

Nuovo Statuto del contribuente: effetti del richiamo all'ordinamento dell'Unione europea ed alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo

Roberto D'AMICO

Art. 1 Principi generali

Le disposizioni della presente legge, in attuazione (~~degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione~~) **delle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo** costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, criteri di interpretazione della legislazione tributaria e si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario. Le medesime disposizioni possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.

Art. 1 Principi generali

Articolo 4 - Legge del 09/08/2023 n. 111 - legge delega

Principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente

1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente, di cui alla [legge 27 luglio 2000, n. 212](#), le cui **disposizioni costituiscono principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria**

Art. 1 Principi generali

- 5 maggio 1949, con il Trattato di Londra, viene fondato il Consiglio d'Europa;
- 4 novembre 1950 viene firmata la Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU), entrata in vigore nel 1953;
- 21 gennaio 1959 viene istituita la Corte europea dei diritti dell'uomo, organo giurisdizionale internazionale, istituita dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, per assicurarne l'applicazione ed il rispetto;
- 7 dicembre 2000 la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea viene proclamata ufficialmente a Nizza ed è diventata giuridicamente vincolante con l'entrata in vigore del trattato di Lisbona del 13 dicembre 2009.

Art. 1 Principi generali

art. 117 Costituzione (post riforma legge costituzionale 3 del 2001)

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.**

NUOVO STATUTO DEL CONTRIBUENTE



Art. 1 Principi generali - Primato del diritto dell'Unione (preminenza, supremazia)

(fonte: <https://eur-lex.europa.eu>)

Il principio del primato (definito anche «preminenza» o «supremazia») del diritto dell'Unione europea (Unione) si basa sull'idea che, ove insorga un conflitto tra un aspetto del diritto dell'Unione e un aspetto del diritto di uno Stato membro dell'Unione (diritto nazionale), prevale il diritto dell'Unione. Se così non fosse, gli Stati membri potrebbero semplicemente consentire al loro diritto nazionale di avere la precedenza sul diritto primario o derivato dell'Unione e il perseguimento delle politiche dell'Unione diverrebbe impraticabile.

Il principio del primato del diritto dell'Unione si è sviluppato nel tempo mediante la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea. Non è sancito dai trattati dell'Unione, sebbene al riguardo vi sia una breve [dichiarazione](#) allegata al trattato di Lisbona. Nella sentenza Van Gend en Loos contro Nederlandse Administratie der Belastingen ([Causa 26/62](#)), la Corte ha dichiarato che le leggi adottate dalle istituzioni dell'Unione sono in grado di creare diritti giuridici che possono essere rivendicati da persone fisiche e giuridiche dinanzi ai tribunali degli Stati membri. Pertanto, il diritto dell'Unione ha un'applicabilità diretta.

Nella sentenza Costa contro ENEL ([Causa 6/64](#)), la Corte ha sviluppato ulteriormente il principio dell'applicabilità diretta e ha colto l'idea che gli obiettivi dei trattati sarebbero stati compromessi se il diritto dell'Unione fosse stato subordinato al diritto nazionale. Con il trasferimento di alcuni poteri all'Unione, gli Stati membri hanno limitato i loro diritti sovrani; pertanto, per essere efficaci, le norme dell'Unione devono prevalere su qualsiasi disposizione del diritto nazionale, comprese le costituzioni.

NUOVO STATUTO DEL CONTRIBUENTE



Art. 1 Principi generali - Primato del diritto dell'Unione (preminenza, supremazia)

(fonte: <https://eur-lex.europa.eu>)

Ulteriori esempi di casi in cui la Corte ha affermato il primato del diritto dell'Unione includono:

- Internationale Handelsgesellschaft mbH contro Einfuhr- und Vorratsstelle fur Getreide und Futtermittel ([Causa 11/70](#));
- Amministrazione delle Finanze dello Stato contro Simmenthal SpA ([Causa 106/77](#));
- Marleasing SA contro La Comercial Internacional de Alimentacion SA ([Causa C-106/89](#)).

In questi casi, la Corte ha chiarito che il primato del diritto dell'Unione deve essere applicato a tutti gli atti nazionali, indipendentemente dal fatto che siano stati adottati prima o dopo l'atto dell'Unione in questione. Qualora il diritto dell'Unione prevalga sul diritto nazionale in conflitto, le disposizioni nazionali non vengono automaticamente annullate o invalidate. Tuttavia, le autorità e i tribunali nazionali devono rifiutarsi di applicare tali disposizioni finché sono in vigore le norme imperative dell'Unione.

Il principio del primato è volto quindi a garantire che i cittadini siano tutelati uniformemente dal diritto dell'Unione in tutti i territori dell'Unione stessa.

Art. 1 Principi generali: principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della CEDU

Articolo 51 - Ambito di applicazione

1. 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. Pertanto, i suddetti soggetti rispettano i diritti, osservano i principi e ne promuovono l'applicazione secondo le rispettive competenze e nel rispetto dei limiti delle competenze conferite all'Unione nei trattati.
2. La presente 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 per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti nei trattati.

Art. 1 Principi generali: principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della CEDU

Articolo 41 - Diritto ad una buona amministrazione - Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea

1. Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione.
2. Tale diritto comprende in particolare:
 - a) **il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio;**

Art. 1 Principi generali: principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della CEDU

Articolo 47 - Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale

- Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea

Ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo.

Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni persona ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare.

A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato, qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia.

Art. 1 Principi generali: principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della CEDU

Secondo la giurisprudenza unionale, infatti, anche ai sensi dell'art. 47 della Carta dei diritti UE, *“tra i diritti garantiti dal diritto dell'Unione vi è il rispetto dei diritti della difesa il quale, secondo una giurisprudenza consolidata, costituisce un principio generale del diritto dell'Unione che trova applicazione ogni qualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto che gli arreca pregiudizio. In forza di tale principio 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.”* (CGUE, 16 ottobre 2019, C-189/18).

Art. 1 Principi generali: principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della CEDU

sentenza *Glencore* (CGUE, 16 ottobre 2019, C-189/18), la Corte di Giustizia chiarisce in modo limpido che *“La necessità, ricordata ai punti 39 e 41 della presente sentenza, di poter manifestare utilmente il proprio punto di vista sugli elementi sui quali l’amministrazione intende fondare la sua decisione presuppone che il destinatario di quest’ultima sia messo in condizione di conoscere detti elementi (...) Il principio del rispetto dei diritti della difesa ha così come corollario il diritto di accesso al fascicolo (...) Poiché il destinatario di una decisione che arreca pregiudizio deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata, al fine, in particolare, che l’autorità competente sia messa in grado di tenere utilmente conto di tutti gli elementi pertinenti e che, eventualmente, tale destinatario possa correggere un errore e far valere utilmente tali elementi relativi alla sua situazione personale, l’accesso al fascicolo deve essere autorizzato nel corso del procedimento amministrativo. Quindi, una violazione del diritto di accesso al fascicolo intervenuta durante il procedimento amministrativo non è sanata dal semplice fatto che l’accesso a quest’ultimo è stato reso possibile nel corso del procedimento giurisdizionale relativo ad un eventuale ricorso diretto all’annullamento della decisione contestata.”*

Art. 1 Principi generali: principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della CEDU

articolo 6 - Diritto a un equo processo - CEDU

1. **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 ...
2. Ogni persona accusata di un reato è presunta innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata.
3. In particolare, ogni accusato ha diritto di:
 - (a) essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile e in modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa formulata a suo carico;
 - (b) disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa;
 - (c) difendersi personalmente o avere l'assistenza di un difensore di sua scelta e, se non ha i mezzi per retribuire un difensore, poter essere assistito gratuitamente da un avvocato d'ufficio, quando lo esigono gli interessi della giustizia;
 - (d) esaminare o far esaminare i testimoni a carico e ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a discarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico;
 - (e) farsi assistere gratuitamente da un interprete se non comprende o non parla la lingua usata in udienza.

Art. 1 Principi generali: principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della CEDU

Articolo 49 - Principi della legalità e della proporzionalità dei reati e delle pene

- Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea

1. Nessuno può essere condannato per un'azione o un'omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno o il diritto internazionale. Parimenti, non può essere inflitta una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è stato commesso. **Se, successivamente alla commissione del reato, la legge prevede l'applicazione di una pena più lieve, occorre applicare quest'ultima.**

articolo 7 - Nulla poena sine lege - CEDU

1. Nessuno può essere condannato per una azione o una omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno o internazionale. Parimenti, non può essere inflitta una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è stato commesso.

2. Il presente articolo non ostacolerà il giudizio e la condanna di una persona colpevole di una azione o di una omissione che, al momento in cui è stata commessa, costituiva un crimine secondo i principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili.

Art. 1 Principi generali: principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della CEDU

Articolo 50 - Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato - Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea

Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge.

Art. 1 Principi generali: principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della CEDU

- obbligo del contraddittorio quando vengono applicate sanzioni: legittime le esclusioni indicate nel D.M. del 24/04/2024?
- sanzioni tributarie: equiparazione con sanzioni penali
- sanzioni tributarie: principio di legalità sempre applicabile
- applicabilità del principio «ne bis in idem»
- garanzie del contribuente nel corso del procedimento di indagine tributaria
- diritto a restare in silenzio e a non contribuire in alcun modo alla propria incriminazione

Art. 1 Principi generali: principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della CEDU

Sanzioni tributarie: equiparazione con sanzioni penali

La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha indicato gli elementi, che assieme considerati, attribuiscono alla sanzione (amministrativa tributaria) pecuniaria quel «carattere penale» che le fa rientrare nell'ambito di applicazione della CEDU:

- 1) siano applicabili alla generalità dei cittadini-contribuenti, in caso di inadempimento agli obblighi tributari loro imposti dalla legge;
- 2) non abbiano natura risarcitoria di un danno all'Erario ma carattere afflittivo per la violazione commessa e deterrente rispetto alla commissione di (nuove) violazioni;
- 3) siano stabilite da una norma di carattere generale con finalità afflittive e deterrenti;
- 4) consistano in una somma da pagare di importo «significativo»;

Art. 1 Principi generali: principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della CEDU

Garanzie del contribuente

Nella sentenza RAVON (del 21/02/2008) la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha affermato che le garanzie dell'art. 6 non riguardano soltanto la fase processuale strettamente intesa, ma devono trovare applicazione anche nel corso del procedimento tributario. Nella stessa viene inoltre indicato che *“la natura afflittiva delle sanzioni tributarie, conduce ad un'equiparazione in punto di tutela, tra contribuente ed indagato in un procedimento penale anche nella fase istruttoria che precede il giudizio»*, ovvero i poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria devono essere esercitati in modo da non violare i diritti che spettano al contribuente, ma piuttosto all'interno dell'ambito della Convenzione, nel rispetto dei diritti posti dall'art. 6 CEDU. *“Pena altrimenti l'emersione di un vizio si potrebbe dire originario, rilevabile anche nel successivo processo”*.