V. Crisafulli*, II, Cedam, Padova 1985
- LUCIANI, *Positività, metapositività e parapositività dei diritti fondamentali*, in *Scritti in onore di L. CARLASSARE. Il diritto costituzionale come regola e limite al potere*, III, *Dei diritti e dell'eguaglianza*, a cura di G. BRUNELLI-A. PUGIOTTO-P. VERONESI, Napoli 2009
- LUPI, *La matrice amministrativa del diritto tributario: evoluzione della funzione e dei poteri dell'autorità fiscale*, in *Manuale giuridico professionale del diritto tributario*, Ipsoa, Milano, 2001.

- LUPO, “*I controlimiti per la prima volta rivolti verso una sentenza della Corte internazionale di giustizia*”, in *Questione Giustizia* 1/2015
- MACCORMICK, *La sovranità in discussione. Diritto, Stato e nazione nel "commonwealth" europeo*, Bologna 2003; FERRARESE, *Sulla globalizzazione giuridica: una risposta agli scettici*, in *Materiali per una storia della cultura giuridica*, 2004;
- MAHLMANN, *Die Grundrechtscharta der Europäischen Union*, in *Zeitschrift für Europarechtliche Studien*, 2000
- MALFATTI, *I livelli di tutela dei diritti fondamentali nella dimensione europea*, Giappichelli Editore, Torino, 2013
- MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965
- MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 2 del 2012,
- MARCHESELLI, “*Il giusto procedimento tributario*”, *Principi e discipline*, CEDAM, 2012
- MARCHESELLI, *Accertamenti tributario e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Giuffrè Editore, 2010
- MARCHESELLI, *Gli “otto pilastri” del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*”, in *Il Tributo*, 6/2015
- MARCHESSOU, *Profili fiscali del Trattato di Lisbona*, in “*Rass. trib.*”, 2009,
- MARONGIU, *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Cor. Trib.*, n. 6 del 2011
- MARONGIU, *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, Giuffrè, Milano, 2006
- MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione*, Torino, 1995
- MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli Editore, Torino, 2008
- MASSERA, *I principi generali dell'azione amministrativa tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario*, in *Dir. amm.*, fasc.4, 2005

- MATROIANNI, *La tutela dei diritti fondamentali tra diritto comunitario e Costituzioni nazionali*, in Relazione al Convegno Corte di Cassazione “*La tutela dei diritti fondamentali tra Corte costituzionale, Corti europee e giudice nazionale*” - Roma 21 gennaio 2009, pag 25, reperibile www.google.it/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CB4QFjAAAhUKEwihheuonPTAHhXLORQKHagSC9k&url=http%3A%2F%2Fwww.europeannrights.eu%2Fpublic%2Fcommenti%2Frelazione_Prof1._Mastroianni.doc&usg=AFQjCNHyZ5WgWeOUm-1WsCdbxUfuHLGjmw
- MASTROIANNI, *Il contributo della Carta europea alla tutela dei diritti fondamentali nell'ordinamento comunitario*, in Cass. Pen., 2002, 1873
- MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, G. Giappichelli Editore, 2011
- MAZZARESE (a cura di), *Neocostituzionalismo e tutela (sovra)nazionale dei diritti fondamentali*, Torino 2002;
- MELIS - A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in Diritto e Pratica Tributaria, n. 02 del 2013
- MELIS, *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità Europee*, in Rass. Trib., 2000, BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002;
- MENESELLO, *Il Giusto procedimento tributario e le garanzie del contribuente nel diritto tributario europeo*, Ferrara, Università di Ferrara, 2008
- MENGOZZI, *Il diritto comunitario e dell'Unione Europea*, in Tratt. Dir. Comm. E dir. Pubbl. econ. Diretto da F. GALGANO, vol. XV, Padova 1997
- MENGOZZI, *Il diritto della Comunità europea*, in Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia, Padova, 1990
- MERUSI, *Sullo sviluppo giurisprudenziale del diritto amministrativo*, in Legge, giudici, politica. Le esperienze italiana e inglese a confronto, Milano

- MICELI, *I metodi di accertamento*, in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, 2013
- MICELI, *Indebito comunitario e sistema interno*, Giuffrè Editore, Milano, 32
- MOACHETTI, *Quale democrazia fiscale?*, Atti del Convegno tenuto a Treviso il 13 maggio 1994, allegato a *Il Fisco*, 1994,
- MODUGNO, *Fonti del diritto (gerarchia delle)*, in *Enciclopedia del diritto*, 1997
- MOMBAUR, *Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union; Ein Bericht in neun Punkten*, in *DOV*, 2001, 595.
- MONDINI, *El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: de parametro de legitimidad de las normas tributarias a principio general en los procedimientos de aplicación de los tributos?*, in FERNANDÉZ MARIN, F E FORNIELES GIL, A.; *Derecho COMUNITARIO y procedimiento tributario*, ed. Atelier, 2010
- MORBIDELLI, *Il principio di legalità e i c.d. poteri impliciti*, in *Dir. Amm.*
- MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L. PERRONE e C. BERLIRI (a cura di)
- MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988
- MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973
- OCCHIENA, *Diritto di accesso, atti di diritto privato e tutela della riservatezza dopo la legge sulla privacy (il diritto di accesso e la riforma dell'organizzazione della p.a.)*, in *Dir. proc. amm.*, 1998
- OELING DE LOS REYES, *La dignidad de la persona*, Madrid 2010
- ONIDA, *Armonia tra diversi e problemi aperti, La giurisprudenza costituzionale sui rapporti tra ordinamento interno e ordinamento comunitario*, in *Quad. Cost.*, 2003;
- ORSI BATTAGLINI, *Alla ricerca dello Stato di diritto. Per una giustizia non «amministrativa»*, Milano, 2005
- OST, VANDEKERCHOVE, *De la pyramide au réseau? Pour une théorie dialectique du droit*, Bruxelles, 2002; MAZZARESE, *Ragionamento giudiziale e diritti fondamentali. Rilievi logici e epistemologici*, in *Analisi e diritto*, 2002-2003;

- PARLATO, Introduzione generale sull'accertamento e teoria dei metodi, in A. F. URICCHIO (a cura di), *L'accertamento tributario*, Giappichelli Editore, Torino, 2014
- PARODI, *Le fonti del diritto. Linee evolutive*, Giuffrè, 2012
- PATRONI GRIFFI, *Il procedimento amministrativo ieri oggi e domani*, in *federalismi.it, Rivista di Diritto Pubblico Italiano, Comparato, Europeo, Editoriale* – 11 marzo 2015, n. 5/2015
- PATRONI GRIFFI, *Il procedimento amministrativo ieri oggi e domani*, in *Federalismi.it*, 5/2015
- PATRONI GRIFFI, *Il procedimento amministrativo ieri oggi e domani*, in *federalismi.it, Rivista di Diritto Pubblico Italiano, Comparato, Europeo, Editoriale* – 11 marzo 2015, n. 5/2015
- PERFETTI, *Contributo ad una teoria dei pubblici servizi*, Padova, 2001
- PERFETTI, *Contributo ad una teoria dei pubblici servizi*, Padova, 2001
- PERFETTI, *Diritto ad una buona amministrazione, determinazione dell'interesse pubblico ed equità*, in *Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunitario*, 2010
- PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Napoli, 2010
- PERRONE, *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto del contribuente*, in L. PERRONE-C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Edizioni Scientifiche italiane, Napoli, 2006
- PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge procedimentale amministrativa*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007
- PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2013
- PINELLI, *Sulle clausole rafforzative dell'efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000)*, in *Foro it.*, 2001, n. 5
- PISTORIO, *Le discriminazioni a rovescio derivanti dall'applicazione del diritto comunitario*, in www.europeanrights.eu; BRONZINI, *La Carta di Nizza dopo Lisbona: quale ordine*

- «costituzionale» per la protezione multilivello dei diritti fondamentali?, in AA.VV., *L'integrazione attraverso i diritti. L'Europa dopo Lisbona, Atti del I Workshop in Diritto dell'Unione europea e internazionale*, Venezia, Palazzo Ducale, 26-27 marzo 2010, Roma, 2010
- PIRODDI, *Commento all'art. 41*, in POCAR – BARUFFI (a cura di) *Commentario breve ai Trattati dell'Unione Europea*, Padova, 2014
- PIZZETTI, *Efficacia delle norme comunitarie nell'ordinamento italiano*, in M. CAPPELLETTI - A. PIZZORUSSO (a cura di), *L'influenza del diritto europeo sul diritto italiano*, Milano, 1982
- PIZZORUSSO, *Sistematica giuridica e sistema delle fonti del diritto*, in Scritti in onore di LORENZA CARLASARRE, disponibile su:http://www.robertobin.it/MATERIALI_SEM
- POGGIOLI, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, CEDAM, Padova, 2012
- RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2, 2009, 580ss
- RANDAZZO, *Brevi note a margine della sentenza n. 80 del 2011 della corte costituzionale*, in www.giurcost.org
- RAPELLI, *Il diritto ad una buona amministrazione comunitaria*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2004
- REICH, *Competition between legal orders: a new paradigm of EC law?*, in *Common Market LawReview*, 1992
- RESTA, *Demos, Ethnos. Sull'identità dell'Europa* in G. BONACCHI (a cura di) *Una Costituzione senza Stato* ricerca della fondazione Lelio e Lisli Basso - Issopo, il Mulino, 2000
- RIDOLA, *Diritto comparato e diritto costituzionale europeo*, Torino 2010
- ROSSI, *L'atto di accertamento*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, 2013
- ROSSI, *La Carta dei diritti come strumento di costituzionalizzazione dell'ordinamento dell'UE*, in *Quaderni costituzionali*, n. 3, 2002

- RUGGERI E SPADARO, *Dignità dell'uomo e giurisprudenza costituzionale (prime notazioni)*, in *Pol. dir.*, 1991
- RUGGERI, *L'integrazione europea, attraverso i diritti, e il "valore" della Costituzione*, in www.news-eu.org/images/RUGGERI.pdf;
- RUGGERI, *Rapporti tra corte costituzionale e corti europee, bilanciamenti interordinamentali e "controlimiti" mobili, a garanzia dei diritti fondamentali*, in *AIC*, 1/2011
- RUGGERI, *Tradizioni costituzionali comuni e controlimiti, tra teoria delle fonti e teoria dell'interpretazione*, in FALZEA, SPADARO, VENTURA (a cura di), *La Corte costituzionale e le Corti d'Europa*, Giappichelli, Torino, 2003
- S. GAMBINO, *Diritti fondamentali e Unione europea: una prospettiva costituzional-comparatistica*, Giuffrè Editore, Milano,
- SACCHETTO, voce *armonizzazione fiscale* in *enciclopedia giudica Treccani*, Roma, 2000.
- SAGMEISTER, *Die Grundsatznormen in der Europäischen Grundrechtcharta*, Berlin, 2010
- SALMONI, *La Corte costituzionale e la Corte di giustizia delle Comunità europee*, in *Diritto pubblico*, 2002
- SALMONI, *La Corte Costituzionale, la Corte di giustizia CE e la tutela dei diritti fondamentali*, in *La Corte Costituzionale e le Corti d'Europa*, a cura di P. FALZEA, A. SPADARO, L. VENTURA, Torino, 2003
- SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'iva)*, Padova, 1990
- SALVINI, *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in *Dizionario di Diritto Pubblico*, vol. V, Milano, 2006
- SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1959
- SCHMIDT, *Die Grundsätze im Sinne der EU-Grundrechtcharta*, Tübingen, 2010;
- SCHWARZE, *Legal protection by and within the administrative procedure. Some observation on the legal situation in German and European Community law*, in A. MASSERA (a cura di), *Le tutele procedurali. Profili di diritto comparato*, Napoli, 2007

- SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento tributario*, Milano, 2001
- SERIO, *Il principio di buona amministrazione procedurale. Contributo allo studio del buon andamento nel contesto europeo*, Napoli, 2008
- SILVESTRI, *Considerazioni sul valore costituzionale della dignità della persona*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it
- SILVESTRI, *Dal potere ai principi. Libertà ed eguaglianza nel costituzionalismo contemporaneo*, Laterza, Roma-Bari 2009
- SORRENTINO, *Profili costituzionali dell'integrazione comunitaria*, Torino, 1996
- SORRENTINO, *I diritti fondamentali in Europa dopo Lisbona*, in *Corr. Giur.*, 2010
- SPASIANO (a cura di), *Il contributo del diritto amministrativo in 150 anni di Unità d'Italia*, E. S., Napoli, 2012
- TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, CEDAM, Padova, 2012
- TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. Trib.* n. 1 di gennaio-febbraio 2006
- TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Trib.*, 2013
- TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale*, Torino, 2011
- TESAURO, *I diritti fondamentali nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. Inter. Dir. Uomo*, 1992
- TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005
- TETTINGER, *Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union*, in *Neue Juristische Vochenschrift*, 2001
- TIBERI, *La questione dell'adesione della Comunità alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo al vaglio della Corte di giustizia*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Comunit.*, 1997, 437 ss
- TIZZANO, *Ancora sui rapporti tra corti europee: principi comunitari e c.d. controlimiti costituzionali*, in *Dir. Un. Eur.*, 2007

- TORCHIA, *Diritto amministrativo, potere pubblico e società nel terzo millennio o della legittimazione inversa*, in *Il diritto amministrativo oltre i confini*, Milano 2008
- TRIMARCHI, *L'art. 41 della Carta europea dei diritti fondamentali e la disciplina dell'attività amministrativa in Italia*, in *Dir.amm.*, 2011
- URICCHIO, *Statuto del Contribuente*, in *Digesto disc. priv., sez. comm., agg. 11*, Torino, 2003
- VALLATA - SALA, voce *Procedimento amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. XI, Torino, 1996;
- VETTORI, *Diritto privato e ordinamento comunitario*, Giuffrè, 2009
- VETTORI, *Il contratto europeo fra regole e principi*, G. Giappichelli Editore, 2015
- VILLANI, *I diritti fondamentali tra Carta di Nizza, Convenzione europea dei diritti dell'uomo e progetto di costituzione europea*, in *Dir. Un. Europ.*, 2004
- VINCENTI, *Diritti e dignità umana*, Bari-Roma 2009
- VINCENTI, *Diritto senza identità. La crisi delle categorie giuridiche tradizionali*, Roma-Bari 2007;
- VIOLA, *Interpretazione giuridica, diritti umane la nuova scienza giuridica*, in *Ragion Pratica* XXXIV, 2010;
- VIOLA, *La concorrenza fra ordinamenti e il diritto come scelta*, Napoli 2008
- WEBER, *Die Europäische Grundrechtscharta - auf dem Weg zu einer europäischen Verfassung*, in *Neue Juristische Wochenschrift*, 2000,
- WEBER, *Il futuro della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2002, 31 ss.
- ZAGÀ, *L'invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012;
- ZAGREBELSKY, *Diritto per valori, principi o regole? (A proposito della dottrina dei principi di Ronald Dworkin)*, in *L'Ordine giuridico europeo: radici e prospettive*, Quaderni Fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno, 2001; FIORAVANTI, *Il processo costituente europeo*, in "Quaderni fiorentini" XXXI, 2002

ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, Torino, 1992;

ZILLER, *La nuova Costituzione europea*, Il Mulino, Bologna, 2003.

ZITO, *Il diritto ad una buona amministrazione nella carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e nell'ordinamento interno*, in Riv. It. Dir. Pubbl. Com., 2002

ZITO, *Le pretese partecipative del privato nel procedimento amministrativo*, Giuffrè, Milano, 1996

ZOTO, *Globalizzazione*, voce del Digesto pubbl., aggiornamento-2005, Torino 2005;