

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

**DOTTORATO DI RICERCA IN
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO**

Ciclo XXV

Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2

Settore Scientifico disciplinare: IUS/12

IL GIUDICE TRIBUTARIO COME GIUDICE EUROPEO

Presentata da: Dott.ssa Francesca La Motta

Coordinatore Dottorato

Relatore

Chiar.mo Prof. Adriano Di Pietro

Chiar.mo Prof. Adriano Di Pietro

Esame finale anno 2014

Indice

INTRODUZIONE

IL GIUDICE TRIBUTARIO AI TEMPI DELLA CRISI.....	7
--	----------

CAPITOLO PRIMO

IL GIUDICE TRIBUTARIO IN GERMANIA	13
--	-----------

1. Il giudice tributario tedesco: un giudice togato specializzato	15
2. Morfologia dell'ordinamento processual-tributario tedesco	22
3. Natura del processo tributario tedesco, azioni esperibili	26
4. Rinvio pregiudiziale operato dal giudice tributario tedesco.....	34
5. Necessaria uniformazione nell'interpretazione tributaria: la critica dei giudici tedeschi al grado di democraticità.....	43
6. Rinvio pregiudiziale e Corte Costituzionale tedesca.....	54
7. Evoluzione giurisprudenziale.....	61

CAPITOLO SECONDO

IL GIUDICE TRIBUTARIO IN FRANCIA	67
---	-----------

1. Il giudice tributario francese: il dualismo giudice ordinario-giudice amministrativo.....	69
2. Morfologia dell'ordinamento processual-tributario francese	71

3. Natura del processo tributario francese, azioni esperibili.....	80
4. Rinvio pregiudiziale operato dal giudice tributario francese: dubbi del <i>Conseil d'État</i>	85
5. Necessaria uniformazione nell'interpretazione tributaria: la posizione dei giudici francesi.....	90
6. Rinvio pregiudiziale e Corte Costituzionale francese.....	93
7. <i>Revirements</i> giurisprudenziali	101

CAPITOLO TERZO

IL GIUDICE TRIBUTARIO IN ITALIA109

1. Il giudice tributario italiano: un giudice specializzato non togato.....	111
2. Morfologia dell'ordinamento preprocessual-tributario italiano.....	117
3. Natura del processo tributario italiano, azioni esperibili	120
4. Rinvio pregiudiziale operato dal giudice tributario italiano.....	126
5. Necessaria uniformazione nell'interpretazione tributaria: la posizione dei giudici italiani.....	130
6. Rinvio pregiudiziale e Corte Costituzionale italiana.....	136
7. L'atteggiamento ondivago dei giudici italiani.....	147

CAPITOLO QUARTO

IL GIUDICE TRIBUTARIO E L'UNIONE EUROPEA153

1. Il ruolo dell'interpretazione ed i suoi effetti vincolanti per i giudici nazionali	155
2. L'applicazione uniforme del diritto dell'Unione europea.....	175

3. Ruolo del giudice nazionale e differenze comparate.....	184
4. Il rinvio pregiudiziale in materia tributaria.....	208
5. Uniformazione nell'interpretazione	221
6. L'effettività degli strumenti utilizzati rende autorevole una giurisdizione.....	229
CONCLUSIONI.....	255
BIBLIOGRAFIA	275
SITOGRAFIA.....	310

Introduzione

Il giudice tributario ai tempi della crisi

Stiamo assistendo ad una crisi di fiducia da parte dei cittadini nei confronti sia del prelievo fiscale, inteso come comune dovere di contribuzione, sia dell'Unione europea in quanto tale. Forse oggi più che mai gioverebbe soffermarsi su quelli che sono i principi che la hanno ispirata e con rinnovato vigore, oggi più che mai, si afferma il compito del tributarista europeo.

Io da europeista, credo che si debba far ritrovare una piena fiducia ai cittadini dell'Unione nei confronti dell'Unione stessa se del caso riformandola e rifondandola in senso federale, restituendo al progetto unitario forza e vigore, poiché l'Unione Europea è l'unica speranza che il continente ha per competere contro giganti come Stati Uniti, Cina e Russia, senza diventarne preda.

È proprio nell'alveo di questa riflessione che si inserisce la necessità di riaffermare il compito del tributarista ma soprattutto di un giudice tributario che vesta i panni di giudice europeo. Il tasso di effettività di un sistema giuridico, infatti, dipende per molta parte dall'efficacia dei meccanismi di tutela dei diritti nonché dall'efficacia dei rimedi alla violazione degli obblighi. Posto che tra diritto europeo e diritto tributario vi è ormai una relazione osmotica irrinunciabile, giurisdizione e situazioni soggettive sono il binomio di una formula imprescindibile avvinte l'un l'altra a tal punto che la prima senza la seconda risulterebbe monca, e vice versa.

Il presente lavoro esamina, nel dettaglio il rapporto complementare e funzionalista che si estrinseca nella peculiare bipartizione che vede dal un lato il giudice del contenzioso fiscale nazionale che assume le vesti di "giudice europeo", e dall'altro la Corte di Giustizia che assume i caratteri sempre più marcati di un "giudice tributario sovranazionale". Mutato il ruolo del giudice del contenzioso fiscale in "giudice europeo", emergono nuovi poteri sia dello stesso giudice, che delle parti, per esaminare i quali non è d'uopo prescindere da un'indagine prodromica sui caratteri giurisdizionali di riferimento. Il fine è nello specifico, quello di sondare, con metodo dialettico, la contrapposizione tra i giudici tributari dei singoli ordinamenti, ed i loro punti di incontro, la centralità del tema del diritto processuale tributario ed i nuovi compiti di cui si arricchisce alla luce dell'analisi di convergenze e conflittualità con il giudice dell'Unione. Oggi più che mai il tema risulta di preminente interesse, in quanto si stanno cominciando a raccogliere i frutti della semina, durata ormai quasi sessant'anni, di Unione Europea e si delinea, con contorni ben definiti, una

emancipazione del ruolo del giudice tributario come giudice in grado di dare un contributo determinante all'uniforme applicazione del diritto europeo.

Questo lavoro, tramite un'analisi attenta ed accurata di alcune significative pronunce della Corte di Giustizia ha lo scopo di mettere in evidenza i canoni interpretativi utilizzati sia dal giudice interno che dalla Corte, tenendo presente gli effetti che tali pronunce hanno prodotto nei singoli stati ed in particolare sul ruolo del giudice tributario come "giudice europeo".

Oggi assistiamo, in particolare, ad una vera e propria europeizzazione della produzione giuridica in grado di aprire nuovi spiragli alla tutela del cittadino anche nei confronti dell'amministrazione finanziaria ove l'interazione, per molti aspetti problematica, tra gli organi di giustizia tributaria dei singoli ordinamenti ed il giudice comunitario sono diventate vera e propria fucina di un diritto tributario europeo, nell'ambito del quale a svolgere un ruolo di estrema rilevanza è proprio il giudice interno nel momento in cui le sentenze rappresentano lo strumento più efficace di chiarificazione del diritto comunitario.

L'argomento risulta essere di enorme interesse dato che la comunità europea storicamente nata come comunità economica con il Trattato di Roma del 1957, vede come protagonista l'ambito tributario dove spesso muovendo da questioni squisitamente fiscali, interpretative, sono stati elaborati nel tempo principi dotati di una enorme *vis* espansiva tali da incidere anche altri rami dell'ordinamento¹.

In ambito fiscale, in un'ottica di collaborazione, è cresciuto il numero dei rinvii operati dal giudice nazionale tributario nei confronti del giudice comunitario. Per conoscere la corretta lettura e legittimità dell'atto europeo a contenuto tributario soprattutto sono aumentati i casi in cui il procedimento pregiudiziale è stato utilizzato dalla Corte per coordinare l'uniforme applicazione ad opera dei giudici tributari nazionali. È noto, infatti, che l'armonizzazione fiscale positiva risulta difficilmente praticabile in sede europea, soprattutto in ragione del fatto che per l'adozione di atti finanziari si ha la necessità di procedere all'unanimità.

Nelle sue prime pronunce la Corte di Giustizia, condivideva una concezione essenzialmente economica dell'integrazione comunitaria e dei diritti fondamentali quali riconosciuti e garantiti nelle costituzioni degli stati membri dichiarando di non aver competenze in ordine al rispetto di norme interne. Orientamenti riduttivi ed evidentemente funzionali all'intento della Corte di affermare la propria autonomia dalle corti nazionali, nonché il primato dell'ordinamento comunitario rispetto agli ordinamenti nazionali, sono ciò che è emerso, ma a dire il vero quello che risulta in tutta evidenza dalla disamina è soprattutto un nuovo ruolo attribuibile al giudice tributario nazionale, come giudice europeo. La prudenza della Corte era determinata dal fatto che agli albori non essendo ancora enucleato espressamente il principio del

¹ DI PIETRO A., I principi europei del diritto tributario, Cedam 2014.

primato del diritto comunitario, la protezione dei diritti fondamentali potesse divenire una sorta di cavallo di Troia mediante il quale il diritto comunitario, e l'attività delle istituzioni, potessero essere subordinati alle disposizioni costituzionali o legislative degli stati membri. In un secondo tempo con tre storiche sentenze, *Stauder* 1969, *Internazionale Handelsgesellschaft*, 1970, *Nold* 1974, la Corte mutava radicalmente il proprio orientamento convinta che se il riferimento ai diritti garantiti da costituzioni nazionali poteva essere un fattore di disgregazione per un ordinamento giuridico quale era quello comunitario ancora in fase di formazione, di converso la definizione di un sistema comunitario di tutela dei diritti fondamentali, in grado di incidere anche l'ambito della fiscalità, avrebbe potuto costituire un importante elemento di integrazione e di legittimazione delle istituzioni comuni. Oggi si assiste ad un tendenziale avvicinamento in chiave eurounitaria di alcuni aspetti della normazione e della produzione giurisprudenziale, nell'ambito dei quali merita una particolare attenzione l'esegesi del diritto negli ordinamenti tedesco e francese ed italiano, tenendo presente che vengono prodotti effetti di palmare evidenza in capo al ruolo del giudice del contenzioso fiscale.

Alla luce di quanto espresso risulta evidente il motivo per cui questo studio si concentra sulla figura di un giudice tributario nazionale come giudice "europeo" e contestualmente su alcune sentenze pregiudiziali interpretative che hanno contribuito a dare l'apporto qualitativamente e quantitativamente maggiore all'ordinamento interno tanto da legittimare la dottrina a parlare di *integrazione negativa* del diritto comunitario. Ci si sofferma con particolare interesse sulla validità, sugli effetti del ruolo del giudice tributario nazionale per il quale il diritto processuale tributario si arricchisce sempre di più di spunti comunitari nonostante continuino ad essere presenti ancora alcuni approcci rigidi e nazionalisti privi di un reale respiro europeo nel corso di parte degli studi universitari.

Partendo dalla disamina delle figure dei giudici tributari di Germania, Francia ed Italia, si passa poi ai ruoli che hanno avuto le Corti nazionali nell'applicazione del diritto comunitario, evidenziando come nei vari casi le sentenze si sono affiancate alla preminenza gerarchica della norma europea, non senza reticenze. In un ambito come quello fiscale, nella dialettica continua con il "sistema"² giuridico comunitario, si deve agire nel rispetto delle libertà fondamentali che la dimensione europea impone specie nel momento di attuazione delle istanze finalizzate a combattere evasione ed elusione. Sicuramente uno degli elementi che caratterizzano detto sistema è la circostanza che l'applicazione delle norme comunitarie è attribuita per la parte di gran lunga più

² Nel solco di una tradizione giuridica ormai consolidata, inaugurata dal palermitano Santi Romano, si ritiene che, affinché si possa parlare di un "sistema" giuridico, debba riscontrarsi il concorrere di tre elementi: a) plurisoggettività; b) normazione propria; c) organizzazione (cfr. SANTI ROMANO, *L'ordinamento giuridico*, Sansoni 1946) elementi pacificamente ritenuti presenti nell'odierna articolazione dell'Unione europea.

rilevante alle amministrazioni ed ai giudici tributari nazionali, questi ultimi veri giudici naturali del diritto comunitario. Indubbiamente risulta complesso operare una comparazione tra i diversi sistemi processual-tributari, se non si esaminano le diverse legislazioni. Per altro verso risulta nella stessa misura complessa l'analisi dei rapporti tra fisco e contribuente nei diversi paesi nel momento in cui viene considerata sia la realtà dell'amministrazione tributaria di cui ogni paese è dotato, ma principalmente la realtà dei diversi tipi di contribuenti e dei diversi modi di approcciarsi alla politica ed al fisco nei diversi Stati membri. Imprescindibile elemento è il ruolo svolto dalla giurisprudenza tributaria nel consolidamento del sistema e nella garanzia della sua effettività, com'è tipico di un sistema fondato su divieti ed obblighi, il cui puntuale rispetto è rimesso alla vigilanza ed alla verifica del giudice stesso.

L'osservanza delle norme, in particolare da parte degli Stati membri (esemplare è l'ipotesi degli obblighi di completamento puntuale e corretto a livello nazionale di atti comunitari in principio vincolanti solo nel risultato, come le direttive), e del pari l'osservanza altrettanto puntuale delle sentenze della Corte, sono state pertanto, da sempre, fonte di un forte impegno nel momento dell'attuazione del diritto. Ulteriore conseguenza è stata che gli strumenti per rendere effettive le norme e scoraggiare le violazioni sono stati da sempre al centro dell'attenzione.

Nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia avutasi in questi sessanta anni si riesce con facilità a rilevare un impegno costante, a far vivere quei documenti cartacei che sono i Trattati comunitari, ed a consolidarne la portata nel segno, come sopra accennato, della sintonia con gli ordinamenti degli Stati membri e dell'effettività dell'ordinamento comunitario. Per realizzare tale obiettivo, la Corte ha utilizzato l'intero potenziale consentito dal principio delle competenze di attribuzione e, pur sempre all'interno di quest'ultimo, dalla competenza esclusiva ad essa attribuita dagli Stati membri con particolare riferimento all'interpretazione dei Trattati, già articolo 220 del Trattato CE³.

La riflessione che segue intende far emergere il ruolo che ha avuto il dialogo tra giudici rispetto ai due profili evocati e più in generale rispetto alla gestione del rapporto non sempre facile tra norme interne sia tributarie che processual-tributarie e norme comunitarie.

A tal fine risulta di estremo rilievo analizzare le implicazioni che derivano da pronunce sempre più dettagliate e specifiche tali da lasciare ben poco margine di manovra al giudice tributario nazionale. Il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia è sicuramente uno dei temi che, nello studio e nell'applicazione del diritto processual-tributario, ha suscitato un grande interesse da parte dei teorici e dei pratici, da parte di chi studia il fenomeno comunitario in quanto tale, oltre che da parte di chi confronta i

³ TESAURO, Atti del convegno nazionale Nuovi assetti delle fonti del diritto, a cura di Cataldo Balducci, Caspur 2011. Cfr. inoltre tabella di corrispondenza di cui all'articolo 5 del trattato di Lisbona, in Racc.

rapporti fra l'ordinamento comunitario e quello nazionale, i profili sostanziali e le garanzie giurisdizionali che il diritto comunitario da un lato, e il diritto tributario nazionale dall'altro lato, offrono al singolo. Questo lavoro si prefigge, in chiave critica ed analitica di evidenziare, quindi, se la Corte di giustizia stia ampliando la propria sfera di ingerenza e se in concreto, lasciando da parte ogni aprioristica posizione, essa stia travalicando i propri poteri fino al punto da fare affermare che gradualmente limita il margine di autonomia del singolo giudice interno. Questa tesi non scontata, ma scrupolosamente giustificata nelle sue cause, si caratterizza per l'aver importato, dall'ordinamento comunitario, facendola propria, quella ricca ermeneutica, non priva di contrasti, che aveva connotato il rapporto tra giudice nazionale e giudice comunitario negli anni passati, e che ha prodotto effetti nel modo di interpretare il diritto fiscale interno (si pensi al caso della disapplicazione della norma nazionale in contrasto con il diritto comunitario).

In particolare, la prima parte di questa ricerca, verte sulla disamina dei giudici tributari di Germania, Francia ed Italia, arricchite da brevi *excursus* storici, nonché sull'analisi dei ruoli che hanno avuto le Corti nazionali nell'applicazione del diritto comunitario quando circa venticinque anni fa, la Corte di Giustizia Europea veniva accusata di una eccessiva attività giudiziaria⁴. Si passa poi nel corso della trattazione agli strascichi del dibattito che seguirono nel corso degli anni '90, quando isolati erano i commenti su supposti passi falsi posti in essere dalla Corte, perché celati sotto forma di note a margine o di articoli principalmente dedicati ad altri temi. Si evidenzia inoltre come attualmente il riconoscimento di una prospettiva normativa generale alla Corte sia ormai una nozione assodata⁵ che riflette i suoi effetti soprattutto sul ruolo del giudice tributario interno. La presente analisi tenta quindi di accendere il dibattito sul ruolo del giudice tributario nazionale come giudice europeo non peraltro senza sottolineare il ruolo della Corte nella prassi. Essa punta a valutare nel modo più obiettivo possibile, completo ed attuale, se la Corte di giustizia europea possa essere tacciata di aver oltrepassato la sua originaria funzione, modificando il ruolo del giudice interno⁶, e ciò prendendo in esame rilevanti esempi di *case-law* attinenti all'attivismo della Corte di giustizia e dei giudici tributari alla luce di una preminenza gerarchica della norma europea. Passato in rassegna il "*modus operandi*" dei giudici tributari come giudici europei vengono analizzate le critiche sollevate e trovati argomenti di replica,

⁴ Contributi critici a cura di MAURO CAPPELLETTI "Is the European Court of Justice "Running Wild?", (1987) 12 E.L.Rev. 1987, pp. 4-17.

⁵ HENRI DE WAELE The Role of the European Court of Justice in the Integration Process: A Contemporary and Normative Assessment, n.6 vol.1, Europarecht Hanse Law Review, 2010.

⁶ Nell'ultimo secolo sembra ormai palese essere giunti all'apologia del giudice europeo, sia esso giudice interno o Corte di giustizia cfr. SIR PATRICK NEILL, The European Court of Justice: A Case Study in Judicial Activism, London: European Policy Forum 1995.

stabilendo quale delle diverse argomentazioni sembrano più fondate e veritiere. Nella parte finale di questo contributo vengono infine indicate le modifiche che appaiono auspicabili in una prospettiva *de iure condendo* nell'architettura giudiziale dell'Unione Europea ed in quella interna, con particolare riferimento al ruolo del giudice tributario innanzi all'aumento di consistenza ed autorità delle pronunzie che hanno risvolti comunitari in un contenzioso fiscale di respiro europeo.

CAPITOLO PRIMO

IL GIUDICE TRIBUTARIO IN GERMANIA

1. Il giudice tributario tedesco: un giudice togato specializzato

Risulta utile ai fini di questa trattazione analizzare in chiave comparatistica la figura del giudice tributario, passando in rassegna quelle che sono le peculiarità di codesto giudice in alcuni degli ordinamenti nazionali.

Per motivi di affinità giuridica al sistema Italiano l'analisi verterà sulle figure del giudice tributario in Francia ed in Germania, in quanto paesi continentali che da un lato, sono caratterizzati da una tradizione giuridica affine, quella di *civil law* dell'Europa continentale, e dall'altro si differenziano oltre che per modalità di azione per le specificità del sistema in cui esse sono inserite oltre che per la caratterizzazione che il singolo ordinamento ha voluto dare della natura e dei poteri attribuiti⁷.

La scelta di iniziare la comparazione proprio da un paese come la Germania non risulta casuale. Giuristi e pensatori di matrice tedesca hanno contribuito in modo pregnante alla crescita del pensiero giuridico occidentale⁸, scandendo tappe importanti

⁷ Esiste una definizione in certo senso "classica" dei grandi modelli giuridici degli ordinamenti statali contemporanei, la quale risale al giurista francese DAVID. Secondo questa definizione si sono dati, nel XX secolo, quattro principali tipi o "famiglie" di diritti tra quelli in vigore presso gli Stati esercitanti la sovranità sui diversi popoli e territori del nostro pianeta. La prima "famiglia" comprende innanzitutto gli ordinamenti statali che hanno la loro collocazione geografica nell'Europa continentale-occidentale e condividono la caratteristica comune di derivare, nel loro nucleo centrale, dall'antico diritto romano recepito in quell'area a partire dal Medioevo. I principî cardinali di quel diritto sono stati in buona parte conservati, sia pur attraverso grandi trasformazioni, e sono stati di solito riversati, con larghe varianti, in codici. Si suole chiamare i sistemi giuridici di questi ordinamenti "sistemi di *civil law*", con nome suggerito da studiosi inglesi in funzione di contrasto col diritto del loro paese. Nella famiglia dei sistemi originari di *civil law* si sogliono distinguere una sottofamiglia latina (Francia, Italia, Spagna, Portogallo) da una sottofamiglia germanico-nordica (Germania, Paesi Scandinavi, ecc.). Il modello di *civil law*, attraverso le più varie vicende, ha trovato via via accoglimento anche in paesi quali Scozia (in parte), Turchia, Giappone, Québec, Sudafrica, nonché in tutti gli ordinamenti del continente sudamericano. La seconda grande "famiglia" è quella dei sistemi di *common law*. Vi appartengono gli ordinamenti che si rifanno ai principî giuridici nati nell'Inghilterra medievale e poi progressivamente trasformati e arricchiti nell'ambito di quell'ordinamento nel corso dei secoli. Operano secondo il modello di *common law*, oggi, non solo l'ordinamento della Gran Bretagna, ma anche quello degli Stati Uniti d'America, del Canada anglofono, dell'Australia, della Nuova Zelanda: tutti questi sistemi ovviamente presentano, nel quadro comune del modello, varianti proprie di notevole consistenza. Hanno recepito il modello di *common law*, sebbene solo in parte, anche grandi paesi asiatici quali l'India. Il terzo modello, solo temporaneo, è quello cosiddetto del "diritto sovietico": un modello ispirato ai dettami dell'ideologia marxista e fondato su rigorosi principi di completo collettivismo statalistico. Un quarto modello può ravvisarsi nei sistemi degli Stati che abbracciano la religione islamica. Cfr. DAVID R., I grandi sistemi giuridici contemporanei, *Les grands systèmes de droit contemporains*, Ed. Parigi 1960.

⁸ Il portato giuridico tedesco ha un ampio peso nella cultura occidentale si pensi ai punti dell'approccio metodologico, che negli anni non è più stato messo in discussione fin dalla sua ideazione ad opera di Kelsen, nonché delle idee di ordinamento giuridico e dell'intento programmatico di conseguire una

dell'attuale sistema di *civil law*, motivo per cui la scelta di iniziare la comparazione è giustappunto caduta sulla disamina degli elementi che caratterizzano precipuamente il giudice tedesco. Facilmente si comprenderà, quindi, l'interesse per un paese caratterizzato da questo portato storico culturale, che inevitabilmente ha influito sulla figura del giudice tributario combinandosi con imprescindibili fattori storico politici. In pericolare, il sistema processuale tributario tedesco si caratterizza per delle peculiarità che lo rendono unico.

Il primo degli elementi di estremo interesse è rappresentato dalla figura del giudice tributario che, in ragione della peculiarità della materia fiscale è dotato di competenze tecniche, come del resto in altri ordinamenti, ma la sua precipua differenza risiede nel fatto che si tratta di un vero e proprio giudice togato stabilmente inserito nell'organico giudiziario.

Per diventare giudice tributario in Germania si deve percorrere un *iter* scandito da due tappe. In primo luogo si deve aver superato l'esame di abilitazione alla professione forense e successivamente quello per essere stabilmente inseriti, alla luce della vigente normativa, nell'ordinamento giudiziario, ed è solo con il secondo di questi esami, di stato, che nella Repubblica Federale Tedesca i giuristi ottengono l'idoneità per rivestire il ruolo di giudice del contenzioso fiscale.

In Germania esiste una giurisdizione finanziaria *ad hoc*, ove il giudice tributario è quindi un giurista con specifiche competenze tecniche in materia fiscale. Tale giurisdizione si affianca a quella civile, a quella penale, alla giurisdizione amministrativa nonché alla giurisdizione del lavoro e socio-previdenziale.

Il giudice tributario tedesco è un giudice in composizione collegiale sia a livello regionale che federale, con la peculiarità, degna peraltro di nota, che il tribunale del *Land* è composto da giudici togati in primo grado integrati con membri "laici"⁹.

Si può fare ricorso ad un tribunale fiscale solamente dopo la proposizione di un ricorso in via amministrativa che non abbia avuto un esito proficuo.

Nell'organico tedesco la giurisdizione tributaria è ripartita tra il *Landes-finanzgericht*, ed il *Bundesfinanzhof*.

In particolare il *Landesfinanzgericht*, o più semplicemente *Finanzgericht*, è il Tribunale fiscale regionale, che si caratterizza per essere un vero e proprio giudice di

conoscenza del diritto non influenzata da giudizi di valore. Nei profili di storia della teoria finanziaria ricorrono alcune tassonomie intorno alle quali si raccoglie un ampio consenso e tra le quali ricordiamo dottrina fiscale tedesca di Dietzel, Shaffle e Wagner sostiene che l'unità collettiva dipende da variabili etico-politiche plurigenerazionali, e non può essere valutata correttamente dal getto tornaconto dei singoli. Soltanto lo Stato, quale organismo sovraindividuale, può compiere scelte finanziarie sottomettendo le esigenze dell'efficienza economica all'interesse comune.

⁹ La composizione è integrata da membri laici, ovvero giudici onorari, che non devono essere in possesso della c.d. "idoneità alla carica di giudice" ma siedono nel collegio in qualità di rappresentanti del popolo se dotati di un "intelletto umano sano" il c.d. *Gesunden Menschenverstandes*.

merito di prima istanza. Detta figura è presente in ciascuna articolazione territoriale, in ogni singolo *Land*.

Il *Bundesfinanzhof* è invece la Corte fiscale federale. Essa rappresenta l'organo giurisdizionale tributario a livello centrale. Detta Corte si caratterizza per l'articolazione in sezioni chiamate *Senate*, con diversa competenza *rationae materiae*, essa giudica come una sorta di Corte di Cassazione italiana in quello che potremmo definire un vero e proprio grado di legittimità.

Tuttavia l'instaurazione e l'articolazione di un vero processo è vista solo come *extrema ratio* cui il contribuente potrà avere accesso solo laddove siano stati esperiti infruttuosamente i mezzi deflattivi precontenziosi.

Entrambi i giudici tributari tedeschi, di primo e secondo grado, meritano una più approfondita trattazione, con particolare attenzione per quelle che sono le competenze e le articolazioni interne.

Come detto, il *Finanzgericht* è il giudice tributario del *Land*. Esso può essere definito come un vero e proprio tribunale speciale, con competenza settoriale. Il *Finanzgericht* è, infatti, il tribunale di prima istanza per tutte le controversie finanziarie-legali.

In particolare ai sensi dell'articolo 35 FGO, detto giudice tributario, decide in primo grado su tutte le controversie, per le quali sono ammesse le vie strettamente processuali, in ottemperanza a un rigido sistema di riserva di giurisdizione, sulla base del quale il giudice fiscale tedesco, come stabilito dall'articolo 33 FGO, è competente nelle controversie di diritto pubblico aventi ad oggetto l'imposizione fiscale ed in particolare le controversie proposte contro l'amministrazione fiscale, o le autorità fiscali, sia federali che regionali. Lo stesso articolo 33 FGO sancisce una competenza generale per tutte le controversie di diritto pubblico regolate da leggi fiscali¹⁰.

L'articolo 38 del codice processual-tributario (FGO) traccia invece un articolato quadro della competenza territoriale, secondo il quale il *Finanzgericht* competente territorialmente è in primo luogo quello ove ha sede l'amministrazione o l'autorità fiscale contro cui la doglianza è diretta. Al secondo comma si afferma che in via sussidiaria è altresì competente il tribunale nel cui distretto il ricorrente ha la propria residenza, domicilio o soggiorna abitualmente; in materia doganale e di consegne, competente è il tribunale nella cui zona si verifica il fatto. All'ultimo comma una formula di chiusura sancisce che se il ricorrente non ha residenza, domicilio né un luogo di soggiorno abituale, è competente il tribunale del luogo ove ha sede l'autorità fiscale superiore.

I giudici che compongono il tribunale di primo grado, il *Finanzgericht*, devono decidere sui ricorsi promossi dai cittadini che ritengano di essere stati sottoposti ad una

¹⁰ A tale dettato normativo si affiancano gli ultimi commi dell'articolo 33 FGO che effettuano una elencazione di competenze specifiche in materia di tassazione, rimborsi, misure emesse delle autorità fiscali federali cui si aggiungono monopoli e importazioni, con particolare riferimento all'imposizione di divieti e limitazioni del traffico delle merci sul confine.

tassazione ingiustificata o ad un prelievo illegittimo, sia che si tratti di una imposta, sia che si tratti di una tassa, quand'anche operata dalle autorità doganali.

Come risulta ovvio, i profili sanzionatori nei confronti dell'evasione fiscale non rientrano nelle competenze del Giudice tributario, il quale non può essere considerato la *longa manus* del governo e del ministero delle finanze; essi invece rientrano nei compiti assegnati all'amministrazione finanziaria.

Il giudice tributario tedesco infatti è una figura caratterizzata da indipendenza e terzietà, prerogative proprie di un organo giudicante, ed al contempo si caratterizza per il fatto di essere esso stesso espressione della separazione dei poteri, quindi slegato da eventuali pressioni politiche o amministrative.

Ogni stato federale è responsabile della propria magistratura tributaria¹¹ ; quindi vi è sia una divisione tripartita dei poteri di matrice montesquieuiana¹², sia una divisione di ispirazione federale.

I giudici tributari di primo grado si pronunciano su una congerie di rapporti, in particolare su quelli inerenti controversie tra contribuenti ed amministrazione pubblica finanziaria con riferimento alla tassazione in generale ed agli atti degli uffici finanziari *Finanzämter*¹³, ma anche dell' autorità doganale¹⁴, delle "*Familienkassen*" (casse

¹¹ Attualmente possiamo distinguere i seguenti tribunali federali della repubblica tedesca: il Finanzgericht North Rhine-Westphalia, del Land della Renania-settentrionale-Vestfalia, con Capitale Düsseldorf, ma che ha ben tre tribunali fiscali, uno a Düsseldorf, uno a Cologne, l'altro a Münster. Il Finanzgericht di Baden-Wuerttemberg, con capitale Stoccarda, il Finanzgericht di Bavaria, con capitale Monaco di Baviera, il Finanzgericht Berlin e Brandenburg, la prima è una città Land, la seconda ha come capitale Potsdam, il Finanzgericht di Bremen, con capitale Brema, il Finanzgericht di Hamburg: Amburgo è una città Land, il Finanzgericht di Hesse, in italiano Assia, con capitale Wiesbaden, il Finanzgericht di Lower Saxony, bassa Sassonia con capitale Hannover, il Finanzgericht di Saxony-Anhalt, Sassonia alta, con capital Magdeburgo, il Finanzgericht di Thuringia, Turingia, con capitale Erfurt, il Finanzgericht di Saxony, Sassonia con capitale Dresda il Finanzgericht di Schleswig-Holstein, con capitale Kiel, il Finanzgericht di Rhineland-Palatinato, Renania- Palatinato, con capitale Magonza il Finanzgericht di, con capitale Saarbrücken. Giudice di appello è per tutti il Bundesfinanzhof

¹² Cfr. BOBBIO N., Teoria delle forme di governo nella storia del pensiero politico, Giappichelli 1976, p.147.

¹³ I Finanzämter sono autorità regionali i cui compiti sono fissati nella legge sull'amministrazione finanziaria il c.d. "Gesetz über die Finanzverwaltung" (FVG). Cfr. EIKE ALEXANDER SENGER, Die Reform der Finanzverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland, Springer DE, 2009, ma anche WIESBADEN: Verlag für Sozialwissenschaften. Bieling, H. & Steinhilber, J. 2009.

¹⁴ La Zoll (Behörde) è l'autorità doganale, dotata di una propria "amministrazione daziaria", i cui compiti essenziali hanno rilievo doganale in merito al versamento degli importi, al transito ed alle bolle di accompagnamento, con importanti compiti di sorveglianza sui traffici delle merci internazionali. Essa ha anche un eminente ruolo, sia in Germania che in Austria, per quanto concerne l'emersione del sommerso e lotta al lavoro nero. Cfr. sull'argomento AA.VV., Bucher Gruppe, "Zollbehörde: Guardia Di Finanza, Guardia Civil, Zoll, Küstenwache, Grenzwachtkorps, Schiffahrtspolizei, Eidgenössische Zollverwaltung", General Books 2011.

familiari)¹⁵ e di enti competenti in materia assistenziale e pensionistica¹⁶ come previsto all'articolo 98 della legge sulle entrate fiscali c.d. *Einkommensteuergesetz* (EStG)¹⁷.

La giurisdizione tributaria, come le altre giurisdizioni tedesche, si articola su due gradi di giudizio. Il contribuente che propone ricorso instaura il giudizio ed impugna l'atto innanzi al giudice tributario, citando una delle "autorità fiscali", pubblica amministrazione o altra autorità, mediante la produzione dei documenti necessari per sostenere la propria difesa in giudizio. Come detto, il perseguimento degli evasori non viene annoverato tuttavia tra i compiti dei tribunali finanziari, proprio perché questi non costituiscono un ramo dell'amministrazione finanziaria. Ciascun tribunale si articola in modo indipendente ed è sottomesso solo alla legge, della quale garantisce la pedissequa osservanza ed applicazione.

Il tribunale fiscale superiore è invece articolato in c.d. "Senate", ovvero collegi o sezioni. Ciascun "Senat" è composto da tre giudici togati e, nella trattazione orale, la composizione è integrata da due giudici onorari. Il Senat può decretare che sulle questioni particolarmente semplici e non caratterizzate da complessità decida un giudice togato singolo, come previsto agli articoli 6 e 79a FGO. Il tribunale esamina se il ricorrente ha adempiuto tutte le formalità, e se sussistono i presupposti di fatto e di diritto del giudizio. Esso è dotato di autonomia, terzietà ed indipendenza e nella formulazione del giudizio non è vincolato alle richieste né del ricorrente né dell'autorità fiscale. Il giudice tributario, al fine di pronunciare una corretta decisione,

¹⁵Il "Familienkassen", letteralmente "cassa familiare" è un'autorità fiscale federale tedesca. Oggi ciascun "Familienkassen" ha una matrice prevalentemente assistenziale, e si occupa di servizi pubblici settoriali, di istituti e donazioni di diritto pubblico. Ci sono 8.400 "Familienkassen" decentrate da datori di lavoro pubblici. A livello territoriale affiancano gli uffici territoriali del lavoro e troviamo Landesfamilienkasse, casse di mantenimento, dotate di compiti specifici e singole regolamentazioni. Esse trovano un corrispondente nelle "caisse familiales" francesi.

¹⁶ I c.d. "Deutsche Rentenversicherung Bund" sono gli istituti federali per l'assicurazione pensionistica tedesca. Essi sono istituti di diritto pubblico dotati di un' amministrazione autonoma. Ubicati sull'intero territorio della Repubblica Federale Tedesca, esercitano il precipuo compito di ottemperare a scopi pensionistici, cui si aggiungono anche competenze in materia assistenziale ed indennitaria, tra cui ricordiamo anche la possibilità di assicurare a fini indennitari anche i giovani tra i 16 ed i 25 anni. Cfr. JÜRGEN GENZKE: Finanzsituation 2010 auf der Basis des vorläufigen Rechnungsergebnisses für das Jahr 2009 in "RVaktuell", April 2010.

¹⁷ Detta legge disciplina le "Einkommensteuergesetz" che sono in generale le entrate fiscali della Repubblica Federale Tedesca comprendenti la tassazione dei redditi delle persone fisiche, che costituisce l'entrata più importante del gettito fiscale, la quale spesso si avvale di una ritenuta alla fonte, in un sistema che prevede l'esistenza di sette categorie reddituali a) "redditi agricoli e forestali" di cui agli articoli 13 -14a del codice delle entrate fiscali Einkommensteuergesetz (EStG); b) "redditi di impresa" di cui agli articoli 15 -17 EStG; c) "redditi da lavoro autonomo" di cui all'articolo 18 EStG; d) "redditi da lavoro non-autonomo" (dipendente) di cui all'articolo 19 EStG; e) "redditi di capitale" di cui all'articolo 20 EStG; f) "redditi derivanti da locazioni ed appalti" di cui all'articolo 21 EStG; g) "redditi diversi" di cui all'articolo 22 EStG.

prenderà in esame atti e fatti allegati dalle parti, con particolare attenzione ai “presupposti della pretesa” chiedendo, se del caso, un’ integrazione probatoria.

Agli interessati è garantito il diritto di essere sentiti in giudizio. Infatti, sia i ricorrenti che l’amministrazione pubblica, o altra autorità fiscale convenuta, hanno la possibilità di potersi esprimere su tutti i punti che saranno oggetto della pronuncia giurisprudenziale. Se il ricorrente ha ottemperato a tutte le formalità richieste e viene autorizzato il ricorso, il tribunale fiscale accoglie la richiesta.

Avverso i giudizi del *Finanzgericht*, è ammessa impugnazione presso il tribunale superiore, ed alla luce dell’articolazione in due gradi di giudizio, il ricorso unicamente ammesso è quello al giudice tributario federale, il *Bundesfinanzhof* (BFH). Va peraltro precisato che nel caso in cui non è accolta la richiesta di ricorso, avverso il diniego del *Finanzgericht* si può ricorrere al *Bundesfinanzhof*. Vi è inoltre una possibilità di reclamo parziale al *Bundesfinanzhof* nei confronti di altre tipologie di decisioni del *Finanzgericht*, diverse da quelle che concludono il giudizio di primo grado. Nel Land della Renania-Settentrionale-Vestfalia ci sono tre tribunali fiscali, in Baviera due. Berlino e Brandeburgo invece dal 2007 hanno un tribunale fiscale comune nella città di Cottbus. I tribunali di primo grado competenti in materia tributaria che hanno sedi nelle federazioni rimanenti, complessivamente ammontano a diciotto e sono distribuiti sull’intero territorio della Repubblica federale tedesca. In seguito ad un alleggerimento a favore dei giudici tributari, alcuni tribunali fiscali dispongono di esaminatori c.d. *Sachverhaltsermittlung*, con funzione di arbitri.

Per quanto invece concerne il giudice tributario di appello, il c.d. *Bundesfinanzhof*, ai sensi dell’articolo 36 del codice processual-tributario *Finanzgerichtsordnung* (FGO), esso decide sui ricorsi di appello contro giudizi del tribunale di primo grado e contro decisioni che sono ad esso equiparate, ma anche contro le “altre decisioni” del *Finanzgericht*, del presidente, o corrispondente. In particolare il Tribunale Fiscale Federale, *Bundesfinanzhof*, è uno dei tribunali supremi federali della Germania, come è stabilito al primo comma dell’articolo 95 della *Grundgesetz*¹⁸. Fu istituito nel lontano 1918, durante il Reich tedesco, con il nome di *Reichsfinanzhof*, ed ha la propria sede centrale a Monaco di Baviera, nel Land di Bavaria. Tuttavia l’odierna articolazione risale solo alle consistenti e rilevanti modifiche apportate nel 1950 che lo hanno dotato di una nuova veste e di nuove funzioni.

Il *Bundesfinanzhof* è inoltre competente nella risoluzione dei conflitti di competenza. Esso infatti interviene nelle ipotesi di incertezza sulla competenza con finalità dirimente. Ai sensi dell’articolo 39 del FGO qualora il *Finanzgericht* fosse competente ad esercitare la giurisdizione nel singolo caso ma incontrasse impedimenti “di diritto o

¹⁸ L’art 95 della *Grundgesetz* (GG) recita, al primo comma, infatti che tribunali supremi della repubblica federale tedesca sono il tribunale di giustizia federale, il tribunale amministrativo federale, il tribunale delle finanze federali, il tribunale federale del lavoro ed il tribunale federale sociale.

di fatto” l’intervento del tribunale supremo del *Bundesfinanzhof* avrebbe la funzione di specificare la nuova competenza territoriale. Esso interviene inoltre se vi è un’incertezza sui confini delle circoscrizioni sulle quali il *Finanzgericht* è competente per il singolo caso. Inoltre dirime i conflitti di competenza sia nel caso in cui differenti tribunali di primo grado si siano dichiarati entrambi competenti, sia che si siano dichiarati incompetenti. Ad ogni modo, il tribunale federale del *Bundesfinanzhof*, può essere adito da ciascun interessato alla controversia ma anche da ciascun giudice tributario. Spesso decide senza trattazione orale.

2. Morfologia dell'ordinamento processual-tributario tedesco

Un sistema processuale tributario può essere definito come l'insieme dei soggetti istituzionali pubblici e privati che, attraverso il coordinamento delle normative specifiche e di settore, ha per finalità l'applicazione della legge attraverso un sottosistema: il processo.

Secondo quel pragmatismo che contraddistingue il pensiero tedesco, ogni analisi, sia che si riferisca al sistema nel suo complesso, sia che ne riguardi solo singoli aspetti, quali quelli inerenti il processo tributario, deve considerare almeno tre dimensioni: la correttezza, il tempo e l'efficienza del giudizio. Secondo parte della dottrina tedesca¹⁹, questi tre aspetti spingono in direzioni diverse e, necessariamente, richiedono dei compromessi; nonostante ciò, la limitata capacità di una procedura giudiziaria di essere corretta ed esente da errori deve, comunque, tendere verso il raggiungimento di questi obiettivi. Le misure della correttezza sono, l'imparzialità della corte, il contraddittorio e l'uguaglianza quantomeno tendenziale di trattamento dei ricorrenti. Per quanto riguarda l'aspetto del tempo, va innanzitutto considerato il rapporto tra esso ed il potenziale errore nella decisione. Il ritardo, infatti, può essere causa di difficoltà nel recupero delle somme contestate, ma di contro, una decisione presa in fretta, senza una corretta raccolta e un approfondito esame delle prove, può essere erronea. C'è, poi, l'effetto della decisione tardiva, che consiste nello svuotamento dell'utilità pratica della sentenza stessa. Quanto all'efficienza, il giudizio può essere inteso come funzione delle risorse che si è disposti ad investire nella procedura. La determinazione dell'impiego di risorse più conveniente è una scelta che riguarda sia la parte (o le parti), per il singolo processo, sia la collettività, per l'intero sistema processual-tributario. La qualità del sistema giudiziario, ed in particolare del processo tributario, è un elemento di grande importanza per la crescita economica di un paese, e tra gli elementi determinanti di questa qualità, un ruolo fondamentale è assunto dalla rapidità dei procedimenti tributari nell'ambito del contenzioso fiscale²⁰.

Alla base di tutto, per i tedeschi, sta la Costituzione. La giurisdizione tributaria, infatti, trova il proprio riconoscimento già a livello costituzionale e viene garantita alla stregua di quella civile, penale o amministrativa²¹.

¹⁹ Con particolare riferimento all'approccio metodologico - interpretativo dato da una peculiare lettura del diritto tedesco opera di alcuni giuristi, tra i quali ZUCKERMAN A.A.S., che esprime esaurientemente i concetti sopra esposti nel suo saggio *Justice in Crisis*, Oxford University Press, Oxford 1999 .

²⁰ Concetti esaurientemente espressi da Arcangelo Maria Mezzacapo, cit.

²¹ In particolare l'articolo 92 della *Grundgesetz*, rubricato "Organizzazione della giustizia" (di cui di seguito il testo) recita che il potere giurisdizionale è affidato ai giudici; esso viene esercitato dal

In particolare la repubblica è concepita come stato fiscale ove le entrate rappresentano il mezzo necessario ed imprescindibile di finanziamento ed il dovere di contribuzione rappresenta un interesse pubblico per eccellenza.

È la Costituzione che garantisce in generale la tutela giuridica dei cittadini nei confronti del potere esecutivo e nello specifico del contribuente nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Per quanto concerne l'amministrazione degli organi giudicanti, in genere, i tribunali dei *Länder* sono amministrati dai ministeri della Giustizia dei *Länder*. A livello federale, il ministro della Giustizia è responsabile della Corte federale di cassazione, del Tribunale amministrativo federale e della Corte tributaria federale. Il ministero federale del Lavoro e degli affari sociali è responsabile del Tribunale federale del lavoro e del Tribunale sociale federale.

L'ordinamento giudiziario tedesco si suddivide in giurisdizione ordinaria e speciale. Le giurisdizioni speciali sono i Tribunali amministrativi, i Tribunali tributari, i Tribunali del lavoro e i Tribunali sociali. Inoltre, vi è la giurisdizione costituzionale, che è rappresentata dalla Corte costituzionale federale e dalle Corti costituzionali dei *Länder*. La giurisdizione ordinaria, invece, è a sua volta suddivisa in giurisdizione civile e penale.

I ministri sono altresì incaricati dell'amministrazione delle risorse di bilancio necessarie. L'unica eccezione è rappresentata dalla Corte costituzionale federale, che gode di autonomia organizzativa in qualità di organo costituzionale indipendente. Essa presenta il proprio bilancio, che deve essere approvato.

Nella Costituzione *expressis verbis* risiede il principio del diritto di azione, ed il testo recita le seguenti parole "se qualcuno viene leso nei propri diritti dal potere pubblico può adire le vie giudiziarie. Se non esiste una competenza diversa, sono ammesse le

Tribunale Costituzionale Federale, dai tribunali federali previsti nella presente legge fondamentale e dai tribunali dei Länder "Die rechtsprechende Gewalt ist den Richtern anvertraut; sie wird durch das Bundesverfassungsgericht, durch die in diesem Grundgesetze vorgesehenen Bundesgerichte und durch die Gerichte der Länder ausgeübt". L'articolo seguente invece, rubricato Corti supreme della Federazione, camera comune recita che 1. Per la giurisdizione ordinaria, amministrativa, finanziaria, del lavoro e sociale, la Federazione istituisce quali Corti supreme la Corte federale di Giustizia, il Tribunale Amministrativo Federale, la Corte Finanziaria Federale, il Tribunale Federale del Lavoro e il Tribunale Sociale Federale. 2. Sulla nomina dei giudici di questi tribunali decide il ministro federale competente per la materia corrispondente, di concerto con una Commissione per la scelta dei giudici, composta dai ministri dei Länder competenti per la materia stessa e di un pari numero di membri eletti dal Bundestag 3. Per assicurare l'unitarietà della giurisprudenza deve essere costituita una camera comune dei tribunali menzionati nel rimo comma. Una legge federale disciplina i particolari, di seguito il testo: *Grundgesetz* Artikel 95 [Oberste Behörden der Rechtsprechung] - 1. Für die Gebiete der ordentlichen, der Verwaltungs-, der Finanz-, der Arbeits- und der Sozialgerichtsbarkeit errichtet der Bund als oberste Gerichtshöfe den Bundesgerichtshof, das Bundesverwaltungsgericht, den Bundesfinanzhof, das Bundesarbeitsgericht und das Bundessozialgericht. 2. Über die Berufung der Richter dieser Gerichte entscheidet der für das jeweilige Sachgebiet zuständige Bundesminister gemeinsam mit einem Richterwahlausschuß, der aus den für das jeweilige Sachgebiet zuständigen inistern der Länder und einer gleichen Anzahl von Mitgliedern besteht, die vom Bundestage gewählt werden 3- Zur Wahrung er Einheitlichkeit der Rechtsprechung ist ein Gemeinsamer Senat der in Absatz 1 genannten Gerichte zu bilden. Das Nähere egelt ein Bundesgesetz.

vie ordinarie. Il contribuente tedesco, che si senta leso può opporsi alla pubblica amministrazione esercitando il proprio diritto di petizione”²². Ha facoltà di agire il debitore principale dell'imposta, o un terzo cui è intimato di pagare l'imposta, per esempio nel caso di un debitore obbligato in solido. Per far questo il contribuente ha due possibili strade da intraprendere. La prima è una via cd. informale – stragiudiziale, che si caratterizza appunto per essere scevra dalle rigide formalità processuali. La seconda invece è uno specifico procedimento formale²³.

La giurisdizione tributaria in Germania, come precedentemente accennato è esercitata in via esclusiva da giudici speciali in parte togati ed in parte onorari²⁴.

L'azione presso l'autorità giudiziaria competente in materia di tributi presuppone di regola l'esperimento infruttuoso di una procedura extragiudiziale (c.d. procedura di ricorso). E le procedure per tali azioni sono regolate dall'A.O., il Codice tributario generale, (Abgabenordnung – AO).

Caratteristica peculiare del sistema tributario tedesco è che esso è caratterizzato dalla contestuale presenza non di un solo “codice tributario”, ma di una moltitudine di branche settoriali tributarie ove ciascuna ha una propria dettagliata normazione, raccolta in un apposito codice.

L'Abgabenordnung, è il codice tributario generale, che raccoglie la legge sostanziale e la normazione procedimentale amministrativa in materia tributaria. In particolare, il codice tributario tedesco attualmente vigente, che trova l'odierna formulazione nell'Abgabenordnung, è il frutto del recepimento in essa dell'R.A.O. (Reichsabgabenordnung – RAO) del 1919. Esso regola essenzialmente la definizione della parte generale del diritto tributario, vale a dire il complesso di norme dirette a definire e regolare gli istituti e le categorie giuridiche di portata generale, idonee cioè a valere per ogni tributo (ed in specie le regole di carattere procedimentale). In tal modo il codice tributario viene destinato a contenere una vera e propria legge generale del diritto tributario²⁵. Il diritto processuale tributario in senso stretto è invece regolato dal

²²*Grundgesetz* Artikel 19, 4 [Allgemeingültigkeit von Einschränkungen bei Grundrechten] (...) 4. Wird jemand durch die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt, so steht ihm der Rechtsweg offen. Soweit eine andere Zuständigkeit nicht begründet ist, ist der ordentliche Rechtsweg gegeben. Artikel 10 Abs. 2 Satz 2 bleibt unberührt.

²³Cfr. K. TIPKE E S. LONG, *Stenerrecht*, Colonia, 2004, pag. 720

²⁴Cfr. R. VAN GROLL, *La tutela Giurisdizionale ed extragiudiziale del contribuente in Germania*, relazione al convegno dell'Università di Bologna, 1994.

²⁵Come affermato da BORIA P. ne “Il sistema tributario” 2008, si tratta di un modello di codice tributario che ricorre tipicamente in Germania ed in Spagna e che è stato ripreso quasi pedissequamente in molti paesi sudamericani con particolare attenzione alla razionalità dell'impianto normativo, con chiari pregi, attraverso la scarnificazione delle singole leggi di imposta, evidentemente limitate alla definizione delle parti essenziali del tributo, (presupposto, soggetti passivi, base imponibile e imposta) ove sono tracciate solo le linee essenziali delle norme di carattere procedimentale, come anche osservato da BOZZA, ne “I principi e la tutela del contribuente nell'Abgabernordnung e le esperienze pratiche”, in *Riv. Dir. Tributario*, 2001, I, 505 ss, ma

Finanzgerichtsordnung, che è il Codice di “Procedura della Giustizia tributaria”, il quale disciplina in materia dettagliata gli aspetti del processo e le competenze del giudice tributario tedesco. Esso si articola in quattro parti rubricate rispettivamente: “costituzione del tribunale” (articoli 1-39), “procedimento” (articoli 40-134), “spese ed esecuzione” (articoli 135-154), “norme transitorie e finali”(articoli155-184).

Come in esso disciplinato, i tribunali fiscali possono essere aditi solamente dopo la proposizione di un ricorso in via amministrativa, il c.d. Einspruch, inutilmente istruito. Per quanto invece concerne singole tasse, tributi ed imposte, ciascuna di esse è codificata in una branca separata del diritto tributario. In tal modo si punta alla settorializzazione ed alla specializzazione per tributi ²⁶.

Le singole normazioni tributarie godono di propria autonomia e sono completate da regolamenti, i c.d. Rechtsverordnungen. Si tratta di una normazione di secondo livello, emanata dal governo sulla base di un potere ad esso delegato dal parlamento.

All'interno della gerarchia delle fonti normative, detti Regolamenti sono posti al di sotto degli atti parlamentari. Hanno comunque la natura di leggi, ed hanno effetto vincolante sul contribuente, le autorità fiscali, ed i giudici tributari.

L'articolo 19 comma3 della Costituzione regolamenta tale tutela specificando che per le questioni fiscali, si rende superfluo il ricorso alla magistratura ordinaria²⁷. Oltre a questa garanzia delle vie giudiziarie l'articolo19 comma4. prevede al contempo i più importanti elementi per la concreta attuazione della tutela giuridica, fra i quali primeggia il principio della garanzia del diritto individuale: si può cioè invocare il giudice solamente alla fine della tutela giuridica di tipo amministrativo; necessario presupposto è inoltre che l'intervento faccia valere la violazione di diritti personali.

Il comportamento dell'amministrazione, ovvero il modo in cui essa si contrappone al contribuente, determina il tipo di tutela giuridica da ricercare. L'interessato, comunque, può difendersi solo se l'autorità finanziaria si attiva nei suoi confronti applicando uno specifico contenuto normativo. Assume particolare importanza l'azione o l'omissione delle autorità finanziarie nel quadro dell'ordinamento tributario cioè nelle forme di atto amministrativo.

precedentemente anche da da VANONI E., ne “L'esperienza della codificazione tributaria in Germania”, in Riv. Dir. Finanziario, 1938, I, 361 ss.

²⁶ A titolo meramente esemplificativo si possono citare il codice in materia di imposte sui beni immobili (Grundsteuergesetz), il codice in materia di imposte sul reddito (Einkommensteuergesetz), il codice in materia di tassazione delle Società per azioni (Körperschaftsteuergesetz). Per una più dettagliata disamina dell'argomento Cfr. AMANN R. - BRICKER M.P., “German Tax Guide”, Kluwer Law international, The Hague, 2001.

²⁷Cit.

3. Natura del processo tributario tedesco, azioni esperibili

Nell'ordinamento pubblicistico tedesco un ruolo preminente che si eleva per autorità, ed importanza sugli altri, è rivestito dall'atto amministrativo che nella materia tributaria è il mezzo con cui di norma l'Amministrazione finanziaria si contrappone al cittadino e, quindi, il principale strumento di attuazione giuridica del diritto tributario²⁸.

La tutela giuridica in materia fiscale viene attuata a seconda della tipologia che con la quale si caratterizza l'atto amministrativo. In particolare, il modo con cui questa viene attuata dipende dal fatto che un atto amministrativo sia stato emanato, o debba esserlo, e dal contenuto predeterminato che ha o deve avere. L'atto amministrativo nel sistema tedesco viene definito come qualunque disposizione, deliberazione o altra misura sovrana che una Autorità adotta nella regolamentazione di una singola fattispecie nel campo del diritto pubblico e che è volta all'immediata efficacia giuridica verso l'esterno.

Il processo tedesco potrebbe definirsi a prevalenza impugnatoria, dal momento che in esso vi è la possibilità di esperire un'azione di impugnazione la cui domanda verte sull'annullamento dell'atto. Ad essa si affianca inoltre un tipo di impugnazione finalizzata alla riforma ed alla revisione.

Prima di approfondire le due tipologie di azioni, occorrono delle precisazioni in merito all'atto amministrativo oggetto dell'impugnazione stessa.

Più precisamente, contestualizzando questa definizione in ambito tributario, si può definire atto dell'Amministrazione finanziaria, quell'atto amministrativo che viene emanato per disciplinare sia i tributi che le prestazioni accessorie nel quadro di un rapporto tributario.

Il principale atto amministrativo finanziario è l'atto di imposizione *der stenerfestsetzung* che è l'atto attraverso il quale il fisco stabilisce, solitamente in base ad una dichiarazione d'imposta, in forma scritta ed in maniera vincolante chi deve, quanto e quale imposte²⁹.

L'elemento che lo caratterizza, sta nella determinazione dell'imposta, cioè in primo luogo nell'individuazione dell'esistenza di un debito e nella quantificazione del suo ammontare, individuando la figura del debitore su cui grava la prestazione pecuniaria.

²⁸D. BIRK, *Diritto tributario Tedesco* (a cura di E. De Mita) Milano, 2006 pagg. 1450; Id., *Lineamenti del procedimento tributario nella Repubblica tedesca*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996 I pag. 1027;

²⁹cfr. D BIRK, *Diritto tributario Tedesco* (a cura di E. De Mita) cit.

Questa operazione ha luogo sia attraverso controlli individuali, siano essi controlli a campione che controlli su singole operazioni contabili.

L'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di deliberare sotto forma di atto amministrativo sottoposto a controllo. Il sistema si caratterizza per una stretta riserva di legge e comporta che l'Autorità fiscale, nel determinare o aumentare le tasse deve farlo in misura conforme alle leggi. Da ciò deriva la impossibilità di conciliazione tra fisco e contribuente, stante che l'atto di imposizione è il risultato dell'applicazione stessa di una o più leggi.

La parte dispositiva di tale atto amministrativo fiscale, consiste nell'accertamento del debito e del debitore fiscale e dipende molto per quanto concernono i suoi esiti dal tenore della decisione. Si caratterizza per la presenza dell'intimazione ad adempiere, un formale ordine di pagare che costituisce la condizione indispensabile per dare esecutività all'atto.

La sede giudiziale contenziosa rappresenta *l'extrema ratio*. Si può infatti pervenire ad un contenzioso solo se il risultato del calcolo è errato. Va comunque puntualizzato che le singole valutazioni parziali ed i calcoli contabili che conducono al risultato non sono impugnabili separatamente prescindendo dal complessivo risultato contabile.

Una particolarità del diritto tributario tedesco è quella di regolare, sostanzialmente e proceduralmente, il processo decisorio di svariati casi tributari nel rispetto di specifiche condizioni. Infatti, spesso, nel procedimento di accertamento, la legge prescrive all'Amministrazione di applicare l'imposta ad un complesso di fatti, tramite provvedimenti tra loro collegati.

Il ricorso può essere deciso solo se sussistono i cd. Presupposti per la decisione materiale. L'autorità finanziaria competente deve esaminare d'ufficio l'ammissibilità secondo il paragrafo 358 AO, e, qualora questa mancasse, rigettare il ricorso come non ammissibile.

Il ricorso è legittimo secondo il paragrafo 347 cap.1 n.1 AO nelle questioni impositive. Inoltre va aggiunto che secondo il paragrafo 347 cap. 3 AO, le prescrizioni in merito al ricorso, non sono utilizzabili per le procedure penali e le sanzioni pecuniarie.

Il ricorso non è legittimo contro decisioni su ricorsi. Queste rappresentano atti amministrativi in questioni impositive però per esse il contribuente può proporre azione presso l'autorità giudiziaria competente in materia di tributi. Una altra modalità è rappresentata dal caso in cui dietro l'emanazione di un atto amministrativo, quale per esempio la dilazione, non sia intervenuta una decisione entro un termine ragionevole. Anche in questo caso il contribuente deve intentare una azione giurisdizionale di contestazione o di condanna ad adempiere c.d. azione contro l'inerzia disciplinata al paragrafo 46 FGO. Poiché ai tribunali spetta solo una competenza limitata di verifica, mentre l'autorità finanziaria riesamina l'atto amministrativo nella sua interezza più che secondo la conformità al diritto, secondo la conformità allo scopo.

Inoltre non è legittimo, secondo il paragrafo 348 AO il ricorso contro atti amministrativi delle autorità finanziarie superiori federali o dei *lander*, salvo quando una legge preveda la procedura di ricorso, e secondo il paragrafo 348 n. 4 AO contro le decisioni delle commissioni per l'ammissibilità e le commissioni di verifica dell' OFD, in questioni che riguardano la consulenza fiscale.

Alla proposizione del ricorso è legittimato colui che dimostra di averne interesse (paragrafo 350 AO). La facoltà di proporre ricorso tuttavia si ha sia quando il ricorrente può far valere la violazione di un diritto, ma non solo. È infatti sufficiente anche il pregiudizio di interessi giuridicamente tutelati, lesi da un uso inopportuno della discrezionalità. Il contribuente deve essere gravato dal tenore dell'atto amministrativo. Una imposizione gravosa riguardante semplicemente la motivazione è irrilevante. Non sussiste "gravosità" quindi quando l'imposta è stata liquidata con importi bassi, o particolarmente irrisori.

Se invece riguarda i principi dell'imposizione invece si tratta di imposizione gravosa.

Il ricorso va presentato per iscritto oppure può essere illustrato oralmente (paragrafo 357 cap.1 p.1 AO). Naturalmente va indicato l'atto contro il quale il ricorso è presentato.

Di regola il termine per ricorrere è di un mese, decorrente dalla notifica dell'atto amministrativo ai sensi del paragrafo 122 AO.

Nel caso di atti amministrativi scritti il termine decorre solo se vi è un regolare avvertimento relativo ai mezzi di impugnazione (paragrafo 356 cap. 1 AO). Dopo la decorrenza di un anno la presentazione non è più possibile. Nessun termine vale per il ricorso avverso l'inerzia secondo il paragrafo 347 cap.1 p.23 AO. Il contribuente può anche chiedere una remissione in termini laddove sia stato ostacolato, senza colpa, nel rispettare i termini (per esempio anche per una assenza dovuta a vacanze).

Particolare attenzione merita il peculiare trattamento fiscale riservato alla società di persone, particolarmente diffuse in Germania cui si applica una disciplina *sui generis* che vede la contestuale applicazione sia dell'imposta sulle persone fisiche che di quella sulle persone giuridiche.

La legislazione in questo caso prescrive, come avviene anche in Italia, che in primo luogo sia valutata l'attività societaria senza badare alla sua natura, come fosse una comune società di capitali. Al contempo i soci, persone fisiche, vengono considerati debitori dell'imposta sul reddito. Così le entrate e le uscite risultano solo in capo alla società ed il corrispondente risultato d'esercizio, utile e perdita, riguarda la società.

Un accertamento ne individuerà la natura ed il conseguente atto amministrativo è vincolante per tutti e da questo si deducono i redditi spettanti ai soci. Questi ultimi non sono soggetti ad impugnazione dei singoli soci.

La tutela giuridica è già assicurata nel primo provvedimento, quello principale, e non nel provvedimento derivato dipendente dal primo.

Al procedimento di accertamento è di norma collegato anche in Germania, un procedimento di impugnazione di natura precontenziosa, che in modo simile, ma più semplice, di un procedimento giudiziario, permette un esame, esente di gravami fiscali, dell'atto amministrativo tributario sotto l'aspetto del merito e della legittimità³⁰.

Questo tipo di impugnazione, simile al nostro sistema dell'autotutela a prescindere dell'inerzia della amministrazione, può essere instaurato, entro determinati termini, trascorsi i quali gli atti amministrativi consolidano la loro efficacia.

Fondamentalmente comunque, il contenzioso giudiziario è ammesso soltanto quando l'azione di opposizione extra giudiziaria sia rimasta infruttuosa.

Uno dei più tipici modi di contestazione è il ricorso gerarchico, rimedio accordato soprattutto in quei settori di diritto tributario nei quali il Legislatore ha lasciato all'amministrazione finanziaria un ambito di discrezionalità più o meno ampio, come il rifiuto di misure equitative o la remissione d'imposta.

Sul reclamo decide l'autorità immediatamente superiore a quella che ha emanato l'atto *de quo*, ma se non è stata data risposta in un termine ragionevole, allora è ammesso il ricorso contro l'inerzia dell'Amministrazione.

In osservanza dell'articolo 19 comma 4³¹, che garantisce una tutela giuridica per quanto possibile completa ed efficace, anche il diritto tributario tedesco ha cura che all'opponente possa essere concessa tutela giuridica transitoria, nel rispetto di precise condizioni, e ciò attraverso la sospensione dell'esecuzione o attraverso l'ordine provvisorio. A differenza di quanto avviene in Italia, il ricorso non sospende l'esecutività dell'atto amministrativo finanziario e ciò per non far venir meno allo Stato i mezzi finanziari necessari per lo svolgimento dei suoi compiti.

Per evitare ingiustizie ed iniquità, al paragrafo 69 della *Finanzgerichtsordnung* così come al paragrafo 361 AO, si dà la possibilità di sospendere l'esecuzione di un atto contestato, se laddove l'esecuzione stessa non sia già iniziata, o di interromperla ove iniziata³².

³⁰cfr. D. BIRK, Diritto tributario Tedesco (a cura di E. De Mita) cit.

³¹Op.Cit.

³²Cfr. il paragrafo 69 del *Finanzgerichtsordnung* - [legge sull'ordinamento dei tribunali fiscali] - il cui contenuto viene anche ripreso al par. 361 AO. Finanzgericht§ 69 - 1. Durch Erhebung der Klage wird die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts vorbehaltlich des Absatzes 5 nicht gehemmt, insbesondere die Erhebung einer Abgabe nicht aufgehalten. Entsprechendes gilt bei Anfechtung von Grundlagenbescheiden für die darauf beruhenden Folgebescheide. 2. Die zuständige Finanzbehörde kann die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen. Auf Antrag soll die Aussetzung erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Die Aussetzung kann von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden. Soweit die Vollziehung eines Grundlagenbescheides ausgesetzt wird, ist auch die Vollziehung eines Folgebescheides auszusetzen. Der Erlass eines Folgebescheides bleibt zulässig. Über eine Sicherheitsleistung ist bei der Aussetzung eines Folgebescheides zu entscheiden, es sei denn, dass bei der Aussetzung der Vollziehung des Grundlagenbescheides die Sicherheitsleistung ausdrücklich

I presupposti per ottenere la sospensione sono tre, ovvero, l'esistenza di seri dubbi sulla legittimità dell'atto contestato; la possibilità che l'esecuzione comporti per l'interessato un pregiudizio non giustificato dai superiori interessi pubblici; la prestazione di un'adeguata garanzia.

Competente è, in primo luogo, l'autorità che ha emesso l'atto contestato ed anche le autorità chiamate a rispondere delle doglianze.

L'ordine provvisorio presuppone, come elemento prodromico, che un atto amministrativo sia stato impugnato. Va puntualizzato che si tratta anche in questo caso di un provvedimento di natura provvisoria, può essere ottenuto quando sussiste il pericolo che senza una simile misura di tutela temporanea l'attuazione del diritto possa essere frustrata e resa essenzialmente più difficile.

Ma passiamo ora alla tutela giuridica in sede giudiziaria, quella alla quale possono fare ricorso i contribuenti tedeschi e che si caratterizza per l'esistenza di due istanze solamente.

È da rilevare che in primo grado non sussista l'obbligo per le parti di farsi rappresentare da un avvocato, anche se l'amministrazione finanziaria deve essere sempre rappresentata da funzionari o impiegati, che possiedano l'abilitazione all'ufficio di giudice, che abbiano cioè superato il secondo esame di Stato.

ausgeschlossen worden ist. Ist der Verwaltungsakt schon vollzogen, tritt an die Stelle der Aussetzung der Vollziehung die Aufhebung der Vollziehung. Bei Steuerbescheiden sind die Aussetzung und die Aufhebung der Vollziehung auf die festgesetzte Steuer, vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, um die anzurechnende Körperschaftsteuer und um die festgesetzten Vorauszahlungen, beschränkt; dies gilt nicht, wenn die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung zur Abwendung wesentlicher Nachteile nötig erscheint.

3. Auf Antrag kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen; Absatz 2 Satz 2 bis 6 und § 100 Abs. 2 Satz 2 gelten sinngemäß. Der Antrag kann schon vor Erhebung der Klage gestellt werden. Ist der Verwaltungsakt im Zeitpunkt der Entscheidung schon vollzogen, kann das Gericht ganz oder teilweise die Aufhebung der Vollziehung, auch gegen Sicherheit, anordnen. Absatz 2 Satz 8 gilt entsprechend. In dringenden Fällen kann der Vorsitzende entscheiden. 4. Der Antrag nach Absatz 3 ist nur zulässig, wenn die Behörde einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ganz oder zum Teil abgelehnt hat. Das gilt nicht, wenn. I. die Finanzbehörde über den Antrag ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden hat oder II. eine Vollstreckung droht. 5. Durch Erhebung der Klage gegen die Untersagung des Gewerbebetriebes oder der Berufsausübung wird die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts gehemmt. Die Behörde, die den Verwaltungsakt erlassen hat, kann die hemmende Wirkung durch besondere Anordnung ganz oder zum Teil beseitigen, wenn sie es im öffentlichen Interesse für geboten hält; sie hat das öffentliche Interesse schriftlich zu begründen. Auf Antrag kann das Gericht der Hauptsache die hemmende Wirkung wiederherstellen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen. In dringenden Fällen kann der Vorsitzende entscheiden. 6. Das Gericht der Hauptsache kann Beschlüsse über Anträge nach den Absätzen 3 und 5 Satz 3 jederzeit ändern oder aufheben. Jeder Beteiligte kann die Änderung oder Aufhebung wegen veränderter oder im ursprünglichen Verfahren ohne Verschulden nicht geltend gemachter Umstände beantragen. 7. Lehnt die Behörde die Aussetzung der Vollziehung ab, kann das Gericht nur nach den Absätzen 3 und 5 Satz 3 angerufen werden.

Sebbene solo una piccola parte delle controversie fra contribuenti ed ufficio finanziario vengano portate davanti al giudice, l'azione dinanzi al Giudice tributario costituisce il punto nodale della tutela giuridica.

Come si è già avuto modo di dire, l'Autorità finanziaria fa di tutto per evitare il ricorso al giudice tributario, utilizzando come strumento deflattivo la sede precontenziosa, ottenendo in tal modo di evitare la fase giudiziaria, nella maggior parte dei casi. Da ciò consegue che poche sono ben poche le sentenze che vengono risolte in sede giudiziaria e che trovano argomenti idonei ad accogliere i ricorsi.

Un dato più che altro interessante o che pochi sono gli avvocati tributaristi proprio perché scarsa è la richiesta di prestazione, ma a tale situazione fa da contraltare il massiccio impiego degli esperti nella materia tributaria nell'organico dell'Amministrazione, essi infatti sono da questa enormemente ricercati.

L'iniziativa dell'azione si ha con impulso di parte, in particolare, per il singolo processo tributario essa spetta all'interessato, cioè al ricorrente, secondo il modello dato dall'articolo 19 comma 4³³ e secondo le relative norme procedurali.

L'azione si estrinseca nella formale richiesta di ottenere l'emanazione di una sentenza attraverso la quale il contribuente può ottenere tutela dei propri interessi lesi.

Tuttavia va puntualizzato che non tutte le domande sono in grado di mettere in moto la macchina giudiziaria. Le istanze di parte infatti devono presentare degli stringenti requisiti che sono essi stessi *condiciones sine qua non* affinché in capo al giudice nascano gli obblighi giudiziari, cioè quelli di accertamento dei fatti e delle occorrenze processuali in genere per pervenire ad una decisione il più possibile rispondente alla situazione di fatto.

In particolar modo le *condiciones sine qua non* sono rappresentate dai requisiti imprescindibili della efficacia e della ammissibilità dalla domanda.

L'ordinamento giurisdizionale tributario, nello specifico, prevede i tre tipi di azioni legali.

Avuto riguardo a quelle che sono le azioni esperibili nel processo tributario tedesco risulta doveroso un ulteriore approfondimento.

Il primo tipo di azione nel processo tributario tedesco è la c.d. azione di impugnazione, la cui domanda verte sull'annullamento o sulla riforma dell'atto. In particolare per quanto concerne le azioni di impugnazione finalizzate ad ottenere l'annullamento, di norma, risultano essere ammissibili solo dopo che è stato infruttuosamente tentato il prodromico procedimento extragiudiziale, che ha finalità deflattive.

Occorre però soffermarsi anche sulla seconda delle due ipotesi di azione di impugnazione, il c.d. caso dell'azione di riforma finalizzata alla revisione dell'atto.

Generalmente essa è finalizzata ad ottenere la quantificazione del debito o l'accertamento della sua esistenza, nel momento immediatamente successivo

³³Op.Cit.

all'emissione di una cartella esattoriale o di un avviso di accertamento. Se l'azione è accolta, è compito dello stesso Tribunale determinare l'ammontare del *quantum debeatur* pervenendo ad una nuova quantificazione della somma o eventualmente compensando con la valutazione che era stata effettuata dall'autorità Finanziaria.

Il terzo tipo di azione è rappresentato dall'azione c.d. di obbligazione la quale è finalizzata ad ottenere l'emanazione di un determinato atto amministrativo da parte della amministrazione silente.

In particolare l'articolo 101 del *Finanzgerichtsordnung* prevede che il dispositivo della sentenza abbia come contenuto una statuizione inerente l'obbligo per l'amministrazione di emanare l'atto amministrativo richiesto, da un lato, mentre dall'altro contiene l'obbligo dell'attore di attenersi all'osservanza dell'assunto giuridico.

Il quarto tipo di azione è la c.d. azione di esecuzione di una prestazione accessoria. Essa è diretta ad ottenere un *facere o non facere*, da parte dell'autorità finanziaria.

Come ogni ordinamento processuale tedesco, anche quello della giustizia tributaria ha cura che ogni processo si svolga regolarmente, con precise modalità codificate e che vengono portate a sentenza solo nelle cause che rispettino i necessari requisiti di ammissibilità ed efficacia della domanda di proposizione del giudizio.

Nei casi in cui non vengono rispettate tutte le condizioni prescritte, viene emanata sentenza di non procedibilità.

Il più importante requisito tipico del processo tributario tedesco, che peraltro presenta delle conseguenze peculiari di tipo sistemico, è la legittimazione attiva. Si può iniziare infatti un giudizio solo se l'attore fa valere in maniera efficace e convincente i fatti, dimostrando di essere stato leso nei suoi diritti o tramite l'atto amministrativo contestato o tramite il rifiuto di esso.

Il processo può concludersi in seguito alla sussistenza di diversi elementi. In primo luogo laddove vi sia una rinuncia all'azione. Questa ipotesi ricorre tutte le volte in cui il contribuente non intenda proseguire nel giudizio, a prescindere dagli elementi posti alla base della sua decisione. In virtù del principio dispositivo, infatti, che connota il processo tributario, il ricorrente può estinguere il processo con un'apposita manifestazione di volontà³⁴.

Una ulteriore causa di estinzione del processo si ha in seguito all'avvenuta conciliazione da cui deriva la definizione della lite con conseguente cessazione della materia del contendere³⁵.

³⁴Analoghe cause estintive del processo nel sistema italiano sono indicate agli articoli 44 e segg. del D.lgs. 546/92.

³⁵L'istituto è analogo a quello italiano, introdotto a regime con l'articolo 48 del D.lgs. 546/92, che ha disciplinato il c.d. nuovo processo tributario, entrato in vigore ad aprile del 1998. La norma consente al contribuente ricorrente e all'ente impositore di addivenire, in pendenza di un giudizio instaurato presso la competente Commissione tributaria provinciale, ad una composizione bonaria della controversia. Tuttavia l'estinzione, nel senso appena precisato, si verifica solo se la conciliazione è

Infine, come prevedibile, momento conclusivo dell'iter processuale è l'emissione della sentenza ad opera del giudice.

Contro la sentenza di primo grado è previsto l'appello davanti la Corte Federale delle Finanze.

La sentenza con la quale il Tribunale Tributario non ha ammesso la revisione può di norma essere impugnata nel termine di un mese dalla sua notifica.

Ma esistono solo determinati casi in cui la revisione può essere ammessa: ovvero quando la decisione di primo grado presenta rilevanti problemi giuridici, determinanti per la decisione. Quando la sentenza del tribunale si discosta da una decisione del *Bundesministerium der Finanzen* (BFM) su questa divergenza generalmente si fonda l'appello.

Altra ipotesi è quella in cui sussiste un vizio di procedura che viene ad inficiare la decisione impugnata.

Nell'atto di appello deve, quindi, essere indicato in modo circostanziato l'esistenza di almeno uno dei motivi di ammissibilità.

Non va dimenticato, in ultimo che un ulteriore modo di impugnazione è rappresentato dalla revisione che corrisponde al nostro giudizio per Cassazione e può essere proposta solo per violazione di diritto.

Anche questa forma di impugnazione deve essere proposta nel termine di un mese e deve essere motivata, a pena di inammissibilità.

All'analisi delle forme peculiari in cui si articola il sistema del processo tributario, scandito dal momento deflattivo precontenzioso, segue una analisi su come invece le sentenze della Corte di Giustizia europea producono i loro effetti all'interno dell'ordinamento tedesco e su come sentenze dalla natura tanto peculiare come quelle Comunitarie sono viste e sentite dagli operatori del diritto tedesco e come essi si relazionano con una figura dalle forme tanto peculiari.

totale, altrimenti la sentenza che accerta la parziale definizione del giudizio dovrà anche pronunciarsi sulla parte di merito non interessata dalla stessa, non essendo ammesse nel processo tributario sentenze parziali.

4. Rinvio pregiudiziale operato dal giudice tributario tedesco

La Germania, negli ormai sessant'anni che ci separano dalla fondazione della Comunità europea, si è mostrata, specie agli albori della Comunità, restia a rinunciare all'identità propria dell'ordinamento costituzionale tedesco, con particolare attenzione alla cessione di sovranità in ambito tributario. A supporto di queste posizioni sono state elaborate interessanti e suggestive argomentazioni giuridiche che gli stessi giudici tedeschi hanno nel tempo sottoposto al giudice comunitario e, da un lato proprio in ragione di questo atteggiamento recalcitrante, e dall'altro forse per un eccesso di zelo e solerzia, la repubblica alemanna figura tra i paesi che hanno maggiormente operato rinvii alla Corte di Giustizia³⁶.

³⁶ In particolare, alla luce di dati monitorati e resi pubblici nell'ambito del Convegno dell'Associazione delle Magistrature Superiori, noto anche con il nome di convegno di Helsinki del 20 e 21 maggio 2002, e delle relazioni annuali rese pubbliche tramite comunicati stampa dalla stessa Corte di giustizia (vedasi sito ufficiale dell'Unione). Dai dati di seguito riportati è emerso che la pregiudiziale interpretativa costituisce nel 2002 all'incirca la metà del contenzioso della Corte. Si noti che la Corte di giustizia dell'Unione europea, nel 2013, ha dovuto affrontare e risolvere il numero più elevato di cause arrivate a Lussemburgo dal momento della sua creazione. E' quanto riportato nella relazione annuale presentata a marzo 2014, firmata dal Presidente della Corte di giustizia V. Skouris, relativa all'intera attività del 2013. Da essa è emerso un livello di produttività senza precedenti quello del 2013 con ben 1.587 cause concluse, segno di una fiducia nel funzionamento della Corte. Con un più 10% rispetto al 2012. Il numero di rinvii pregiudiziali è arrivato a quota 450 (mai un numero così alto). Tutti elementi che indicano il successo della Corte Ue ma che mettono anche a rischio l'efficienza del sistema giurisdizionale nel suo complesso. In questa direzione, la Corte è costantemente attiva nell'introduzione di meccanismi in grado di assicurare il buon funzionamento al fine di garantire una giustizia effettiva. Basti ricordare il continuo aggiornamento delle istruzioni pratiche alle parti anche sui ricorsi diretti e le impugnazioni (le nuove istruzioni sono entrate in vigore il 1° febbraio 2014). Va sottolineato che, per i rinvii pregiudiziali, dall'inizio della sua attività all'intero 2013, la Corte si è pronunciata su 8.282 cause. Il numero più alto di rinvii pregiudiziali è targato Germania (2.050), seguita dall'Italia (1.227), dalla Francia (886), dai Paesi Bassi (879), dal Regno Unito (561). Le statistiche giudiziarie della Corte per l'anno 2013 sono, nel complesso, caratterizzate da cifre senza precedenti. L'anno appena trascorso resterà infatti negli annali, da una parte, come l'anno più produttivo nella storia della Corte e, dall'altra, come l'anno con il più alto numero di cause promosse mai raggiunto. Nel 2013 la Corte ha infatti definito 635 cause (cifra netta, che tiene conto delle riunioni di cause), il che rappresenta un aumento notevole rispetto all'anno precedente (527 cause definite nel 2012). Tra queste, 434 cause si sono concluse con sentenza e 201 hanno dato luogo ad un'ordinanza. La Corte è stata investita di 699 cause nuove (indipendentemente dalle riunioni per connessione). Tale aumento del numero totale di cause avviate è da mettere principalmente in relazione con l'aumento, rispetto all'anno precedente, del numero di impugnazioni e di rinvii pregiudiziali. In particolare, il numero di questi ultimi nel 2013, pari a 450, è stato il più alto mai raggiunto (nei dati forniti al consiglio di Helsinki erano 220-250). Per quanto riguarda la durata dei procedimenti, i dati statistici sono molto positivi. Per i rinvii pregiudiziali, tale durata è di 16,3 mesi. Il leggero aumento rilevato rispetto al 2012 (15,6) non è considerato statisticamente significativo. Quanto ai ricorsi diretti e alle impugnazioni, la durata media della trattazione è stata rispettivamente di

Dopo aver analizzato il giudice tributario in chiave comparatistica, infatti, occorre valutare come lo stato tedesco si ponga nei confronti delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia, per dare completezza ad un elaborato che sia di ampio respiro e che investa al contempo gli aspetti interni del giudice tributario in Germania, del ruolo svolto dalla Corte Costituzionale tedesca e gli aspetti dialettici Comunitari, con particolare riferimento al rinvio pregiudiziale che rappresenta senza dubbio l'istituto giuridico di maggiore notorietà dell'intero panorama dei rimedi giurisdizionali apprestati dall'ordinamento giuridico dell'Unione europea.

La Germania nel tempo ha palesato un atteggiamento di reticenza e di non totale passiva rassegnazione all'avanzare del diritto comunitario ed alla sua immediata influenza e produttività di effetti nel singolo ordinamento così, in un primo momento con la nota sentenza del 1974, *Solange I*, pietra miliare nella giurisprudenza costituzionale tedesca, il giudice costituzionale tedesco aveva sancito un vero e proprio potere di controllo sul diritto comunitario, fondato sull'articolo 100 della *Grundgesetz*. Detto meccanismo sanciva la netta preminenza, non prima di una forte valenza simbolica, della *Grundgesetz*, ed in particolare dei principi in essa contenuti, sul diritto comunitario.

La sentenza *Solange I* era una pronuncia tedesca, in risposta ad un caso sottoposto alla Corte di Giustizia europea in tema di legittimità dei depositi cauzionali previsti dalla normativa europea. Nella specie si trattava di un regolamento per tutte le imprese che volessero ottenere licenze di importazione³⁷. Fu il Tribunale Amministrativo

24,3 mesi e di 16,6 mesi. È vero che la durata dei procedimenti nei ricorsi diretti nel 2013 è aumentata in modo considerevole rispetto all'anno precedente (19,7 mesi). La Corte resta certamente vigile a tal riguardo, ma le prime analisi statistiche mostrano che si tratta piuttosto di un aumento dovuto a fattori congiunturali su cui la Corte ha un controllo molto limitato. Oltre che alle riforme dei suoi metodi di lavoro intraprese in questi ultimi anni, il miglioramento dell'efficienza della Corte nella trattazione delle cause è anche dovuto a un più ampio ricorso ai vari strumenti procedurali di cui essa dispone per accelerare la trattazione di alcune cause (il procedimento pregiudiziale d'urgenza, il giudizio in via prioritaria, il procedimento accelerato, il procedimento semplificato e la possibilità di statuire senza conclusioni dell'avvocato generale). Il procedimento pregiudiziale d'urgenza è stato richiesto in 5 cause e in 2 di esse la sezione designata ha considerato soddisfatti i requisiti stabiliti dagli articoli 107 e seguenti del regolamento di procedura. Dette cause sono state definite in un arco di tempo medio di 2,2 mesi. Il procedimento accelerato è stato richiesto 14 volte, ma per nessuna di esse erano soddisfatte le condizioni richieste dal regolamento di procedura. Conformemente ad una prassi stabilita nel 2004, le domande di procedimento accelerato sono accolte o respinte con ordinanza motivata del presidente della Corte. Peraltro, è stato accordato un trattamento prioritario a 5 cause. Inoltre, la Corte si è avvalsa del procedimento semplificato, previsto all'articolo 99 del regolamento di procedura, per rispondere a talune questioni ad essa sottoposte in via pregiudiziale. Un totale di 33 cause è stato così definito con ordinanza in forza di questa disposizione. Infine, la Corte si è avvalsa con una certa frequenza della possibilità, offerta dall'articolo 20 del suo Statuto, di giudicare senza conclusioni dell'avvocato generale, laddove la causa non sollevi nuove questioni di diritto. Ricordiamo a tal proposito che per circa il 48 % delle sentenze pronunciate nel 2013 non sono state presentate conclusioni.

³⁷ La decisione "*Solange I*" del 29 maggio 1974 incrina questo indirizzo giurisprudenziale, in quanto la Corte costituzionale federale avoca nuovamente a sé la competenza a giudicare dell'applicabilità del

(*Verwaltungsgericht*) di Francoforte a sollecitare l'intervento della Corte di Giustizia chiedendole di valutare, alla luce dei canoni costituzionali tedeschi, le licenze in parola che contrastavano, almeno apparentemente, con i principi fondamentali di libertà economica, di azione e di disposizione, nonché di proporzionalità, tutelati dalla Legge fondamentale tedesca. Nella sentenza in parola, infatti, la Corte di giustizia affermò che la validità delle disposizioni *sub iudice* potesse essere sindacata solo alla luce del diritto europeo, non certo del diritto interno, per evitare ogni eventuale crepa nell'uniformità ed effettività del sistema giuridico dell'UE. Quasi per controbilanciare la forza dirompente di tale affermazione, emerse dalla sentenza Solange, pronunciata dalla Corte Costituzionale tedesca, l'assunto che i giudici nazionali tedeschi potevano non dare attuazione a norme interne che avevano il fine di attuare un disposto comunitario se erano in contrasto con le norme contenute nella Costituzione tedesca, e potevano adire il tribunale costituzionale tedesco con lo strumento del sindacato di legittimità.

Come sancito nella sentenza in esame “sino a che il processo di integrazione della Comunità non abbia raggiunto uno stadio sufficientemente avanzato perché il diritto comunitario comporti egualmente un vigente catalogo di diritti fondamentali, deliberato da un Parlamento e corrispondente al catalogo dei diritti fondamentali consacrati dalla Legge Fondamentale, il rinvio alla Corte Costituzionale federale da parte di un organo giurisdizionale della Repubblica federale di Germania, è ammissibile e si ritiene necessario, quando tale organo giurisdizionale ritenga la norma comunitaria di cui si tratta inapplicabile per il fatto di essere in contrasto con uno dei diritti fondamentali consacrati nella Legge Fondamentale”.

In un secondo momento si ha un mutamento di orientamento ed un'ulteriore tappa dell'evoluzione giurisprudenziale tedesca è sancita dalla successiva sentenza Solange II del 1986, nell'ambito della quale si afferma che il *Bundesverfassungsgericht* rinuncia espressamente al proprio sindacato di conformità ai principi costituzionali tedeschi della norma comunitaria ed il singolo avrebbe potuto ricevere tutela nell'ambito della competenza esclusiva del giudice comunitario³⁸. Detta pronuncia aveva lo scopo di ottenere dalla Corte Costituzionale tedesca una sorta di anomalo sindacato di legittimità sulle sentenze della Corte di Giustizia, per negarne valore vincolante ove fossero in qualche misura “erronee”. Tuttavia il tribunale tedesco non volle collocarsi nella scomoda posizione di giudice d'appello rispetto alle sentenze della Corte di Giustizia, per non avvalorare l'idea che si potesse ignorare o disattendere

diritto comunitario derivato in pretesa lesione di diritti fondamentali, riconosciuti e garantiti dalla Legge di Bonn. Cfr. BVerfGE 37, 271.

³⁸ Una volta mutata la situazione in ambito comunitario, anche la Corte costituzionale federale modifica la sua posizione con la celebre decisione "Solange II" del 22 ottobre 1986, in cui traccia le linee-guida, tuttora valide, della sua giurisprudenza in tema di diritto comunitario *derivato* e di rispetto dei diritti fondamentali. Cfr. BVerfGE 73, 339.

il valore di una sentenza resa da un'autorità giudiziaria legittima, soltanto ritenendola (all'occorrenza) erronea o non sufficientemente chiara.

Nella Solange II emerge il principio del "rapporto di cooperazione" e viene modificato quanto era stato espresso nella precedente Solange I. Il mutamento di orientamento risulta di lapalissiana evidenza nelle locuzioni "finché non abbia raggiunto un adeguato grado di sviluppo dei diritti fondamentali", della prima, sostituito dalla locuzione "fino a quando assicurerà una adeguata garanzia dei diritti come quella attuale" sancendo *expressis verbis* il riconoscimento da parte dell'ordinamento tedesco che la Comunità aveva raggiunto un sufficiente grado di sviluppo giuridico che non le riconosceva nella prima pronuncia, ma nonostante l'assunzione di questa posizione non si preclude in astratto ed in assoluto il sindacato di legittimità nei confronti del quale viene comunque lasciata una residuale possibilità di esercizio: laddove la tutela assicurata non sia pari a quella assicurata nell'ordinamento tedesco, si riserva la possibilità di esercitare il proprio sindacato, atto ad incidere anche sul merito.

Risulta evidente che l'Unione europea si è dotata tramite le pronunce della Corte di Giustizia di una Carta dei diritti fondamentali che, nell'ampiezza delle previsioni, traduce compiutamente i caratteri di identità di uno Stato di diritto, democratico e sociale³⁹.

Viene infatti affermato nella Solange II "Fino a quando la Comunità europea e, in particolare, la giurisprudenza della Corte di Giustizia garantiscono, in modo generale, una protezione efficace dei diritti fondamentali che possa essere nella sua essenza dello stesso livello della protezione irrinunciabile dei diritti fondamentali assicurata dalla Legge Fondamentale, la Corte Costituzionale federale non eserciterà più la sua competenza relativamente alla applicazione del diritto comunitario derivato nei casi in cui lo stesso diritto fosse invocato davanti ai giudici tedeschi. I ricorsi, fondati sull'articolo 100 della *Grundgesetz*, saranno d'ora in poi inammissibili". Tuttavia è proprio in materia di prelievo fiscale che si arriva ad un ulteriore ed importantissimo mutamento giurisprudenziale, data la particolare rilevanza della materia tributaria in questo ambito.

In materia di tassazione IVA, è con la sentenza Kloppenburg, che la Corte Costituzionale tedesca ha riconosciuto l'efficacia vincolante delle decisioni emesse dalla Corte di Giustizia, manifestando un progressivo avvicinamento (nella specie, in tema di effetti diretti delle direttive) e ha previsto, altresì, una sorta di "sanzione costituzionale" per i giudici che manchino di seguirle.

³⁹ Con il conseguente recepimento del trattato di Lisbona. Ai sensi dell'art. 6, al. 1, del trattato di Lisbona "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".

La sentenza Kloppenburg aveva ad oggetto l'imposta sul valore aggiunto. Posto che l'IVA è un tributo che trova la propria conformazione in sede europea, soprattutto attraverso lo strumento legislativo delle direttive, sebbene l'armonizzazione dell'imposta sia prevista dai Trattati e la direttiva ne costituisca lo strumento fisiologico di attuazione, gli organi ed i tribunali nazionali tedeschi hanno mostrato in passato reticenza a cedere lo *ius imperii* sul tributo al diritto europeo, facendo leva sull'impossibilità di riconoscere immediata applicabilità alle direttive in materia⁴⁰. La Corte Federale delle Finanze tedesca nella propria prassi giudiziaria si poneva in posizione antitetica rispetto al riconoscimento della diretta applicabilità delle direttive in materia di IVA, in netto contrasto con l'interpretazione della Corte di Giustizia.

La Corte Federale delle Finanze tedesca fu chiamata a decidere il caso Kloppenburg ove la ricorrente invocava la diretta applicabilità delle direttive IVA ed il riconoscimento dei diritti ivi sanciti. Nel decidere la questione, la Corte Federale delle Finanze ribadì la propria posizione sulla mancanza di effetto diretto delle direttive, così rendendo, di fatto, inapplicabile la giurisprudenza europea formata sul punto. Tale risultato fu ottenuto attraverso il richiamo e l'applicazione delle sole norme nazionali, senza alcuna considerazione per quelle europee, così da evitare il rinvio obbligatorio al Giudice europeo.

La soluzione del giudice tedesco risultava essere il frutto evidente dalla valutazione di due diversi profili. Da un lato, si riteneva che, nell'ordinamento interno, non esistessero disposizioni di legge attributive di efficacia diretta alle direttive, per cui i cittadini non erano legittimati ad adire l'autorità giudiziaria per lamentarne la mancata trasposizione sul piano nazionale. Dall'altro, la Corte Federale delle Finanze ritenne che le sentenze pregiudiziali d'interpretazione della Corte europea non potessero avere effetto vincolante se non limitatamente all'interpretazione del diritto europeo. Poiché la direttiva è una fonte che necessita di trasposizione interna, nel momento in cui ciò avviene, essa diventa legge dello Stato, come tale sottratta alla competenza interpretativa della Corte di Giustizia.

Sulla scorta di tale premessa, il giudice tedesco affermò che la Corte europea non aveva autorità giurisdizionale per creare regole efficaci sul piano nazionale, per cui spettava ai tribunali interni stabilire, attraverso l'interpretazione dell'atto (nazionale) di adesione all'Unione, se le fonti normative delle istituzioni europee potessero produrre effetti nella sfera giurisdizionale domestica. L'affermazione era frutto di un mero escamotage. Ferma restando la competenza della Corte di Giustizia ad interpretare i Trattati e le fonti derivate, i giudici tedeschi erano legittimati a fornire la lettura

⁴⁰ Sul punto occorre ancora rammentare che, già dal 1974, con la sentenza Van Duyn del 1974, il Giudice europeo aveva avuto modo di precisare come anche le direttive, in alcune circostanze ed entro precisi limiti, potessero avere effetto diretto ed immediata applicabilità nell'ambito degli ordinamenti interni. In particolare, nella sentenza Becker's, questo principio venne riferito dalla Corte di Giustizia alle direttive in materia di IVA, in netto contrasto con l'interpretazione sino ad allora sostenuta nella pratica giudiziaria dalla Corte Federale delle Finanze tedesca.

dell'atto interno di adesione alla Comunità. Per questa via, essi si garantivano, in realtà, il potere di interpretare il diritto europeo e di determinarne l'effettiva portata applicativa.

L'approccio seguito dalla Corte Federale delle Finanze era improntato non solo ad una critica serrata dei poteri delle istituzioni europee, primo tra tutti quello giudiziario, ma era anche animato dalla volontà di rivendicare la titolarità della cosiddetta *Kompetenz-Kompetenz*, la competenza delle competenze, vale a dire il potere di stabilire i limiti della giurisdizione europea. La Corte federale delle Finanze sembrerebbe essere andata oltre i limiti accettabili. La reazione della Corte Costituzionale, sollecitata ad intervenire sul caso attraverso l'impugnazione diretta da parte della signora Kloppenburg, si mosse in tutt'altra direzione. Stigmatizzando il comportamento tenuto dalla Corte Federale delle Finanze.

La Corte Costituzionale tedesca ribadì l'autorità vincolante delle sentenze emesse dalla Corte di Giustizia, riconoscendole il potere di decidere in via definitiva sul diritto europeo (anche) secondario, ivi comprese le direttive e chiari che, ove un tribunale nazionale non condividesse l'interpretazione fornita dal Giudice di Lussemburgo, potrebbe esclusivamente sollecitare un nuovo pronunciamento attraverso il meccanismo del rinvio pregiudiziale previsto dall'art. 267 TFUE. Non potrebbe, al contrario, ignorare o considerare inapplicabili i dicta interpretativi della Corte di Giustizia, da ritenersi vincolanti.

Il *Bundesverfassungsgericht* affermò che la Corte Federale delle Finanze, rifiutandosi di recepire quanto stabilito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e, altresì, di rinviare nuovamente il caso per un'ulteriore interpretazione preliminare, avesse agito arbitrariamente e negato al ricorrente il diritto al giudice naturale precostituito per legge, con palese violazione dei dettami costituzionali interni.

Il *Bundesverfassungsgericht* ha esercitato un penetrante controllo sulla diffusione del diritto europeo all'interno dell'ordinamento nazionale, non solo valutandone la legittimità sul piano della tutela dei diritti fondamentali e della loro eventuale violazione, ma anche individuando precisi limiti di rango costituzionale all'espansione delle competenze dell'Unione.

Risulta pertanto di estremo interesse valutare l'impatto che ha avuto in ambito tributario, posto che, la Germania riconosce la preminenza del diritto comunitario sul diritto interno ma al contempo è anche il paese che ha voluto porre un freno seppure in astratto nel caso di violazioni ai principi costituzionali tedeschi eterni ed immutabili secondo il cosiddetto principio della "*Ewigkeitsgarantie*" costituzionalizzato all'articolo 79. Detto atteggiamento ambivalente si è estrinsecato nell'introduzione in costituzione della teoria dei controlimiti alla luce della quale i principi fondamentali della Costituzione tedesca sono il parametro imprescindibile alla luce del quale porre in essere il trasferimento di una fetta di sovranità all'Unione Europea.

Nel tempo l'atteggiamento dei giudici tedeschi non è stato univoco, posto che la Germania ed i suoi giudici interni possono essere annoverati tra i principali interlocutori del giudice di Lussemburgo, da un lato, dall'altro, innanzi alla mancanza di una caratterizzazione esplicita e di una delimitazione stringente della natura da attribuire alle sentenze della Corte di Giustizia, è emersa una sorta di scetticismo nei confronti della giurisprudenza della Corte. Essa è probabilmente imputabile alla differenza ontologica delle sentenze comunitarie rispetto alle pronunce interne.

Il termine *Ewigkeitsgarantie* (o anche *Ewigkeitsklausel*) può essere tradotto con "garanzia di eternità" o "clausola di eternità". Enucleata all' articolo 79, comma 3 della *Grundgesetz* il quale recita che "agli emendamenti alla presente Legge fondamentale che influenzano la divisione della Federazione in Länder, la partecipazione fondamentale dei Länder nel processo legislativo, o i principi di cui agli articoli 1 e 20 non è consentito di apportare modifiche". Con questa clausola eternità nasce anche all'interno della Legge fondamentale una vera e propria gerarchia.

Premesso che la Costituzione tedesca contiene già nel preambolo un'apertura ed un favor nei confronti dell'integrazione europea, e che quella tedesca è stata la prima Corte Costituzionale a dare espresso riconoscimento alla supremazia del diritto europeo rispetto a quello nazionale, non sono mancati atteggiamenti di chiusura e di scetticismo, rispetto all'attività giudiziaria della Corte di Giustizia ed al valore da attribuire alle sue sentenze.

La tematica del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea si caratterizza per eminenti peculiarità soprattutto nel momento in cui ad operare il rinvio alla Corte di giustizia sia un organo costituzionale.

Nel momento in cui la Corte di giustizia europea viene investita al fine di risolvere una questione di diritto tributario nell'ambito di un giudizio già pendente davanti ad un organo giurisdizionale nazionale, la Corte europea di giustizia agisce al fine di ottemperare alle funzione di garantire l'unificazione del diritto comunitario in tutti gli Stati membri adempiendo ad una duplice funzione: da una parte adempiere al compito di esercitare il ruolo di giudice di legittimità di un atto comunitario mediante uno strumento che risulta essere analogo al meccanismo di giudizio in via incidentale sulle leggi; da un'altra parte adempiere ad un ruolo nomofilattico resolvendo quelli che possono essere dubbi interpretativi in merito all'applicazione della norma comunitaria stessa, chiarendone il significato, sia che si tratti di un articolo del trattato, sia che si tratti di una fonte contenuta in una sede privata. Se si tratta di questioni in materia tributaria che investono la validità, è un problema che riguarda la necessità di effettuare una valutazione alla stregua dei principi comunitari del trattato del diritto comunitario, individuando al contempo la portata del disposto normativo interno. Tuttavia oggi il rinvio pregiudiziale si arricchisce di una funzione ulteriore alla luce dell'utilizzo che ne è stato fatto da parte del giudice nazionale. Si parla di una sorta di sindacato mascherato sulle legislazioni nazionali. Infatti la Corte di Giustizia Europea

dovrebbe limitarsi a fornire al giudice nazionale gli strumenti interpretativi utili alla corretta interpretazione e applicazione della norma tributaria interna, alla luce della norma comunitaria.

In primo luogo ricordiamo che l'articolo 23, modificato di recente, contiene la così detta clausola Europea, la quale rappresenta il metro di giudizio, in possesso della Corte Costituzionale, delle corti federali e lo strumento per sindacare il diritto di matrice europea⁴¹.

L'articolo 23 della Costituzione tedesca recita che al fine di realizzare un'Europa unita, la Repubblica tedesca concorre allo sviluppo dell'Unione Europea vincolandosi al rispetto dei principi fondamentali posti a fondamento dello Stato democratico di diritto, dei principi che caratterizzano uno Stato sociale e federale e del principio di sussidiarietà. L'Unione Europea garantisce una tutela pari a quella garantita dalla Costituzione tedesca. Il disposto normativo dell'articolo 23 della Costituzione tedesca trova il proprio completamento nel successivo articolo 24 sulla base del quale viene legittimata la cessione di porzioni di sovranità a organizzazioni sovranazionali, precedentemente di competenza del *Bund*, attribuendo diritti ad istituzioni sovranazionali, purché ci sia l'imprescindibile assenso del governo centrale⁴². Tale articolo rappresenta una soluzione di compromesso necessaria per evitare imbarazzanti conflitti con le istituzioni dell'Unione.

La sentenza del 18 ottobre 1967, si caratterizza per l'approccio europeista e per la chiara intenzione di riconoscere alle fonti europee valore normativo vincolante

⁴¹ L'articolo 23 GG, modificato con la riforma costituzionale del 1992, poi nel 2006 ed ancora nel 2009 costituisce la base giuridica su cui si fonda il rapporto tra Ue ed ordinamento tedesco.

La norma sancisce la partecipazione della Repubblica federale tedesca "allo sviluppo dell'Unione europea" nel rispetto "dei principi federativi, sociali, dello stato di diritto e democratico", del "principio di sussidiarietà" e di "una tutela dei diritti fondamentali sostanzialmente paragonabile a quella della presente legge fondamentale". Così formulato, l'articolo 23 GG contiene il riconoscimento esplicito di controlimiti materiali alla prevalenza del diritto comunitario su quello interno. La "teoria dei controlimiti" ha origine nell'ambito del dialogo tra Corti sulla prevalenza del diritto comunitario al fine di delimitare il ruolo delle Corti nazionali e salvaguardare i principi fondamentali di uno Stato, tali da rappresentare condizioni inderogabili alle limitazioni della sua sovranità. Nella sentenza la Corte ha sostanzialmente ribadito l'esistenza di controlimiti ed individuato nel principio democratico uno dei principi fondamentali dell'ordinamento interno al pari di quelli sanciti negli artt. 1-20 (principi fondamentali) GG e il diritto di voto di cui all'articolo 38 GG, nonché dell'articolazione del *Bund* in *Länder* (articolo 79 GG). La Corte ha quindi contribuito a delineare l'identità costituzionale dell'ordinamento tedesco e puntualizzare i limiti del processo di integrazione europea. Cfr. RÖRIG M.T., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in Quad. cost., 27, 3-4, 2007, 625 ss.

⁴² L'art. 24 della Costituzione tedesca (*Grundgesetz*) recita: "il Bund può trasferire con legge diritti di sovranità ad organismi internazionali. Il Bund può, per la tutela della pace, inserirsi in un sistema di sicurezza collettiva reciproca; esso, pertanto, consentirà alle limitazioni della sua sovranità che realizzino ed assicurino un ordinamento specifico e duraturo in Europa e fra i popoli del mondo. Per regolare le controversie tra gli Stati, il Bund aderirà agli accordi relativi ad una giurisdizione arbitrale internazionale, generale, ampia ed obbligatoria.

all'interno dell'ordinamento nazionale. Nella pronunzia ora richiamata, infatti, è stata riconosciuta la natura autonoma e sui generis del sistema europeo, al quale i singoli Stati hanno devoluto parte della propria sovranità nazionale e l'esercizio dei poteri a ciò collegati. Nella ricostruzione della Corte Costituzionale, tale premessa ha consentito di inquadrare la Comunità Europea (ora UE) all'interno di quegli "ordinamenti interstatali" cui l'art. 24 della Costituzione tedesca consente la devoluzione di competenze sovrane, senza alcuna violazione della Costituzione⁴³.

Risulta di estremo interesse osservare che, anche in Germania, proprio il diritto tributario ha offerto occasione e motivo per un sostanziale sviluppo della giurisprudenza costituzionale relativa ai rapporti tra ordinamento interno e sistema europeo. Il punto di svolta si è avuto nel 1971, con la sentenza del *Bundesverfassungsgericht* sull' un'imposta sull'importazione, destinata a perequare il *quantum* di prelievo fiscale pagato sulla produzione domestica. Poiché tale imposta, cd. *Umsatzausgleichsteuer*, veniva a gravare ogni livello del processo produttivo, rendendo di difficile quantificazione quanto fosse stato versato all' amministrazione finanziaria nella fase della produzione interna, gli importatori si rivolsero alla Commissione Europea per ottenere l'annullamento di quella che essi consideravano una vera e propria "pratica abusiva", con la quale si finiva per mascherare una tassazione occulta sotto forma di imposta "di perequazione". Non soddisfatti degli sforzi compiuti da questa Istituzione, i soggetti importatori solleccarono, nei relativi giudizi interni, la rimessione alla Corte di Giustizia da parte dei giudici a quibus al fine di sentir dichiarare direttamente applicabile l'art. 95 del Trattato CEE (poi, art. 90 TCE, oggi divenuto art. 110 TFUE), che stabilisce il divieto di discriminazioni a livello fiscale tra importazioni ed esportazioni⁴⁴. Nel corso di questo giudizio, il giudice tedesco obiettò che non fosse compito dei tribunali interni pronunciarsi in ordine alla diretta applicazione delle norme europee, spettando piuttosto all'organo di giustizia dell'Unione la valutazione di tale aspetto. Tuttavia, la Corte Federale della Finanze, aderendo alla posizione del governo tedesco, formulò il rinvio pregiudiziale in maniera tale da chiedere, in sostanza, alla Corte di Lussemburgo di riconsiderare la propria precedente decisione, disconoscendo gli effetti diretti del ricordato art. 95 del Trattato CEE rispetto alle *Umsatzausgleichsteuer*. La Corte di Giustizia confermò, invece, la diretta applicabilità della disposizione.

Quello che emerge dalla disamina storica è che è manifesto un atteggiamento battagliero della Corte tedesca nei confronti dell'avanzare del processo di integrazione europea, in una sorta di riproposizione della italica visione dei controlimiti.

⁴³ BvR 248 del 1963 e 216 del 1967.

⁴⁴ In quell'occasione, il Giudice europeo affermò la diretta applicabilità nell'ordinamento interno del citato art. 95 TCEE, con la conseguenza implicita, ma di certo inequivocabile, della illegittimità dell'imposta sull'importazione tedesca (l'*Umsatzausgleichsteuer*). Pronunzia fortemente osteggiata dal governo tedesco. Cfr: BVerfGE 31, 145. Cfr. anche *Neue Juristische Wochenschrift*, 1971, 47, p. 2122 ed il commento di G. Meier.

5. Necessaria uniformazione nell'interpretazione tributaria: la critica dei giudici tedeschi al grado di democraticità

Si deve alla Corte Costituzionale tedesca il merito di aver gettato le basi, anche se attraverso un'evoluzione non certo lineare e, a volte, neppure condivisibile, di un abile sistema di equilibrio tra esercizio della funzione di tutela costituzionale e riconoscimento del valore vincolante delle pronunce pregiudiziali della CGE, che ha prodotto ripercussioni nell'ambito nazionale anche in riferimento alla materia tributaria.

La giurisprudenza della Corte Costituzionale tedesca *Bundesverfassungsgericht* (BVerfG) si caratterizza ed è scandita da una serie di fatti che ne sottolineano l'evoluzione ed il mutamento di orientamento. In un primo momento il *Bundesverfassungsgericht* (BVerfG) sostenne che l'Unione Europea allora Comunità Europea era tenuta a conformarsi e non violare i principi della struttura dell'ordinamento costituzionale, con particolare attenzione al rispetto dei principi contenuti nella norma fondamentale tedesca anche quelli di natura fiscale.

In un secondo momento vi è stato un temperamento di quello che era il previgente assetto con un'apertura nei confronti dell'impostazione dualistica, sostenendo che i principi fondamentali della costituzione tedesca non possono essere del tutto avulsi dai principi comunitari e che con l'influenza di questi si può modificare la concreta applicazione ed interpretazione della norma, anche fiscale, con doverosi distinguo tra fiscalità diretta ed indiretta, che pertanto deve essere comunitariamente orientata, sempre che non sia in contrasto con il "wesengehalf" ovvero con quello che potremmo definire come nucleo essenziale dei principi che in ogni caso va rispettato.

In un primo momento il *Bundesverfassungsgericht* (BVerfG) vantava il ruolo di garante con il precipuo fine di custodire e difendere la Costituzione ed i principi fondamentali, specie di natura tributaria, avocando a sé il ruolo di esercitare un sindacato di legittimità sugli atti comunitari in contrasto con l'ordinamento interno; invece in un secondo momento, mediante un'ulteriore cessione di sovranità, rinuncia alla funzione del sindacato di legittimità dell'atto comunitario a meno che non vi sia un aperto contrasto pregnante e caratterizzato da gravità tale da imporre un intervento dello stesso *Bundesverfassungsgericht* (BVerfG). L'evoluzione giurisprudenziale vede dunque il primato del diritto comunitario affermato da numerose sentenze⁴⁵.

⁴⁵ Cfr. RÖRIG M.T., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in Quad. Cost., 27, 3-4, 2007, 625 ss.

A livello giurisprudenziale il giudice costituzionale tedesco constata che la Corte di giustizia delle Comunità ha compiuto un vero salto di qualità, dopo un periodo iniziale di self-restraint, per quanto concerne l'ampiezza di riconoscimento ed il livello di protezione dei diritti fondamentali, a partire dal caso Internationale Handelsgesellschaft e, soprattutto, dal caso Nold⁴⁶.

Un ulteriore momento di passaggio dell'iter evolutivo è rappresentato dalla sentenza Maastricht del 1993. Essa viene considerata come il diretto precedente della sentenza del 2009 Lissabon⁴⁷. La controversia verteva, in particolare, su quell'interpretazione dell'art. 38 GG posta, sin dal Maastricht Urteil, a tutela del principio democratico⁴⁸. Questo viene inteso, nella sua dimensione di difesa, come diritto fondamentale dei

⁴⁶ Testualmente: "Il passo decisivo visto alla stregua del *Grundgesetz* è stato compiuto dalla Corte di giustizia con la sentenza resa nel caso Nold; in essa la Corte dichiara che, nel garantire i diritti fondamentali, è tenuta ad ispirarsi alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e che "ella non potrebbe mai legittimare misure incompatibili con i diritti fondamentali riconosciuti e garantiti dalle costituzioni di questi Stati". A ciò aggiungasi l'elezione del parlamento europeo a suffragio universale diretto e l'adozione di alcune importanti Dichiarazioni, quale quella del 5 aprile 1977 sui diritti fondamentali e quella del 7-8 aprile 1978 sulla democrazia. Alla luce di quanto precede la Corte costituzionale tedesca ritiene di poter concludere per l'esistenza ormai di un catalogo europeo dei diritti fondamentali e per una sostanziale equivalenza nel livello di protezione.

⁴⁷ La Corte tedesca parla di un "rapporto di cooperazione" con la Corte europea di giustizia e, quindi, di una suddivisione di compiti tra le due Corti. Ciò ha dato adito a false interpretazioni e riaperto in dottrina la querelle sullo spinoso problema. La Corte costituzionale federale esercita la sua giurisdizione sull'applicabilità in Germania del diritto comunitario derivato nel quadro di un "rapporto di cooperazione" con la Corte di giustizia europea: in virtù di tale rapporto "questa Corte garantisce la tutela dei diritti fondamentali in ogni caso concreto per l'intero territorio delle Comunità europee, mentre la Corte costituzionale federale può limitarsi ad assicurare una generale garanzia degli standards inderogabili dei diritti fondamentali" (B, 2, sub b). E ancora: "questa Corte e la Corte di giustizia si trovano in un rapporto di cooperazione, nel quale si completano a vicenda" (B, 2, sub c 5). La decisione, pronunciata a seguito di due ricorsi attivati ai sensi dell'art. 93, co. 1, sub 4a, della Legge fondamentale (*Verfassungsbeschwerde*), esamina analiticamente la problematica connessa al fenomeno dell'integrazione europea, alla luce dell'ulteriore evoluzione contemplata nel trattato di Maastricht e, quindi, del necessario equilibrio tra le nuove competenze dell'Unione (con la garanzia, contro ogni indebita dilatazione, offerta dal principio della tassatività delle competenze) ed il rispetto dell'identità nazionale degli Stati membri. Si insiste sul fatto che il trattato istituisce un'alleanza, un'associazione di Stati (*Staatenverbund*) e non, al momento, una sorta di "Stati Uniti di Europa", nonché sull'assenza di "automatismo" per future evoluzioni e sul perdurante ruolo politico del *Bundestag*, e in generale dei parlamenti nazionali a salvaguardia del principio democratico. Nella sintesi finale il giudice tedesco sottolinea che il trattato di Maastricht "costituisce una nuova tappa nel processo di unificazione europea, che dovrebbe ulteriormente rafforzare la democrazia e l'efficienza nell'attività delle istituzioni. Nel contempo l'Unione rispetta l'identità nazionale degli Stati membri, i cui sistemi di governo si fondano sui principi democratici. Pertanto l'Unione salvaguarda le basi democratiche esistenti negli Stati membri e cresce su tali basi. Un ulteriore sviluppo dell'Unione europea non può prescindere da questa impostazione". Indi il giudice richiama la revisione costituzionale dell'art. 23 della Legge fondamentale, per concludere che "decisivo è, sia dal punto di vista del trattato sia da quello della costituzione, che l'ampliamento delle basi democratiche dell'Unione vada di pari passo con l'integrazione europea e che anche negli ulteriori sviluppi di questa sia tutelata negli Stati membri una democrazia vitale". Cfr. BVerfG 89, 155

⁴⁸ Cfr. SAIITO F., Germania. Il Tribunale costituzionale federale, con un'interpretazione conforme, ha respinto la *Verfassungsbeschwerde* contro la legge che istituisce il Fondo di stabilità europea, in AAVV Diritto pubblico comparato ed europeo, Giappichelli, 2011.

singoli a non vedere frustrato il loro diritto di partecipare, attraverso le opportune sedi della rappresentanza, al procedimento di assunzione delle decisioni, mediante il quale si concretizza la volontà politica dei cittadini. Solo in questa prospettiva, tra l'altro, sarebbe ammissibile, sanciscono i giudici, tutelare attraverso lo strumento della *Verfassungsbeschwerde* il principio democratico. La possibilità di ricorso diretto a tutela di questo diritto rappresenta, infatti, un'eccezione al principio generale per cui questo, che si realizza attraverso il principio maggioritario, non sarebbe tutelabile per via giudiziale. Il giudice tedesco sarà legittimato a presentare al *Bundesverfassungsgericht* questioni di costituzionalità ex art 100 della *Grundgesetz* in presenza di norme comunitarie che siano in grado di violare i principi costituzionali ed i diritti fondamentali della *Grundgesetz*.

La Corte Costituzionale tedesca si sofferma sul grado di democraticità del processo di integrazione europea che trova il proprio imprescindibile fondamento nelle carte fondamentali degli stati membri “purché la Corte di Giustizia garantisca i diritti fondamentali nei singoli casi per l'intero territorio della comunità europea, il Tribunale federale costituzionale può limitarsi ad una generale garanzia degli irrinunciabili standards dei diritti fondamentali”.

Questo fino all'ordinanza in materia di armonizzazione del prelievo fiscale sull'importazione del 2000 rubricata “Bananenmarkt”⁴⁹. Essa, presenta un tono più conciliante rispetto alla precedente sentenza Maastricht, nella quale la Corte interna e quella Comunitaria sono avvinte in una “relazione di cooperazione”. La predetta pronuncia rappresenta il momento conclusivo di un iter quasi decennale, che può essere ricollegato all'emanazione del Regolamento europeo n. 93/404 relativo alla disciplina delle importazioni di banane. Tale atto, pensato per garantire l'armonizzazione del prelievo fiscale sull'importazione di tale prodotto, colpiva sensibilmente le imprese tedesche che, sino ad allora, avevano beneficiato di un regime agevolato, grazie al quale l'importazione di tale merce dai Paesi dell'America Latina non era soggetta ad imposizione. Tale normativa estendeva il prelievo fiscale anche ai territori che erano stati ex colonie europee (i cosiddetti Paesi ACP, cioè dell'area africana, dei Caraibi e dei Pacifico), sostituendo il precedente regime non armonizzato, che consentiva alle imprese della Germania di importare, da tali Stati, banane senza alcuna imposta doganale. Come era ovvio, il governo tedesco si oppose all'introduzione del Regolamento europeo e ne contestò la legittimità di fronte alla Corte di Giustizia, sostenendo che la disciplina ivi prevista fosse ultra vires rispetto ai limiti delle politiche agricole comuni e violasse, altresì, le disposizioni GATT, General Agreement on Tariffs and Trade⁵⁰. Il giudice europeo si adopera per riconfermare il

⁴⁹ L'ordinanza in materia di armonizzazione del prelievo fiscale sull'importazione del 2000 rubricata “Bananenmarkt disciplinava il mercato delle banane, in Racc.

⁵⁰ Regolamento (CEE) n. 404/93, relativo all'organizzazione comune dei mercati nel settore delle banane. Questo regolamento, entrato in vigore il 1° luglio 1993, pone le fondamenta della libera

disposto normativo introdotto dal regolamento con la conseguenza che i ricorsi si spostarono sul fronte interno tedesco. Con una prima sentenza, cd. *Bananenmarkt I*, BvR 2689/94, la Corte Costituzionale tedesca in materia doganale rifiutò di sindacare la validità delle norme europee, ma si ritenne competente ad interpretarle in via autonoma, così dando parziale riconoscimento alla richiesta del ricorrente privato di accedere ad un regime transitorio agevolato. In una seconda pronuncia *Bananenmarkt II*, BvR 760/95, la Corte tedesca rifiutò nuovamente di pronunciarsi in quanto dichiarò improcedibile la domanda perché il ricorrente non aveva previamente esaurito tutte le azioni legali a sua disposizione garantite dal diritto tedesco. La terza pronuncia, *Bananenmarkt III*, BvL 1/97, fu originata da una richiesta di vaglio costituzionale presentata dal Tribunale Amministrativo di Francoforte, che sollecitò il

circolazione di tale prodotto fra gli Stati membri nonché di una disciplina comune delle importazioni nei confronti dei paesi terzi. Viene instaurato un contingente tariffario e vengono stabilite regole specifiche per la ripartizione di tale contingente. Il governo tedesco sostiene che il contingente implica un insufficiente approvvigionamento del mercato e che la ripartizione del contingente rafforza questo insufficiente approvvigionamento dei mercati in una serie di Stati membri ed impone, per di più, oneri insopportabili a talune categorie di operatori economici. È fondamentale per comprendere i problemi di fronte a cui si è trovato il legislatore comunitario quando stava elaborando la nuova organizzazione comune dei mercati, che la situazione del settore è caratterizzata da notevoli differenze di prezzo e di qualità fra le banane dei paesi terzi, da un lato, e quelle CE e ACP, dall'altro. Le importazioni dai paesi terzi erano assoggettate a un dazio doganale consolidato nell'ambito del GATT, pari al 20% del valore della merce. C'era tuttavia un regime speciale di esenzione dal dazio per le importazioni in Germania. Tale regime si fondava su un protocollo allegato alla convenzione d'applicazione relativa all'associazione dei paesi e territori d'oltremare alla Comunità, menzionata nell'art. 136 del Trattato CEE. In forza di tale protocollo veniva fissato ogni anno per la Germania un contingente di importazione in franchigia doganale. Se questo contingente non bastava a coprire il consumo tedesco e se i paesi ed i territori d'oltremare non erano in grado di soddisfare l'ulteriore domanda tedesca, gli Stati membri interessati si dichiaravano, in forza dell'art. 6 del protocollo, «pronti a consentire un aumento corrispondente del contingente tariffario tedesco». Le parti sono concordi sul fatto che il governo tedesco ha sempre ottenuto questo consenso, giacché gli Stati interessati hanno riconosciuto che non era possibile agli operatori tedeschi procurarsi ulteriori approvvigionamenti nei paesi e nei territori d'oltremare.

Questi regimi ampiamente diversi per l'offerta delle banane implicavano che il consumo delle banane ed i loro prezzi variavano sensibilmente da uno Stato membro all'altro.

Con ricorso proposto il 14 maggio 1993 la Repubblica federale di Germania ha chiesto l'annullamento del titolo IV (regime degli scambi con i paesi terzi) e dell'art. 21, n. 2, (soppressione del contingente tariffario speciale in vigore per la Germania) del suddetto regolamento. Il Consiglio ha chiesto il rigetto del ricorso.

Il governo tedesco osserva che, ai sensi dell'art. 40, n. 3, secondo comma, del Trattato, l'organizzazione comune dei mercati deve limitarsi a perseguire gli obiettivi enunciati nell'art. 39 e che l'art. 43 non offre una base giuridica sufficiente al regolamento, giacché quest'ultimo contiene disposizioni che si riferiscono ad obiettivi propri della politica dello sviluppo. Esso ricorda le disposizioni che favoriscono, sotto l'aspetto doganale, le banane dei paesi ACP, ed in particolare le disposizioni che in altro modo mirano a garantire lo smercio delle banane ACP tradizionali. Su questi punti gli scopi del regolamento non attengono soltanto alla politica commerciale, ma anche alla politica dello sviluppo. Perciò la base giuridica avrebbe dovuto essere fornita, oltre che dall'art. 43, anche dall'art. 235 o dall'art. 238. Le misure adottate non sono infatti, secondo il governo tedesco, una semplice attuazione degli impegni assunti dalla Comunità nell'ambito della convenzione di Lomé.

Bundesverfassungsgericht affinché, attraverso il proprio sindacato, assicurasse una piena protezione dei diritti fondamentali dei cittadini tedeschi, con riferimento al tributo doganale anche ove ciò significasse mettere in discussione la validità e la supremazia del diritto europeo. La Corte Costituzionale, che emanò la sentenza dopo circa quattro anni, rigettò le censure del giudice remittente e dichiarò infondata la questione. In particolare, la Corte ribadì che il suo sindacato risultava precluso perché, nel caso di specie, la tutela dei diritti fondamentali garantiti dalla Costituzione tedesca non aveva subito alcun arretramento con l'entrata in vigore del Regolamento censurato. Il *Bundesverfassungsgericht* inoltre affermò che il suo intervento sarebbe stato possibile solo ove i diritti fondamentali non fossero stati riconosciuti e garantiti in ambito europeo, oppure qualora avessero subito compressione non suscettibile di avallo, e questo con riferimento al tributo doganale per l'importazione del prodotto in argomento.

Dal canto proprio la Corte di Giustizia confermò la legittimità del regolamento che era stato contestato e puntualizzò che il regime fiscale di armonizzazione per l'importazione delle banane non ostava alla concessione di misure temporanee di sostegno agli importatori, gravemente colpiti dal mutamento del regime fiscale applicabile.

La pronuncia del giugno del 2000 conclude l'ennesimo ricorso alla Corte Costituzionale tedesca sollevato dal Tribunale Amministrativo di Francoforte, ma, in un certo senso, inaspettati ne furono gli esiti. Rigettando le argomentazioni del giudice remittente, la sentenza in esame preliminarmente ribadì quanto espresso nella Solange II in merito alla non necessità di un riesame costituzionale delle pronunce europee fino a quando (ed a condizione che) l'ordinamento dell'Unione fosse in grado di garantire un'efficace protezione ai diritti fondamentali. In secondo luogo, la Corte Costituzionale rivendicò il potere di operare tale vaglio di legittimità qualora detta tutela risultasse al di sotto degli standard minimi considerati accettabili in raffronto alle garanzie offerte sul piano interno.

Emessa nel 2000, dopo ben quattro anni di attesa, questa pronuncia costituzionale rappresenta una studiata soluzione di compromesso. Viene garantito, infatti, il controllo di legittimità sulle disposizioni del diritto europeo da parte del *Bundesverfassungsgericht* ma senza elementi di rottura nel rapporto tra diritto tedesco e diritto comunitario⁵¹. Il *Bundesverfassungsgericht* nel tempo aveva rivendicato non solo il potere di controllare "la costituzionalità" dei processi di integrazione europea, anche quelli di natura fiscale, attraverso la pretesa tutela dei diritti fondamentali, ma anche di sindacare la legittimità delle competenze esercitate ad ogni livello dagli organi dell'Unione, alla luce di canoni costituzionali interni a prescindere dal fatto che potesse trattarsi di materia di competenza esclusiva, come la materia doganale.

⁵¹ Cfr. RÖRIG M.T., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in Quad. Cost., 27, 3-4, 2007, 625 ss.

Con l'ordinanza in oggetto e la volontaria omissione di qualsivoglia accenno alla teoria della Cooperazione, il *Bundesverfassungsgericht* riafferma il proprio orientamento sulla necessità di garantire una tutela giuridica dei diritti fondamentali dall'eventuale lesione patita in seguito di provvedimenti di matrice comunitaria. La peculiarità che emerge da questa ordinanza investe l'*onus probandi* che si caratterizza per l'obbligo di dover provare che la tutela comunitaria sia scesa al di sotto degli standards tedeschi, mediante un raffronto della tutela apprestata dalla Comunità europea e quella apprestata dalla Costituzione tedesca.

Si affermerà che “con esclusivo riferimento al caso individuale dedotto in giudizio bisogna, invece, verificare, partendo ovviamente dalla fattispecie concreta, se la tutela sovranazionale garantisca uno standard che sia “in generale” sostanzialmente equivalente a quello della Legge Fondamentale.

La materiale autonomia del giudice si esprime non soltanto nella tutela dall'ingerenza degli altri organi costituzionali, ma anche nella sostanziale facoltà di decidere liberamente e senza vincoli sulla materia sottoposta alla sua cognizione. Da ciò si può concludere che, quantomeno sul piano formale, i giudici tedeschi non siano soggetti alla regola del precedente, né tenuti a seguire le decisioni emesse da altre Corti.

Inoltre il canone dell'indipendenza della funzione giudiziaria non trova limiti nella eventuale sovraordinazione gerarchica dell'organo decidente. Ogni singolo giudice è, in linea di principio, libero di decidere *ex novo* la questione sottoposta alla sua attenzione nonché di seguire il proprio personale convincimento nell'interpretazione del diritto o di mutare orientamento⁵².

Il *Bundesverfassungsgericht*, crea parametri in pronunce nelle quali elabora e sviluppa la teoria dei controlimiti, tramite l'interpretazione dei precedenti comunitari e dei propri precedenti giurisprudenziali, al fine di verificare che non vi sia pregiudizio alcuno per i principi espressi nella Costituzione tedesca.

Il rapporto di cooperazione tra *Bundesverfassungsgericht* e Corte di Giustizia può essere riassunto, a partire dalla sentenza Maastricht, in due peculiari caratteristiche:

α) Il diritto comunitario dei trattati, anche laddove investa l'ambito tributario, è sottoposto direttamente ed in prima battuta al controllo costituzionale del *Bundesverfassungsgericht*. Il *Bundesverfassungsgericht* verifica la conformità costituzionale delle modifiche, integrazioni ed estensioni dei Trattati. La tutela dei diritti fondamentali anche in riferimento alla fiscalità ed all'unione doganale, non può cedere di fronte al diritto comunitario. Se il *Bundesverfassungsgericht* giunge alla conclusione che la legge di recepimento interna viola diritti o principi fondamentali,

⁵² Al contrario, una vera e propria limitazione della libertà del giudice si ha nei casi in cui quest'ultimo sia eccezionalmente vincolato alle decisioni di altre Autorità oppure alle sentenze di giudici di altri rami dell'ordinamento giudiziario con valore pregiudiziale rispetto alla soluzione del caso di specie, come accade per la dichiarazione di legittimità o illegittimità dell'atto amministrativo nel processo civile.

ivi inclusa l'identità costituzionale, questa deve ritenersi illegittima sulla base della *Grundgesetz*

β) Quanto alla interpretazione del diritto comunitario derivato, a prescindere dal settore in esame, quant'anche riguardi la fiscalità e l'unione doganale, a prevalere è la competenza di controllo della Corte di giustizia, poiché soltanto questa può garantire l'unità dell'interpretazione giuridica nell'ambito dell'Unione europea. Ma, se l'interpretazione del diritto comunitario derivato prospettata dalla Corte di giustizia lede in modo sostanziale un diritto fondamentale tutelato dalla Costituzione tedesca, il quale non è riconosciuto in ambito comunitario, allora (almeno sul piano teorico) permane la competenza a giudicare del *Bundesverfassungsgericht*. Giustappunto la materia fiscale sembrava rientrare in quest'ultima sfera sulla quale l'ordinamento tedesco mostrava la propria reticenza a cedere una fetta di sovranità.

Ad identiche conclusioni, sulla base della sentenza del 7 giugno 2000, deve giungersi quando, nonostante il riconoscimento del diritto fondamentale in ambito comunitario, la violazione concerne l'essenza irrinunciabile di un diritto fondamentale tutelato dalla *Grundgesetz*. In particolare il modello tedesco si caratterizza per un federalismo basato sulla compartecipazione paritetica Stato-*Länder* al gettito dei grandi tributi, integrata da una elevata perequazione, ma senza concessioni all'autonomia tributaria vera e propria, aggiuntiva rispetto alle compartecipazioni fissate dalla costituzione: i *Länder* gestiscono in modo proprio solo pochi tributi minori quali quelli su alcolici, giochi etc. Più ampia e storicamente più articolata è invece l'autonomia impositiva del livello comunale, incentrata sull'imposta sulle attività produttive *Gewerbesteuer*. Il federalismo fiscale tedesco è sopravvissuto con poche varianti alla recente e tormentata riforma del 2003 nota come *Föderalismusreform II*, che non ha introdotto l'autonomia regionale nella compartecipazione al gettito IRPEF e IRES, bensì solo il tetto al debito congiunto Stato-*Länder*, c.d. *Schuldbremse*. Con riferimento al riparto del gettito tributario si registra la tendenza alla soppressione o alla riduzione dei trasferimenti da parte dello stato centrale, ad esempio con la più recente riforma costituzionale del 2006 in Germania sono stati posti limiti ai trasferimenti federali ai *Länder*, le cd. "biglie d'oro" federali, proibendoli nelle materie di competenza esclusiva di questi ultimi. A compensazione si prevede una fiscalizzazione delle entrate, secondo la quale l'ammontare delle risorse sub statali è legata al gettito di una serie di tributi riferibili al territorio. Si tratta in questo caso di tributi istituiti con legge dello stato centrale, ma il cui gettito è ripartito *pro quota* tra i diversi livelli di governo⁵³.

La sentenza tedesca BvR 2236 del 2004 ha affrontato il tema della violazione della riserva di legge rinforzata affermando che in capo ad ogni stato membro si può riconoscere un diritto a rifiutare l'attuazione. Al rifiuto dell'attuazione ad opera del

⁵³ POLA G, in PALERMO F., *Federalismo fiscale. Una sfida comparata*, Wolters Kluwer Italia, 2011.

legislatore tedesco segue la pronuncia costituzionale del *Bundesverfassungsgericht* che afferma che vi sarebbe potuta essere una attuazione del diritto comunitario nell'ordinamento interno caratterizzata dalla conformità alla tutela dei principi fondamentali. Questa sentenza rappresenta un indubbio passo in avanti da parte dell'ordinamento tedesco in merito ad una integrazione tra ordinamento interno e ordinamento comunitario, ma di contro fa emergere una sorte di diffidenza nei confronti della Unione tale da far divenire necessaria la pronuncia del tribunale tedesco⁵⁴.

Un'ulteriore ordinanza del 2007 BvR riduce i margini del sindacato di costituzionalità ammettendolo solo se una direttiva comunitaria è traslata ed è contenuta in una norma di diritto interno tedesco, ma presentando delle scollature con il dettato normativo comunitario, dei margini di trasposizione definiti "Umsetzungsspielraum". Il suddetto sindacato costituzionale sarà invece escluso se le indicazioni comunitarie sono cogenti ed il dettato normativo è trasposto *sic et simpliciter*. Alle medesime conclusioni perviene la sentenza Lissabon Urteil⁵⁵ del tribunale costituzionale tedesco del 2009. Questa ripropone il modello definito dai tedeschi *Staatenverbund*⁵⁶, che vede l'unione europea come una unione di stati indipendenti e sovrani i cui cittadini partecipano al processo di legittimazione democratica perché ciò è garantito dal singolo stato. Essa si fonda su un trattato e viene negato l'assunto secondo cui i singoli stati si spogliano delle proprie competenze a vantaggio dell'unione, alla luce del principio di attribuzione e di quello della "competenza delle competenze". Viene esclusa l'applicabilità del diritto dell'Unione anche in materia tributaria al di là delle competenze espressamente attribuite, escludendo quindi la teoria dei poteri impliciti

⁵⁴ Con la sentenza Pupino del 2005 la Corte di Giustizia afferma la completezza dell'ordinamento comunitario.

⁵⁵ La Corte, chiamata a pronunciarsi su una serie di ricorsi (*Organstreit* e *Verfassungsbeschwerde*) proposti contro la legge in data 8 ottobre 2008 di autorizzazione alla ratifica del trattato di Lisbona e contro alcune disposizioni di leggi collegate, quali la legge di revisione costituzionale e la legge concernente l'estensione ed il rafforzamento dei poteri del parlamento tedesco, ha dichiarato tale ultima legge inadeguata ed in violazione degli articoli 38, co. 1, e 23, co. 1, del *Grundgesetz* e quindi, pur riconoscendo la compatibilità della legge di autorizzazione alla ratifica con la Legge fondamentale e la ineccepibilità della legge di revisione, ha subordinato il deposito dello strumento di ratifica alla previa adozione di una normativa in linea con le indicazioni fornite nella motivazione della sentenza (sub C. II,3)

⁵⁵ Il principio del primato, sancito in una disposizione espressa (art. I-6) del trattato del 2004 recante una costituzione per l'Europa, non figura nel trattato di Lisbona, bensì in una dichiarazione allegata all'atto finale (all. n. 17). Tale esclusione dalla disciplina pattizia "non altera in alcun modo l'esistenza del principio stesso e la giurisprudenza della Corte di giustizia", come il servizio giuridico del Consiglio ha tenuto a precisare in un parere del 22 giugno 2007 (doc. 11197/07, JUR 260), e la stessa Corte costituzionale federale tedesca riconosce (sub C. II, punto 343).

⁵⁶ Sotto il profilo del processo verso l'integrazione politica alla luce della nuova tappa segnata dal trattato di Lisbona, la Corte ribadisce che l'Unione resta un *Staatenverbund* (una associazione di stati, sub C.I, punto 229), di cui la fonte è pur sempre pattizia (con previsione del diritto di recesso) e la legittimazione democratica discende dalla volontà dei popoli degli Stati membri per il tramite dei parlamenti nazionali.

secondo la quale l'Unione può utilizzare tutti i mezzi a sua disposizione per raggiungere gli scopi previsti dal trattato istitutivo dell'organizzazione stessa, anche quando tali mezzi non sono espressamente previsti nel testo del trattato⁵⁷ e sono tali da ledere l'identità costituzionale dell'ordinamento tedesco. Alla luce di questo prisma valutativo gli ampliamenti delle competenze dell'unione al di là dell'“effetto utile”⁵⁸

⁵⁷ Nel Trattato istitutivo della Comunità europea è stato inserito un articolo, il 308 (ex 235), che richiama la teoria dei poteri impliciti. Secondo tale norma “quando un'azione della Comunità risulti necessaria per raggiungere, nel funzionamento del mercato comune, uno degli scopi della Comunità, senza che il presente trattato abbia previsto i poteri d'azione a tal uopo richiesti, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e dopo aver consultato il Parlamento europeo, prende le disposizioni del caso”. In virtù della portata dell'articolo 308, le condizioni per l'esercizio del potere in esame sono alquanto restrittive. Dal punto di vista sostanziale occorre che l'azione sia necessaria per il raggiungimento degli scopi della Comunità e deve servire al funzionamento del mercato comune. Dal punto di vista procedurale il Consiglio deve deliberare all'unanimità, previa proposta della Commissione e dopo aver consultato il Parlamento europeo. In realtà i poteri riconosciuti dalla norma in questione sono subordinati all'esistenza di due condizioni indispensabili: l'azione deve essere necessaria per raggiungere uno degli scopi della Comunità; l'azione deve servire al funzionamento del mercato comune. La Corte di Giustizia nella sua giurisprudenza, scavalcando il dettato dell'articolo 308, nonché la complessa procedura da questo presentata, ha portato al riconoscimento alle istituzioni della Comunità di poteri non espressamente conferiti, ma indispensabili per esercitare in modo efficace ed appropriato le competenze loro attribuite. Infatti nella prassi tutte le volte che il Consiglio ha raggiunto l'unanimità, sono stati adottati atti che non avevano alcun collegamento con gli scopi della Comunità od il funzionamento del mercato, nonostante l'espressa menzione dell'articolo 308. Tant'è che, proprio attraverso l'applicazione del suddetto articolo, è stata legittimata l'azione comunitaria in settori quali la politica regionale, la politica ambientale, la politica industriale ed energetica e finanche la politica economica e monetaria, prima ancora che questa rientrasse nei compiti della Comunità previsti dall'articolo 2 del Trattato CE. È possibile quindi, per le istituzioni comunitarie, intervenire in settori non menzionati dal Trattato, oppure adottare, in un settore di competenza comunitaria, atti diversi da quelli previsti (es. regolamenti al posto di direttive). Ciò che è precluso alle istituzioni è di derogare alle disposizioni del trattato: infatti, l'articolo 308 si riferisce ad azioni e non fa accenno alcuno, com'è ovvio, alla possibilità di modificare la struttura istituzionale della Comunità, così come delineata dal trattato. Altra possibile limitazione è rappresentata dal richiamo al principio di sussidiarietà da parte degli Stati membri. La Corte ha così avallato l'atteggiamento del Consiglio nell'uso di poteri impliciti quando nel 1973 (nella sentenza Massey/Ferguson) ha enunciato esplicitamente il principio per cui le istituzioni comunitarie hanno il diritto di emanare atti in tutti quei settori nei quali il trattato attribuisce loro una competenza, legittimando in tal modo l'istituzione da parte del Consiglio di vari Comitati di gestione e regolamentazione e il suo intervento in materia di pesca e ambiente. È bene sottolineare che negli ultimi anni la Corte ha mostrato un atteggiamento più restrittivo, evidenziando il carattere residuale della norma ed escludendone l'uso ogni volta che, in base al trattato, sia possibile disporre di una base giuridica alternativa (vedi sentenza CGCE del 26 marzo 1987, Commissione c. Consiglio, in causa 45/86 e sentenza CGCE del 30 maggio 1989, Commissione c. Consiglio, in causa 242/87).

⁵⁸ L'effetto utile è il principio in base al quale una determinata norma deve essere interpretata, di preferenza, in modo da favorire il raggiungimento dell'obiettivo in essa prefissato. Tale principio è spesso utilizzato dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee, per affermare l'efficacia diretta di decisioni e direttive, oltre che, in generale, per garantire il funzionamento della Comunità. Strettamente correlato al principio dell'effetto utile, nonché strumentale al suo conseguimento, è il principio del primato del diritto comunitario elaborato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. In forza di questo principio, qualora si verifichi un caso di conflitto, di contraddizione o di incompatibilità tra norme di diritto comunitario e norme nazionali, queste ultime, anche se posteriori,

vengono circoscritti e sono subordinati alla necessaria pronuncia del parlamento tedesco, anche in materia fiscale, come previsto all'articolo 23 del *Grundgesetz*⁵⁹. Per i giudici costituzionali tedeschi questa è l'unica lettura possibile conforme alla costituzione tedesca, ed un eventuale contrasto legittimerebbe il recesso dello stato tedesco dall'unione Europea come previsto dal disposto normativo dell'articolo 50 del nuovo TUE. La ratifica tedesca del Trattato di Lisbona è intervenuta quindi dopo una serie di riflessioni condotte sulla base di un'interpretazione restrittiva delle sue disposizioni. Per quanto riguarda la pronuncia della Corte, va detto che essa si fonda *in primis* su un'attenta lettura dei caratteri essenziali dell'Unione europea, al fine di delineare gli sviluppi futuri impliciti nella ratifica. Gli elementi salienti del processo riformatore promosso dal Trattato di Lisbona che ha investito diversi aspetti finanche fiscali sono descritti in alcuni passaggi preliminari della sentenza del 30 giugno. Come rileva il BVerfG al paragrafo 32 e seguenti, il Trattato di Lisbona non si discosta dai vari strumenti normativi che si sono succeduti nel tempo per modificare i Trattati originari, ma si pone in linea con il Trattato di Amsterdam del 1997 e con il Trattato di Nizza del 2001 di cui costituisce una revisione. Con particolare riguardo alla materia fiscale il Trattato di Lisbona ha comunque avuto effetti sui sistemi fiscali, specie con riferimento ai seguenti profili: a) la più ampia tutela dei diritti fondamentali; b) la regola dell'unanimità per la materia fiscale, che viene confermata; c) le competenze fiscali dell'Unione, che rimangono invariate; d) il mancato inserimento nel Trattato di principi di carattere tributario, il significato dell'eliminazione della tutela della concorrenza dagli obiettivi del Trattato e del riferimento, adesso contenuto nell'art. 3 del Trattato sull'Unione europea, all'economia sociale di mercato fortemente competitiva; e) il tema della concorrenza fiscale tra stati; f) la mancata istituzione di tributi a livello europeo e l'inesistenza di politiche sociali e fiscali europee; g) la fiscalità ambientale. Il Trattato di Lisbona salva infatti la "sostanza" della Costituzione recependo molte delle innovazioni ivi contenute ma si limita ad integrarle nel testo dei trattati esistenti senza ricorrere alla forma solenne della Costituzione con i significati evocativi che essa avrebbe comportato avendo abbandonato ogni riferimento alla "costituzione", ai simboli dell'Unione, all'affermazione esplicita del primato del diritto comunitario sui diritti interni e all'inclusione della Carta dei diritti fondamentali nel

sono disapplicate, senza che sia necessaria la richiesta della previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale.

⁵⁹ L'articolo 23 della *Grundgesetz* recita che per la realizzazione di un'Europa unita la Repubblica federale di Germania collabora allo sviluppo dell'Unione Europea che è fedele ai principi federativi, sociali, dello Stato di diritto e democratico nonché al principio di sussidiarietà e che garantisce una tutela dei diritti fondamentali sostanzialmente paragonabile a quella della presente Legge fondamentale. La Federazione può a questo scopo, mediante legge approvata dal *Bundesrat*, trasferire diritti di sovranità. Per l'istituzione dell'Unione Europea, per le modifiche delle norme dei trattati e per le regolazioni analoghe, mediante le quali la presente Legge fondamentale viene modificata o integrata nel suo contenuto oppure mediante le quali tali modifiche e integrazioni vengono rese possibili, si applica l'articolo 79, secondo e terzo comma.

testo del nuovo Trattato, sebbene una norma la richiami espressamente attribuendole lo stesso valore giuridico dei Trattati di cui all'articolo 6 TUE.

6. Rinvio pregiudiziale e Corte Costituzionale tedesca

Nel diritto tedesco il principale strumento di collegamento ed interazione tra i giudici interni tributari e la Corte di giustizia europea è rappresentato dal rinvio pregiudiziale comunitario, previsto all'articolo 267 TFUE, già articolo 234 TCE, e prima ancora articolo 177 TCEE.

Con riferimento all'ottemperanza al dovere di rinvio la Corte Costituzionale Federale Tedesca riconosce alla Corte Europea il compito di assicurare uniforme applicazione tramite la giurisprudenza del diritto all'interno dell'Unione. Questo compito viene corroborato dal riconoscimento della Corte di giustizia europea come giudice naturale precostituito ai sensi dell'articolo 101, comma 1, *Grundgesetz*.

Nel momento in cui il giudice interno tedesco omette di rinviare alla Corte di giustizia, questa omissione deve essere considerata come vera e propria violazione al principio enunciato in Costituzione del ricorso al giudice naturale precostituito. Rimane comunque fermo il fatto che la Corte tedesca ha riconosciuto l'efficacia vincolante delle sentenze emesse dalla Corte di Giustizia con riferimento al rapporto conflittuale tra il Tribunale costituzionale federale tedesco e la Corte di giustizia nell'esercizio di tale competenza. Lo stesso *Bundesverfassungsgericht* ha espressamente affermato di essere vincolato all'applicazione dell'articolo 267 TFUE.

Detta conclusione è stato il frutto di un articolato iter giurisprudenziale spesso caratterizzato da momenti tra loro confliggenti.

Infatti in un primo momento il Tribunale tedesco era arroccato su tutt'altra posizione. Esso ha denegato la propria competenza a conoscere di questioni inerenti al rinvio pregiudiziale, per cui era stato adito per incompatibilità tra una norma interna ed una norma comunitaria. Il Tribunale federale infatti si occupa esclusivamente di conoscere delle questioni di incompatibilità delle norme di rango costituzionale con la norma comunitaria, anche in materia tributaria, applicando il principio del primato del diritto comunitario⁶⁰. Nel perdurante silenzio del *Bundesverfassungsgericht*, la Corte federale

⁶⁰ *Bundesverfassungsgericht* è l'organo di giustizia costituzionale della Repubblica Federale tedesca, caratterizzato da una doppia qualificazione di organo giurisdizionale e organo costituzionale. Le funzioni e le attribuzioni che gli sono riconosciute dalla Legge Fondamentale (*Grundgesetz*) sono tendenzialmente corrispondenti a quelle proprie della Corte Costituzionale italiana, fatte salve specifiche prerogative di cui il *Bundesverfassungsgericht* gode a tutela dello Stato federale e della separazione di competenze tra Stato centrale e singoli Landern. Il procedimento dinanzi al *Bundesverfassungsgericht* si svolge sempre ad istanza di parte, non essendo previsto l'intervento d'ufficio da parte di questo giudice. L'iniziativa è rimessa *ex lege* a specifici soggetti che sono gli organi federali, il Presidente federale, il *Bundestag*, il *Bundesrat* il Governo federale o organi ad esso appartenenti, i deputati, nonché i governi dei Landern. La principale differenza che si segnala rispetto al funzionamento della Corte Costituzionale italiana è rappresentata dall'ammissibilità del ricorso diretto

delle Finanze, ha avuto occasione di intervenire nel dibattito in merito al ruolo del diritto europeo all'interno dell'ordinamento tedesco in ambito tributario. In particolare, la giurisprudenza di quest'organo si è attestata su posizioni opposte rispetto a quelle delle sentenze che seguiranno.

In particolare con la decisione Solange I, il *Bundesverfassungsgericht*, ha affermato di poter decidere da solo le questioni pregiudiziali del diritto comunitario qualora non sussistano i presupposti di cui all'articolo 177 del Trattato (oggi 267 TFUE, già 234 TCE), il quale vincola anche il Tribunale costituzionale. Ancora più esplicita è stata l'ordinanza Vielleicht del 1979⁶¹, che annunciava l'orientamento del Tribunale tedesco adottato nella pronuncia Solange II. Infatti, nella pronuncia Vielleicht il *Bundesverfassungsgericht* ha sostenuto chiaramente che le sentenze della Corte europea poste in essere nell'ambito della pregiudiziale comunitaria sono caratterizzate dalla vincolatività per tutte le corti nazionali, ivi incluso, ovviamente, lo stesso *Bundesverfassungsgericht* nell'ambito del controllo delle leggi in via incidentale di cui all'articolo 100 della *Grundgesetz*. Il Tribunale, comunque, non avendo ravvisato alcun motivo per cui mettere in dubbio la decisione già resa dalla Corte di giustizia sul tema, nella specie non si è ritenuto obbligato a ripresentare alla Corte europea la domanda pregiudiziale⁶².

Il *Bundesverfassungsgericht* ha sentenziato più volte in relazione alla dialettica tra diritto interno e diritto comunitario anche in riferimento alla materia fiscale.

La peculiarità che ne è emersa è che innanzi alla espressa presa di posizione con cui il tribunale tedesco ha riconosciuto di essere tenuto all'applicazione dell'articolo 234 TCE, oggi 267 TUE, posto che detto articolo ha il carattere di obbligatorietà per i giudici di ultima istanza, ed in particolare per il giudice tributario, non ha mai posto in essere, fino al 2014, alcun rinvio pregiudiziale⁶³.

Volendo fare un passo indietro, una tappa del predetto *iter* giurisprudenziale è rappresentata da una ordinanza del 2001 conclusasi con una mera archiviazione priva di una analisi completa ed approfondita ad opera del Tribunale supremo tedesco⁶⁴. In

dei cittadini che possono adire il Giudice delle leggi tedesco ove ritengano i propri diritti fondamentali lesi dai pubblici poteri.

⁶¹ BVerfGE 52, 187, 201 s

⁶² Cfr. RÖRIG M.T., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in Quad. Cost., 27, 3-4, 2007, 625 ss.

⁶³ Il 6 febbraio 2014 il *Bundesverfassungsgericht* ha rinviato il giudizio sulle Operazioni monetarie dirette (Omt) della Banca centrale europea alla Corte di Giustizia dell'Ue. La Corte suprema non ha voluto prendere posizione con una sentenza. Nel proprio ricorso indirizzato alla Corte di Giustizia europea ha scritto che la Banca centrale europea, con le operazioni in questione, esubera dalle facoltà che le sono riconosciute dai trattati.

⁶⁴ BvB n.1 del 2001 e n.2 del 2001. Nel caso di specie la vicenda si è conclusa, dopo che era stata disposta una sospensione per altri motivi, con l'archiviazione del procedimento di scioglimento senza che il Tribunale neppure si soffermasse su un esame compiuto della richiesta di rinvio (nella pronuncia di rigetto, infatti, si è valutata la rimessione solamente alla luce del comma 1, lettere a) e b), dell'articolo 234 TCE. Tale decisione è stata al centro di una accesa discussione, in quanto il Tribunale

essa vengono meno gli argomenti che possono addursi contro il rinvio pregiudiziale, e in altri casi, per i ricorsi diretti e per il sindacato di costituzionalità in via incidentale, dove la negazione di un obbligo di rimessione in capo al *Bundesverfassungsgericht* può, al limite, essere giustificata in ragione della natura straordinaria del ricorso diretto ovvero della funzione puramente pregiudiziale del giudizio di costituzionalità. Quale che sia l'opinione relativa alla ordinanza in questione, è indiscutibile che il Tribunale costituzionale non abbia colto appieno l'occasione di prendere una chiara posizione circa l'obbligo di cui all'articolo 234, comma 3, TCE.

Si noti, al riguardo, che, successivamente alla pubblicazione della sopra citata ordinanza Vielleichf, il Tribunale, tra l'altro, non sembra essersi mai più espresso in maniera così chiara circa il proprio obbligo di rimessione. Ciò almeno fino alla ordinanza del 2 marzo 2010⁶⁵.

Il Tribunale ha comunque spesso non approfondito l'argomento, limitandosi a non accogliere eventuali richieste dirette o suggerimenti di rimessione, e dichiarando non rilevanti le questioni poste. Di contro, ha sviluppato criteri più precisi in merito all'obbligo di rimessione da parte dei giudici comuni di ultima istanza.

Nemmeno nella sentenza sul Trattato di Lisbona, il Tribunale ha affrontato in maniera esplicita il tema del rinvio pregiudiziale e di un eventuale correlativo obbligo al riguardo. Il Tribunale ha infatti mantenuto sempre lo stesso impianto argomentativo e lo stesso atteggiamento nei riguardi dell'ordinamento europeo e della Corte di giustizia, di cui si pone come un interlocutore autorevole, in grado di determinare le condizioni concrete di adesione del Paese all'Europa senza la necessità di investirla direttamente.

Nella sentenza sul Trattato di Lisbona, il Tribunale ha difeso, in modo esplicito, facilmente intuibile dai termini utilizzati, la propria giurisdizione, sia per l'accertamento (c.d. *ausbrechender Rechtsakt*) che per la constatazione di una violazione dell'identità costituzionale ed ha ipotizzato al riguardo anche l'introduzione, da parte del legislatore tedesco, di un nuovo procedimento sui generis : "Tanto il controllo *ultra vires* quanto il controllo d'identità possono portare al risultato che

costituzionale, nel procedimento di scioglimento ex articolo 21, c.2, *Grundgesetz*, è l'unico giudice nazionale competente.

⁶⁵ BvR n.256 del del 2008 e n.586 del 2008. Nel caso di specie si è stabilito che i ricorsi diretti giudicati non necessitavano di un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia ex articolo 267 TUE in quanto un tale rinvio da parte del Tribunale costituzionale federale potrebbe essere preso in considerazione se fosse in questione l'interpretazione o la validità del diritto comunitario o di quello dell'Unione che pretende prevalenza rispetto al diritto interno e la cui trasposizione non viene esaminata dal Tribunale costituzionale in base ai diritti fondamentali di cui alla *Grundgesetz*. Una tale rimessione può però soltanto ritenersi ammissibile e dovuta qualora l'interpretazione o la validità del diritto dell'Unione siano rilevanti". Ciò non poteva essere rilevato nel caso di specie, in quanto l'efficacia della direttiva 2006/24/CE e la sua preminenza rispetto a diritti fondamentali della *Grundgesetz*, non è stata ritenuta determinante per la soluzione della controversia, poiché, tra le altre cose, la direttiva aveva concesso al legislatore nazionale ampi margini di trasposizione rispetto ai quali è consentito, come detto, il controllo da parte del *Bundesverfassungsgericht* .

norme di diritto comunitario, o in futuro norme di diritto dell'Unione, siano dichiarate inapplicabili in Germania. Per tutelare la funzionalità dell'ordinamento comunitario, un'applicazione del diritto costituzionale che sia favorevole al diritto europeo richiede che tanto l'accertamento *ultra vires* quanto l'accertamento di una violazione dell'identità costituzionale sia riservato al *Bundesverfassungsgericht*, rispettando l'idea di diritto espressa nell'articolo 100, c.1, *Grundgesetz*. In quali procedimenti il *Bundesverfassungsgericht* possa essere concretamente investito di questo controllo, non deve essere deciso in questa sede. È ipotizzabile il ricorso a procedimenti esistenti, quindi il controllo di costituzionalità in forma astratta di cui all'articolo 93, paragrafo 1, n. 2, *Grundgesetz* e in forma concreta (articolo 100, comma 1, Legge fondamentale), il conflitto tra organi di cui all'articolo 93, paragrafo 1, n. 1, *Grundgesetz*, il conflitto tra Federazione e *Länder* di cui all'articolo 93, paragrafo 1, n. 3, *Grundgesetz* ed il ricorso costituzionale di cui all'articolo 93, paragrafo 1, n. 4, *Grundgesetz*. È pensabile tuttavia anche che il legislatore crei un ulteriore procedimento di giurisdizione costituzionale, ritagliato specificamente sul controllo *ultra vires* e sul controllo d'identità, per assicurare l'obbligo degli organi tedeschi di disapplicare, in singoli casi ed in Germania, atti di diritto dell'Unione *ultra vires* o lesivi dell'identità".

È infine da segnalare che la giurisprudenza costituzionale in merito alla violazione del "diritto al giudice precostituito" per omesso rinvio obbligatorio ha precisato che il *Bundesverfassungsgericht*, giudicando sul diritto al giudice naturale, non deve controllare ogni valutazione errata svolta dal giudice nazionale relativamente al mancato rinvio, quant'anche investa la materia tributaria, ma deve solo verificare se l'omissione del rinvio sia avvenuta sulla base di considerazioni illogiche ovvero arbitrarie.

L'omesso rinvio alla Corte di giustizia è, secondo tale giurisprudenza, da considerare arbitrario solo nei casi di ignoranza dell'obbligo di rimessione di dubbi percepiti, di divergenza intenzionale rispetto ad un'interpretazione data dalla Corte di giustizia e di incompletezza nella giurisprudenza presa in esame e nella sua non congrua valutazione (con margini di apprezzamento) e, in tal senso, si pone apparentemente in contrasto con la giurisprudenza della Corte di giustizia ed in particolare con la dottrina "acte clair" e della pronuncia CILFIT⁶⁶, sebbene il Tribunale costituzionale abbia, in una recente pronuncia del 25 febbraio 2010⁶⁷, specificato che la sostenibilità dell'omesso rinvio deve essere analizzata anche alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia in merito all'articolo 234, comma 3 (oggi articolo 267 TFUE) e quindi ai criteri CILFIT. Con riferimento ai criteri da osservare da parte dei giudici ordinari, il Tribunale costituzionale ha peraltro chiarito che il giudice nazionale non può valutare

⁶⁶ Una non totale coincidenza con la giurisprudenza dell'acte clair è lamentata, tra gli altri, da W. ROTH, *Erfassungsrechtliche Kontrolle der Vorlagepflicht an den EuGH*, NVwZ 2009.

⁶⁷ Sentenza BvR n.230 del 2009.

l'eventuale conflitto tra normative comunitarie sulla base di parametri esclusivamente nazionali ed ha affermato espressamente che "un giudice che non acquisisca tutte le necessarie informazioni relative al diritto comunitario viola sistematicamente le condizioni ed il significato del ricorso in via pregiudiziale".

Tuttavia, almeno fino ad oggi, detta giurisprudenza è stata interpretata nel senso di cercare di evitare l'obbligo per il *Bundesverfassungsgericht* di sollevare questioni di interpretazione davanti alla Corte di giustizia, come hanno invece cominciato a fare alcuni giudici costituzionali dello *Staatsgerichtshof*⁶⁸ del *Land Hesse*⁶⁹.

Infine, si segnala che, in base ad una pronuncia del Tribunale costituzionale che risale al 2006⁷⁰, non esiste un ordine fisso di priorità per la presentazione di quesiti inerenti ad una norma che riguardino la sua costituzionalità, giudicata dal *Bundesverfassungsgericht*, e la sua compatibilità con il diritto comunitario, sottoposta al vaglio della Corte di giustizia.

Di particolare rilievo è la pronuncia del 9 settembre 2011 nell'ambito della quale il Tribunale costituzionale federale, con un'interpretazione conforme, ha respinto la *Verfassungsbeschwerde*⁷¹ contro la legge che istituisce il Fondo di stabilità europeo⁷².

⁶⁸ *Staatsgerichtshof* è la corte di giustizia statale, essa non esercita una giurisdizione costituzionale completa ma limitata.

⁶⁹ Il Tribunale ha inoltre specificato, nell'ordinanza 2 BvR 2023/06 del 19 ottobre 2006, che l'obbligo di rinvio non esiste nell'ambito della tutela cautelare. Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, l'articolo 234 TCE deve essere interpretato nel senso che un tribunale nazionale, le cui decisioni non possono più essere impugnate, non è obbligato a presentare la questione sull'interpretazione alla Corte di giustizia, se la questione emerge in un procedimento cautelare, se la decisione in quest'ultimo procedimento non vincola il tribunale del procedimento principale e nei limiti in cui ogni parte ha la possibilità di iniziare o di richiedere l'inizio di un procedimento principale, nel quale la questione decisa in modo preliminare venga di nuovo giudicata e possa quindi essere presentata presso la Corte di giustizia secondo l'articolo 234 TCE.

⁷⁰ Il tribunale costituzionale si è così pronunciato nella sentenza del 11 luglio 2006, 1 BvL 4/00.

⁷¹ Il *Verfassungsbeschwerde* è il ricorso costituzionale diretto individuale posto a presidio e tutela dei diritti fondamentali nei confronti del pubblico potere, di cui all'art. 93, comma 1, n. 4a, GG. Esso si distingue nettamente dal controllo astratto di costituzionalità delle norme federali o regionali (*abstrakte Normenkontrolle*), di cui all'art. 93, comma 1, n. 2 GG e dal controllo concreto di costituzionalità delle norme federali o regionali (*konkrete Normenkontrolle*), di cui all'art. 100, comma 1, GG.

⁷² L'interpretazione conforme, va intesa quale tecnica ermeneutica in forza della quale l'operatore giuridico, di fronte ad una disposizione apparentemente contrastante con una norma *superiore*, interpreta la prima al fine di ricavarne un significato che consenta di metterla in sintonia con la seconda. *Ratio* sottesa a tale meccanismo è l'esigenza di trovare una soluzione conciliativa che eviti l'invalidità della norma o l'illiceità del comportamento che ad essa dia attuazione. L'interpretazione conforme affonda le sue radici nei rapporti tra diritto interno ed internazionale, sulla base di una presunzione di conformità del primo al secondo, per effetto della quale si ritiene che, nel caso di dubbi esegetici, la legge nazionale posteriore debba essere interpretata in conformità con le esigenze poste dagli obblighi internazionali precedentemente assunti dallo Stato. Tuttavia, considerando l'interpretazione conforme quale metodo ermeneutico che, strettamente connesso all'esigenza di garantire la conservazione dei documenti normativi e dei valori giuridici ad essi sottesi, contribuisce ad assicurare unità e coerenza dell'ordinamento.

Bundesverfassungsgericht ha ravvisato nelle politiche di bilancio uno dei campi in cui il diritto di voto si svuota del principio democratico di rappresentanza popolare e che in ogni caso il meccanismo di stabilità, che imponeva in origine al Governo un semplice obbligo di ricercare l'assenso della Commissione bilancio, vada interpretato in modo conforme a Costituzione.

La sentenza, che appare di grande rilevanza per gli equilibri dell'Unione e che avrebbe potuto avere conseguenze sulla sua stessa sopravvivenza, rappresenta senz'altro il risultato della ricerca di un difficile equilibrio tra il rispetto di decisioni puramente politiche in materia di ordine economico e la tutela del principio democratico, declinato in una realtà multilivello.

Nel caso di specie, tuttavia, il Tribunale, pur considerando astrattamente azionabile la tutela attraverso il sistema della *Verfassungsbeschwerde*, non ha riconosciuto il diritto violato e ha considerato, pertanto, sotto tale profilo, le leggi impugnate non incompatibili con la Legge fondamentale. Nel giungere a questa conclusione, tuttavia, il *Bundesverfassungsgericht* ha ribadito la centralità del Parlamento e, imponendo, attraverso un'interpretazione conforme, un voto favorevole della Commissione bilancio su ogni legge volta ad autorizzare i procedimenti previsti nelle due leggi impugnate, ha sostanzialmente riscritto un articolo della legge sulla stabilità monetaria. Nel far ciò, in primo luogo, i giudici hanno sottolineato come le decisioni in materia di bilancio, definendo tale ambito "un settore del potere di autogoverno democratico" dello Stato costituzionale, rappresentino "un elemento centrale del processo decisionale democratico" (*ein zentrales Element der demokratischen Willensbildung*) e rientrino pertanto nella discrezionalità politica del *Bundestag*. In questa prospettiva, hanno pertanto affermato come i rappresentanti del *Bundestag*, anche in un sistema inter-governamentale (*System intergouvernementales*) come l'Unione europea, abbiano il compito di controllare le politiche di bilancio. Tale forma di controllo, peraltro, afferma il Tribunale, appare del tutto compatibile con il diritto dell'Unione europea e con i Trattati, che trovano parte della propria legittimazione democratica proprio nelle procedure di decisione democratica dei singoli Stati membri che ne sono presupposto. La procedura di bilancio rappresenta, in ultima analisi, alla luce di queste premesse, una competenza non esternalizzabile (*entäußerbaren Kompetenz*). Il Tribunale ha dunque riconosciuto, in linea con la più risalente giurisprudenza in materia di "costituzione economica", un'ampia discrezionalità in campo economico al Governo e al Parlamento e ha anche ribadito quel self-restraint che, in tale ambito, già aveva enunciato nelle richiamate decisioni sulle richieste di ingiunzione, affermando che, nel settore delle politiche di bilancio, il *Bundesverfassungsgericht* non può sostituirsi al legislatore e alle sue prerogative e che il suo compito consiste, per l'appunto, solo nel vigilare su un'eventuale illegittima esternalizzazione di queste procedure tanto grave da comportare una violazione del principio democratico.

In conclusione, ammettendo che con una *Verfassungsbeschwerde* si possa agire a tutela del principio democratico, di fatto, il Tribunale si è investito di un potere capace di estendere notevolmente la sua capacità di intervento. Pur restando al di qua di quelle che potrebbero definirsi *political questions* europee⁷³, infatti, lo strumento dell'interpretazione conforme appare un mezzo potente ed efficace per aggravare procedimenti e procedure regolanti la partecipazione parlamentare. In questo modo, il Tribunale si è costruito uno spazio di intervento concreto, che gli concede la possibilità di ribadire con nettezza i limiti dei Trattati europei senza doversi spingere fino a sindacare la validità della legge di ratifica del Trattati stessi. Resta certo aperta la possibilità di una declaratoria di incostituzionalità della legge di ratifica e di sindacato di quei mutamenti anche di fatto del quadro normativo europeo, capaci di alterare in modo non democraticamente legittimato l'equilibrio normativo introdotto con la legge di ratifica stessa, ma questa sembra delinearci sempre più come *extrema ratio*. Come già emergeva dal Lissabon Urteil, il *Bundesverfassungsgericht* si conferma così custode del principio democratico di cui si fa interprete e garante a vantaggio del Parlamento e l'interpretazione conforme si eleva, nei fatti, a nuovo strumento di integrazione.

Proprio l'interpretazione conforme potrà, nel futuro, rappresentare un mezzo virtuoso attraverso il quale introdurre, in maniera meno invasiva e probabilmente più efficace di quanto possibile con gli strumenti teorizzati fino ad ora, quelle esigenze di democraticità che non appaiono del tutto soddisfatte, in un rapportarsi continuo con le istituzioni europee.

⁷³ GAMBINO S., Diritti fondamentali e giustizia costituzionale. Esperienze europee. Giuffrè 2012.

7. Evoluzione giurisprudenziale

Il Trattato di Lisbona introduce importanti modifiche al funzionamento delle istituzioni comunitarie, alle procedure e alle competenze attribuite all'Unione.

In particolare, la Costituzione prima e il Trattato di Lisbona poi si pongono in una prospettiva di perfetta continuità con il Trattato CE: il Trattato di Lisbona si limita come detto a riprodurre, senza variazioni, le disposizioni fiscali, e la fiscalità resta un fattore strumentale al perseguimento del mercato interno, informato alle libertà economiche e al principio di libera concorrenza⁷⁴. Viene dunque confermata l'idea di una fiscalità considerata essenzialmente in negativo, in cui il tributo, anziché perseguirne in positivo le finalità, non deve costituire un ostacolo al conseguimento degli obiettivi fissati nel Trattato, e nel quale è precluso ogni intervento finalizzato alla giustizia o razionalità dei sistemi tributari nazionali⁷⁵. In altri termini, viene ribadito come le regole fiscali europee rispondano alla logica dell'integrazione dei mercati secondo i principi della libera concorrenza e della neutralità, e non già a quella del perseguimento di quei valori di eguaglianza sostanziale che caratterizzano il fenomeno tributario nei sistemi nazionali⁷⁶.

La pronuncia emessa dal *Bundesverfassungsgericht*, Lissabon Urteil infatti, mentre da un lato afferma la compatibilità del trattato di Lisbona, o meglio dell'atto di recepimento interno di ratifica del trattato, con i principi sanciti nella Carta costituzionale tedesca, dall'altro afferma l'identità e difende il diritto tedesco da una totale subordinazione all'ordinamento comunitario affermando che il ruolo del parlamento tedesco non può essere vanificato dalla Unione europea e se nel caso di specie non dà una effettiva attuazione pratica ai controlimiti, ne amplia la portata ribadendo l'esistenza dei contro limiti, ma manifestando una tendenza a interloquire con l'ordinamento comunitario. La stessa sentenza Lissabon ha però dichiarato, in contrasto con la costituzione tedesca, una legge di accompagnamento alla legge di ratifica del trattato di Lisbona, causa di un mancato potenziamento del ruolo del parlamento tedesco, ponendo una "*condicio sine qua non*" per la ratifica del trattato di Lisbona ovvero un potenziamento dei poteri del *Bundestag* e del *Bundesrat*, in tutte le materie, ivi compresa quella tributaria, la qualcosa era prevista dall'articolo 12 del

⁷⁴ MELIS G. - PERSIANI A., Trattato di Lisbona e sistemi fiscali in *Diritto e Pratica Tributaria II*, 2013, pp. 1-267

⁷⁵ Cfr. SACCHETTO C. - G. BIZIOLI, Fisco, Il grande assente nel Trattato UE, in *Italia Oggi*, 20 aprile 2005, 1 ss..

⁷⁶ Cfr. GALLO F., *Le ragioni del Fisco*, Bologna, 2011, 130; ma anche BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2005, 189 ss.

trattato di Lisbona che sottolineava un potenziamento dei parlamenti nazionali, strumentale al buon funzionamento dell'unione europea nel suo complesso. Con l'ampliamento dei poteri del *Bundestag* e del *Bundesrat* si ampliava nuovamente l'esistenza di controlimiti⁷⁷.

Il tribunale tedesco ha così puntualizzato nuovamente la sussistenza di controlimiti contribuendo a delineare l'identità dell'ordinamento tedesco ed ha, in sostanza, posto l'accento sull'esistenza di argini che si frappongono al perseguimento dell'Unione come risultato, specie in materie quali quella della fiscalità ove espressamente non vi è stata alcuna rinuncia alla sovranità ed allo *ius imperii* statali.

Un nuovo capitolo processuale tedesco è rappresentato dal recentissimo rinvio operato dalla Corte tedesca il 7 febbraio 2014, anche se una sostanziale rinuncia ad un controllo costituzionale sul diritto comunitario cominciava già ad emergere nel 2009. La pronuncia tedesca del 2009 si inserisce in un ampio filone giurisprudenziale che si è caratterizzato per l'alternanza di fasi di maggiore o minore chiusura nei confronti del processo di integrazione europea.

Nel 2014 l'alta Corte di Karlsruhe, sollecitata, da più ricorsi, a pronunciarsi sul programma di acquisti di titoli di Stato in misura illimitata, ha sollevato la questione contro il programma di aiuto di titoli di Stato da parte della Bce, che ormai è a tutti gli effetti una istituzione dell'Unione, tacciando il programma Outright Monetary Transaction (Omt) di violare i poteri degli stati membri. La Corte Costituzionale tedesca ha deciso infatti di rivolgersi alla Corte europea per il programma Outright Monetary Transaction (Omt) della Bce.

Alla base del rinvio operato dal tribunale tedesco vi è la presunzione, a detta degli stessi giudici del *Bundesverfassungsgericht*, che con il piano suddetto la Banca Centrale Europea sia andata oltre il suo mandato di politica monetaria, violando quindi

⁷⁷ Il Parlamento tedesco aveva autorizzato la ratifica del Trattato di Lisbona (Legge sulla ratifica del Trattato di Lisbona) ed adottato due leggi costituzionali di accompagnamento: la Legge costituzionale che modifica gli artt. 23, 45 e 93 GG e la Legge di estensione e del rafforzamento del ruolo del Bundestag e del Bundesrat nelle questioni relative all'Unione europea. Tali leggi hanno formato oggetto di ricorso da parte di alcuni parlamentari tedeschi al *Bundesverfassungsgericht*, BVerfG (Tribunale federale costituzionale tedesco) in quanto ritenute in contrasto con alcune disposizioni della *Grundgesetz*, GG (Legge fondamentale). La Corte tedesca, il 30 giugno 2009, si è pronunciata con una complessa sentenza nella quale ha rigettato il ricorso inerente la *Legge sulla ratifica del Trattato di Lisbona* e la Legge costituzionale che modifica gli artt. 23, 45 e 93 GG, ed ha invece accolto quello inerente la *Legge di estensione e del rafforzamento del ruolo del Bundestag e del Bundesrat nelle questioni relative all'Unione europea*; quest'ultima, nella sua formulazione originaria, veniva ritenuta, infatti, incompatibile con gli artt. 23 (articolo rubricato "Unione europea") e 38 (rubricato "Elezioni del Bundestag") della *Grundgesetz*, GG. In particolare, il BVerfG ha ritenuto che tale Legge non contenesse un adeguato potenziamento dei poteri del Parlamento tedesco rispetto a quanto previsto dall'articolo 12 del Trattato di Lisbona inerente il contributo attivo dei parlamenti nazionali al buon funzionamento dell'Unione. Cfr. RÖRIG M.T., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in *Quad. Cost.*, 27, 3-4, 2007, 625 ss.

i poteri degli stati membri e il principio che proibisce il finanziamento monetario dei bilanci nazionali⁷⁸.

In conclusione, alla luce delle pregresse considerazioni, si può tracciare un quadro riassuntivo che ripercorre quelli che sono stati i mutamenti giurisprudenziali e che rappresentano le tappe fondamentali dell'evoluzione giurisprudenziale tedesca.

Doverosa puntualizzazione è rappresentata dall'affermare che l'interpretazione dell'atto interno tedesco deve essere compatibile con il diritto comunitario. Infatti, come più volte ribadito dalla Corte di giustizia, il diritto nazionale deve essere interpretato e applicato in accordo con le esigenze del diritto comunitario, e per far ciò un ruolo di eminente rilievo è rivestito dagli strumenti ermeneutici ed interpretativi. Risulta di estremo interesse ripercorrere la giurisprudenza costituzionale tedesca che ha portato ad affermare anche nel diritto interno siffatta concezione, peraltro non scontata. Il *Bundesverfassungsgericht*, accogliendo un ricorso contro una sentenza della Corte federale delle finanze che si era sottratta in modo arbitrario ed in violazione del principio del giudice precostituito dalla legge come disciplinato all'articolo 101, c.1, *Grundgesetz* riconobbe l'obbligatorietà di promuovere una pregiudiziale comunitaria, nel 1987, non conformandosi a quanto era già stato deciso

⁷⁸ Va puntualizzato che il 18 marzo 2014 la Corte costituzionale tedesca ha respinto definitivamente i ricorsi presentati contro il Fondo salva euro, il Meccanismo di Stabilità europeo Esm, e il Fiscal Compact. La decisione era attesa, visto che già nell'ottobre del 2012 la Consulta di Karlsruhe si era pronunciata con una sentenza preliminare dando una via libero condizionato alla ratifica dei trattati europei da parte della Germania. La sovranità del Parlamento tedesco non viene lesa dal Fondo salva euro: per i querelanti solo il *Bundestag* può variare il bilancio della Germania. Una posizione respinta dalla Corte di Karlsruhe, che però ha ribadito come gli eurosalvataggi debbano essere collegati alle norme costituzionali già indicate nella precedente sentenza. Il ricorso anti Esm e Fiscal Compact è stata la causa che ha collezionato il maggior numero di querelanti della storia tedesca, oltre 37 mila. La Corte costituzionale tedesca si era pronunciata con un procedimento accelerato sull'Esm nell'autunno del 2012, per consentire alla Germania di ratificare il trattato istitutivo. La Germania fu l'ultimo paese europeo a dare il suo sì. Nel 2012 La Corte costituzionale tedesca, disattendendo la propria prassi in materia di procedimenti cautelari, non ha operato un bilanciamento di interessi, ma ha compiuto un "esame sommario nel merito" delle leggi di approvazione dei trattati in oggetto e delle norme di contorno, al fine di evitare alla Germania l'assunzione di impegni irreversibili di diritto internazionale a cui non potrebbe sottrarsi facilmente, c.d. *fait accompli*, qualora fossero ravvisate violazioni costituzionali nell'ambito del procedimento di merito. La Corte ha ritenuto che i ricorsi fossero "in gran parte" infondati. Vero è che i giudici tedeschi hanno posto le seguenti due condizioni alla ratifica: a) l'impegno finanziario della Germania derivante dal Trattato sull'ESM non può eccedere il capitale sottoscritto, c.d. *liability ceiling*, poco più di 190 miliardi di Euro, a meno che non vi sia un voto espresso del Parlamento tedesco che sancisca il superamento di tale limite; b) l'obbligo di riservatezza sui lavori dell'ESM non si applica nei confronti del Parlamento tedesco, *Bundestag* e *Bundesrat*, che dovrà sempre essere preventivamente informato. Entrambe le condizioni appena descritte hanno formato oggetto di espressa riserva unilaterale (ai sensi della Convenzione di Vienna del 1969 sul diritto dei trattati) in sede di ratifica. Come correttamente evidenziato dalla maggior parte dei commentatori, le riserve in parola appaiono pleonastiche, visto che il Trattato istitutivo dell'ESM era già chiaro al riguardo (rispettivamente, si rinvia all'art. 8, prima frase, e agli artt. 32, 34 e 35 di quel Trattato).

peraltro dalla Corte di giustizia, quasi a voler sottolineare che l'alta Corte tedesca aveva un ruolo di preminenza rispetto alla Corte comunitaria ed alle sue decisioni.

La sentenza *Marleasing* della Corte di giustizia del 1990 estende l'obbligatorietà dell'interpretazione conforme a qualsiasi altra fonte nazionale, anteriore o posteriore alla direttiva stessa, precisando che l'obbligo di interpretazione conforme vale non solo per la legge che esplicitamente dà attuazione alla direttiva, in quanto interpretazioni non conformi risulterebbero vietate dal diritto comunitario e sottolineando che si sarebbe dovuta preferire quell'interpretazione del diritto nazionale che corrisponde al contenuto della direttiva nell'interpretazione data dalla Corte di giustizia secondo l'articolo 177 CE (oggi 267 TFUE, già 234 TCE).

Un certo avvicinamento della giurisprudenza costituzionale tedesca recente a quella della Corte di giustizia è constatabile con riferimento al principio della non-discriminazione. Infatti, in un'ordinanza del 2009⁷⁹, il *Bundesverfassungsgericht*, ha operato un vero e proprio superamento della giurisprudenza interna della quale aveva sempre ribadito il primato, facendola soccombere innanzi alla giurisprudenza della Corte di Giustizia europea: un passo non privo di effetti simbolici per i giurisperiti tedeschi.

Quanto sopra esposto fa emergere con rilevante importanza una posizione rinunciataria nell'ambito della quale l'alta Corte tedesca si sveste di un ruolo che per anni l'aveva caratterizzata, rinunciando al controllo costituzionale tedesco sul diritto comunitario, a favore della Corte di giustizia⁸⁰. Questo momento sancisce un punto di estremo rilievo nella giurisprudenza costituzionale tedesca: l'unica apertura verso future e possibili cause in materia di diritto comunitario innanzi alla Corte Costituzionale tedesca si avrebbe qualora fosse insufficiente la tutela giuridica apprestata dall'ordinamento comunitario. La Corte tedesca delega in relazione all'applicazione del diritto comunitario il controllo anche per l'eventuale lesione dei diritti fondamentali alla Corte di giustizia, riservandosi semplicemente la possibilità di far ricorso allo strumento dei controlimiti.

Quanto sin qui detto può essere così riassunto: le prime sentenze di respiro europeo della Corte Costituzionale tedesca sono state animate dalla volontà di affermare la resistenza dei principi costituzionali interni, specie in materia tributaria, di fronte all'espansione del diritto dell'UE. La Corte Costituzionale tedesca è stata tra le prime ad impostare il rapporto tra diritto europeo e diritto interno, nel senso di riconoscere al

⁷⁹Con la sentenza del *Bundesverfassungsgericht*, BvR 1164/07 del 7 luglio 2009, la corte tedesca ha ritenuto incostituzionale il trattamento diseguale delle coppie sposate rispetto alle unioni registrate in materia di pensione di reversibilità, richiamando al riguardo espressamente la sentenza *Maruko* della Corte di giustizia C-267/06, e con il conseguente superamento della precedente giurisprudenza nazionale in materia.

⁸⁰RÖRIG M.T., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in *Quad. Cost.*, 27, 3-4, 2007, 625 ss.

primo una chiara supremazia, attribuendo ai tribunali nazionali il compito di cooperare al rafforzamento dell'ordinamento dell'Unione, tramite l'osservanza delle sentenze rese dalla Corte di Giustizia.

Tra queste due pronunce non c'è, in fin dei conti, una radicale differenza di sostanza giacché anche la sentenza Solange II lascia aperto uno spiraglio al controllo di legittimità costituzionale del diritto comunitario. Vale a dire che tutte le volte in cui la protezione assicurata ad un determinato diritto a livello comunitario non possa dirsi equivalente a quella garantita a livello interno, la Corte federale si riserva, comunque, il potere di prenderne atto e di procedere poi al relativo controllo; un controllo, in tal modo, che non è solo meramente procedurale ma anche di merito. Con la conseguenza finale che, rispetto alla prima decisione, si ha, al più, una sorta di inversione dell'onere della prova in danno di chi vuole dimostrare l'illegittimità del diritto comunitario.

Dunque si può affermare che si è pervenuti alle seguenti conclusioni: a) L'obbligo di operare il rinvio riguarda tutti i giudici nazionali, quindi anche il *Bundesverfassungsgericht*. Ma quando una simile decisione è di rilevanza costituzionale, allora il controllo del *Bundesverfassungsgericht* non può essere precluso. In rapporto alla decisione della Corte di giustizia, il *Bundesverfassungsgericht* deve verificare se la competenza da esso rivendicata in favore di "una tutela generale del non comprimibile standard dei diritti fondamentali" renda necessario o meno un suo intervento; b) Una violazione dell'obbligo di rinvio di cui all'articolo 267 TUE riguarda il *Bundesverfassungsgericht*: il diritto fondamentale al giudice precostituito per legge può essere violato, quando un giudice non opera il rinvio, poiché il chiarimento circa la compatibilità di una norma giuridica nazionale con il diritto comunitario è di competenza della Corte di giustizia.

Sul piano prettamente processuale, in Germania, il ricorso diretto per violazione dei diritti fondamentali da parte di una sentenza interna basata su una certa interpretazione del diritto comunitario (normalmente inammissibile, alla luce delle sentenze Solange II e Bananen) può divenire, in casi eccezionali, come accaduto nel caso relativo al Trattato di Lisbona, uno strumento di reazione dell'ordinamento interno nei confronti di tentativi di invasione indebita da parte dell'ordine sovranazionale.

Da un lato, la Corte di giustizia è il giudice naturale del rispetto dei diritti fondamentali nella misura in cui è delegata ad accertare violazioni di diritti fondamentali in sostituzione della verifica da operarsi in sede nazionale (sempre facendo salva la Notkompetenz del Tribunale costituzionale, ovvero la sua facoltà di agire senza che sia presente una competenza specifica), mentre dall'altro lato il Tribunale costituzionale tedesco, tramite il ricorso diretto, ha strumenti per far rispettare l'obbligo di rinvio pregiudiziale da parte dei giudici, ricorso diretto che è, al contempo, lo strumento che gli consente di verificare che le due forme di tutela, quella nazionale e quella sovranazionale, restino sostanzialmente comparabili.

Quanto ai rapporti del *Bundesverfassungsgericht* con la Corte di Lussemburgo, non possono, complessivamente, dirsi caratterizzati da una "pacifica cooperazione", sebbene, almeno per alcuni aspetti, si siano sicuramente stabilizzati. Si tratta, in ogni caso, di rapporti non privi di incognite e di problemi, tanto che la pluralità dei livelli di tutela dei diritti fondamentali pone il noto interrogativo su chi abbia, in punto di tutela del diritto fondamentale, la competenza di ultima istanza, cioè a chi spetti la c.d. "*Letztentscheidungskompetenz*", da ultimo difesa dal *Bundesverfassungsgericht* nella sentenza sul Trattato di Lisbona. Con la doverosa puntualizzazione che impropriamente potremmo intendere detto termine come una competenza residuale, anche se più esattamente il termine *Letztentscheidungskompetenz* è un concetto giuridico comune a più branche del diritto tedesco, ma di non facile e pronta definizione, che si ha nel momento in cui un elemento all'interno di una disposizione di legge, di una decisione amministrativa, o di qualsiasi altra fonte di diritto è stata caratterizzata dal legislatore con un contenuto non dettagliato o non tassativamente elencato che si caratterizza per la propria vaghezza, peraltro non casuale, che rende il suo oggettivo significato non subito evidente. Quando gli elementi di un disposto normativo sono indeterminati si espande il ruolo della interpretazione, la quale ha il compito di assegnare a questi termini le connotazioni mancanti. Da questi termini indeterminati e da queste formulazioni aperte contenute nella legge dipende la definizione sostanziale da applicare ai fatti specifici. Il termine giuridico vago è quindi in linea di principio per una interpretazione estensiva, una lettura aperta, nell'ambito della quale per l'autorità solo in via eccezionale sorge un margine di discrezionalità.

CAPITOLO SECONDO

IL GIUDICE TRIBUTARIO IN FRANCIA

1. Il giudice tributario francese: il dualismo giudice ordinario-giudice amministrativo

Oggi, in materia di giurisdizione tributaria, il modello francese si caratterizza per una peculiare articolazione bipartita nella quale il giudice tributario non è una figura slegata dagli altri organi giurisdizionali. È infatti del tutto assente l'istituzione di uno specifico tribunale fiscale, con competenza esclusiva per materia, manca quindi una figura simile a quella che nel nostro ordinamento è rappresentata dalle commissioni tributarie. Nel sistema francese questa assenza peraltro non rappresenta una *deminutio* del sistema ma una più particolareggiata articolazione dello stesso.

La scelta di individuare, quindi, la Francia come secondo termine di paragone nella comparazione tra diversi modelli giurisdizionali-tributari risulta doverosa, per una affinità giuridica che caratterizza i paesi dell'Europa continentale, ed in particolare perchè proprio dall'ordinamento francese è stata mutuata l'immanenza del contenzioso tributario in quello amministrativo, che avrebbe caratterizzato la storia della nostra penisola a partire dagli inizi del secolo XIX.

In Francia, l'architettura del contenzioso tributario, si ispira al principio della separazione dei poteri, eretto da Montesquieu ad elemento cardine di un ordinamento libero, tuttavia quant'anche in un primo tempo, il contenzioso fiscale fosse un tutt'uno con quello amministrativo, non mancava, il primo, di caratteristiche proprie.

L'analisi dell'attuale giurisprudenza francese mostra infatti che questa bipartizione non impedisce di parlare di un "processo tributario", che presenta dalle caratteristiche omogenee e punti di contatto seppur nei fatti gestito da due ordini di giudici diversi ove la particolarità della procedura e quelli che sono i riflessi propri di ogni giurisdizione cedono il passo all'identità dell'oggetto.

In assenza di un giudice *ad hoc* infatti la giurisdizione tributaria è oggetto della cd. *partage des competences*, nell'ambito della quale si può parlare di una ripartizione di competenze ove la cognizione è suddivisa *rationae materiae*.

Per alcune cause è infatti competente la *jurisdiction administrative*, il giudice amministrativo, la cui cognizione ha ad oggetto la materia della imposizione diretta, per altre la competenza è della *jurisdiction judiciaire*, giudice ordinario, la cui cognizione ha ad oggetto l'imposizione indiretta.

In Francia ogni contribuente assoggettato ad accertamento fiscale può presentare un ricorso per ottenere che sia ridotta o eliminata ogni conseguenza finanziaria. Ben inteso, tale ricorso ha un ruolo quando il controllo fiscale si è tradotto, per il contribuente, nella richiesta di imposte maggiori di quelle risultanti dai documenti fiscali (dichiarazioni dei redditi, contabilità, etc.). In particolare, l'articolo L199 del

livre des procédures fiscales (LPF) attribuisce al giudice amministrativo il contenzioso delle imposte dirette e delle tasse sul volume d'affari, vale a dire la fetta più consistente, ovvero il 90%, ed al giudice ordinario il contenzioso dei diritti di registrazione e delle tasse assimilate, in particolare l'*impôt de solidarité sur la fortune* (ISF), nonché dei contributi indiretti, dei quali non va sottovalutata la portata, cui si aggiunge la *Taxe sur les véhicules de tourisme*, la tassa sui veicoli da turismo e societari (TVTS).

Il processo tributario offre al contribuente la possibilità di ottenere l'annullamento delle imposte che egli ritiene non fondate su una valida pretesa.

Il ricorso è finalizzato a far dichiarare che l'amministrazione ha posto in essere erronee valutazioni, sia nella determinazione della base imponibile, sia nella liquidazione dell'imposta, oppure che la norma applicata nel caso di specie alla situazione fiscale, contrasti con norme di rango superiore, come previsto all'articolo L190 del *livre des procédures fiscales* (LPF), sia essa una norma di rango Costituzionale, un trattato internazionale o una disposizione comunitaria.

Il processo tributario francese si caratterizza quindi per questa singolare dicotomia che vede la competenza ripartita tra giudice amministrativo e giudice civile ordinario, ma detta dualità della giurisdizione ha radici storiche profonde e piuttosto risalenti.

Nel corso dell'*iter* formativo, fu sbilanciata a favore dell'esecutivo la decisione di accorpare, fino a confonderle, funzione giudiziaria ed amministrativa, apparve equilibrata la soluzione che volle adottarsi nello specifico della materia tributaria.

Si istituì una giurisdizione separata per le imposte dirette fondandola sull'incompatibilità, quasi ontologica, tra giudice ordinario ed atto amministrativo. Rimasero, invece, nell'orbita dei giudici ordinari le controversie inerenti ai tributi indiretti. Queste le radici storiche del processo tributario.

La ratio della distinzione tra ordini di tutela deve, però piuttosto, rintracciarsi nella natura delle imposte e nelle loro modalità di accertamento e riscossione infatti, si riteneva che le imposte dirette, diversamente dalle altre, postulassero, in ogni caso, un'attività di accertamento e riscossione ad opera del fisco ed implicassero pertanto l'applicazione, e la previa interpretazione, di atti amministrativi.

Nella formulazione odierna si riprese il tradizionale distinguo tra imposte dirette ed indirette.

Era, dunque, il principio di separazione dei poteri, come recepito dalla legislazione post-rivoluzionaria, che inibiva al giudice ordinario di conoscere di atti con i quali tipicamente, *in subiecta materia*, si espletava la funzione impositiva.

La finezza degli strumenti di tutela, mutuata anch'essa dall'ordinamento francese post-rivoluzionario ed eretta a chiave di volta della giustizia tributaria, fece dell'assetto giudiziale un modello lungimirante, destinato a divenire, per molti aspetti, più duraturo del bronzo.

2. Morfologia dell'ordinamento processual-tributario francese

L'ordinamento processual-tributario francese è caratterizzato da un contenzioso tributario, che si articola, oltre che in due ordini di giurisdizioni, anche in diverse tappe che scandiscono un *iter* complesso: una fase amministrativa, cui segue un primo grado di giurisdizione davanti al giudice amministrativo oppure davanti a quello ordinario. La tutela giurisdizionale ed amministrativa di cui beneficiano i contribuenti in Francia, è stata oggetto, nel corso degli anni, di un rafforzamento sensibile, nel quadro di più articolate riforme legislative del regime delle procedure fiscali⁸¹.

In particolare il processo tributario si articola in più gradi di giudizio con possibilità di poter fare ricorso in appello e ricorso in Cassazione. Al contribuente viene inoltre data la possibilità di poter fruire di procedure alternative per arrivare ad una più rapida risoluzione della controversia.

Un elemento indubbiamente peculiare è dato dal fatto che il giudice può acconsentire che l'amministrazione possa modificare la base legale di un'imposta, in qualsiasi stadio della procedura contenziosa, e che quindi essa possa modificare il fondamento giuridico di un'imposta in discussione a patto che i fatti non vengano snaturati⁸².

Per quanto concerne i poteri del giudice tributario francese si tratta di poteri caratterizzati da una certa pregnanza, sensibilmente diversi da quelli di un giudice ordinario.

Egli è vincolato dall'oggetto della domanda e non deciderà *ultra petita*. Detta affermazione contrasta, se non altro potenzialmente, con il potere che viene riconosciuto al giudice tributario di invocare, *motu proprio*, l'incompatibilità di una

⁸¹ In particolare, a questo fine sono stati elaborati due testi: la legge del 29 dicembre 1977 che ha garantito ai contribuenti una tutela di carattere procedurale in materia fiscale e doganale⁸¹ e la legge dell'8 luglio 1987 che ha modificato le procedure fiscali e doganali⁸¹. Miglioramenti notevoli sono stati introdotti da alcune leggi finanziarie, in particolare quella del 11 luglio 1986 e quella del 30 dicembre 1986. Queste riforme legislative sono state integrate dalla giurisprudenza costituzionale, amministrativa e ordinaria. Tale complesso di disposizioni riflette la volontà dei poteri pubblici di promuovere un miglioramento dei rapporti fra i cittadini e l'amministrazione finanziaria. Miglioramento che implica principalmente una più rigorosa limitazione dell'azione amministrativa, con la soppressione o la riduzione di certe prerogative dell'amministrazione. Questa evoluzione è avvenuta nel senso di allineare il diritto tributario al diritto comune, eliminando gli eccessi dell'uno rispetto all'altro.

⁸² Semplicemente, il giudice subordina questa possibilità alla condizione che il contribuente non sia stato privato di nessuna delle garanzie difensive che vengono previste dalla legge e che i fatti non siano stati snaturati (CE, sett., 1° ottobre 1999, Assoc. UCM; 16 febbraio 2000, Keslassy).

legge nazionale applicata nel caso di specie al contribuente perché in contrasto con una norma di diritto comunitario⁸³.

Resta però pacifico che il giudice tributario dispone di poteri propri che eserciterà nell'ambito del giudizio e che nel porre in essere la decisione dovrà tener conto della specificità del credito fiscale⁸⁴ a maggior ragione per il fatto che si tratta di un tribunale facente stabilmente parte dell'organico amministrativo o civile.

I tribunali amministrativi, in particolare, sono competenti per decidere sulle controversie in materia di imposte dirette e di tasse sul volume di affari. Sono giudici di prima istanza e le loro sentenze, dopo una legge del 31 dicembre 1987, sono suscettibili di appello avanti le corti amministrative d'appello. Le sentenze di queste ultime possono essere impugnate innanzi al Consiglio di Stato.

I tribunali ordinari, invece, sono competenti per decidere sui ricorsi contenziosi in materia di imposte indirette e assimilate, imposta di registro, di imposta ipotecaria, di imposta sul patrimonio, di imposta di bollo e imposte assimilate⁸⁵. Il termine per il contribuente per impugnare decorre dalla notifica.

Le sentenze del TGI, Tribunale di Grande Istanza, fino al primo marzo 1998, erano inappellabili e poteva essere proposto solo un ricorso per Cassazione entro un termine di due mesi dalla notifica della sentenza. Oggi invece l'appello è ammesso ed il termine è di un mese, che decorre dalla notifica della sentenza.

Merita una più attenta disamina il potere del giudice in sede processuale, evidenziando quelli che sono i poteri comuni a giudice amministrativo e giudice civile. La legge infatti gli attribuisce innanzi tutto la facoltà di non limitarsi puramente e semplicemente ad accogliere o rigettare la richiesta presentata, ma al contrario dispone del potere di riformare e modificare, ricalcolando l'imposta ed il suo esatto importo.

Il giudice tributario ha inoltre il precipuo potere di richiedere una integrazione probatoria oltre che il dovere di sollevare d'ufficio tutte le eccezioni formali e sostanziali volte alla risoluzione della controversia.

Concretamente innanzi a siffatte esigenze, ai sensi dell'articolo 16 del *nouveau Code de Procédure Civile* (NCPC), il giudice tributario rende edotte le parti sulla necessità chiedendo di presentare osservazioni.

⁸³ Cfr. CE, sett., 11 gennaio 1991, SA Morgane; decreto del 6 febbraio 1998, M. Tête; decreto di Ass. del 20 febbraio 1998, Città di Vaucresson, in Racc.

⁸⁴ La specificità del credito fiscale vincola il giudice, per legge, a considerare che l'amministrazione non può disporre del credito, come potrebbe fare un semplice creditore. Questo principio è stato stabilito per la prima volta in un decreto del 27 luglio 1936, (Min. Fin. c/X, Rec). Esso ha una ampia portata e trova l'unico limite nell'ipotesi in cui il contribuente ha fondate ragioni per invocare un'interpretazione amministrativa contraria alla legge, ai sensi dell'articolo L 80-A LPF. Il giudice tributario peraltro non è vincolato da una sorta di acquiescenza del ministro alle pretese del contribuente, quando quest'acquiescenza sopravviene nel corso dell'istanza (CE, sett., 5 ottobre 1983).

⁸⁵ La legge dell'8 luglio 1987 ha stabilito la piena giurisdizione del giudice ordinario in materia di imposte indirette.

Il giudice provvederà a siffatti rilievi nel momento in cui le parti siano incorse nella violazione di una delle procedure formali che vanno ottemperate al fine della proposizione della domanda, come nel caso di un eventuale mancato reclamo preventivo, dell'assenza di vidimazione, assenza dell'interesse ad agire o carenza della capacità di agire, decorrenza del termine per la proposizione del ricorso, motivazione carente o incompleta.

Può anche aversi l'intervento integrativo del giudice tributario innanzi ad una inerzia del contribuente che non invochi l'inapplicabilità laddove la legge posta dall'amministrazione a fondamento della rettifica sia inapplicabile alla fattispecie⁸⁶.

Se è vero che il ricorso ai tribunali in materia fiscale può sembrare un vero diritto che caratterizza un regime democratico⁸⁷ e che il processo tributario costituisce, senza dubbio, una delle forme sempre più ricercate di regolamentazione delle relazioni sociali⁸⁸, i poteri pubblici hanno tutto l'interesse a limitarne l'estensione. In primo luogo, per motivi di bilancio, poiché, in modo piuttosto paradossale ma fortemente comprensibile, il rapporto costi-benefici delle procedure giurisdizionali è spesso poco favorevole allo stesso stato.

Nell'ordinamento francese si ha consapevolezza che è interesse comune del contribuente, dell'amministrazione ed in generale di tutta la collettività, limitare il più possibile le ipotesi di ricorso tributario. Già da molti anni, l'accentuazione delle misure di prevenzione della fase processuale tributaria è diventata una delle maggiori preoccupazioni del potere pubblico⁸⁹.

In questo settore, come in molti altri, la via della prevenzione e della deflazione appare la più idonea pertanto non si può ignorare la volontà tanto politica che amministrativa di ridurre il più possibile il contenzioso fiscale, poiché in mancanza di detta riduzione lo stato non sopporta solamente i costi del processo per il servizio contenzioso che coinvolge l'amministrazione ed il giudice adito, ma è anche il principale soggetto leso dalla lentezza della procedura. Per cui la convergenza di interessi diversi permette di

⁸⁶ Oltre al campo di applicazione della legge, il giudice tributario è tenuto a tener conto d'ufficio degli effetti di una decisione passata in giudicato, per gli accertamenti di fatto derivanti da una sentenza penale, nonché per l'avvenuta promulgazione di una legge di amnistia CE, 6 gennaio 1969, Sté X, in Racc..

⁸⁷ Cfr. quanto esposto de RENOUX S., *Le droit au recours juridictionnel*, La Semaine juridique, 1993, n. 19, p. 211 ss.

⁸⁸ Cfr. HERTZOG R., *La réforme du contentieux fiscal. L'assouplissement et la simplification des procédures contentieuses dans l'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuable*. Colloque de la Sfd, Puf Orléans 1988, p. 241.

⁸⁹ Sulla prevenzione del contenzioso fiscale v. E.d.c.e. 1988, p. 23 ss.; MALLIEN-LASSUS, *La prévention du contentieux*, Convegno d'Orléans, ed il lavoro di una commissione dedicato alla "prevenzione del contenzioso attraverso l'informazione del contribuente", Dossier-bilan, Le contribuable et la réclamation, Dgi, Direzione della Comunicazione 1991, p. 93 ss.

meglio comprendere la strategia della limitazione massima dei ricorsi contenziosi conseguenti alle operazioni di controllo⁹⁰.

L'amministrazione finanziaria francese, da parte sua, si è largamente impegnata nel moltiplicare i servizi d'informazione ai contribuenti, nel semplificare i moduli amministrativi, nello sviluppare le procedure di conciliazione. Tutte queste iniziative si propongono di ridurre le cause di errore o di interpretazioni errate di disposizioni fiscali, introducendo il maggior numero possibile di forme di collaborazione⁹¹.

Vi si affiancano ipotesi di ricorsi ove il contribuente ha la possibilità di avviare una procedura di altro tipo, contestando l'imposta addebitatagli. Si tratta di una fase che permette il passaggio progressivo da una fase preliminare di negoziazione o di mediazione a una fase successiva di giurisdizionalizzazione dei conflitti che può condurre al contenzioso fiscale⁹².

⁹⁰ Come sottolineava Bernard Plagnet in occasione di un convegno di diritto fiscale sul giudice tributario, " il ricorso al giudice è in definitiva, un mezzo marginale di soluzione delle controversie tributarie", Cfr. PLAGNET B., *L'administration fiscale face au juge fiscal*, nel *Le juge fiscal*, Convegno, Sfdf Strasbourg, Economica, 1988, p. 183.

⁹¹ Attualmente, ai contribuenti francesi si offrono delle procedure di mediazione destinate a disincentivare un eventuale ricorso in sede contenziosa. Tali procedure sono: a) Il ricorso al superiore gerarchico del verificatore. b) L'interlocutore dipartimentale. Se il contribuente non concorda con il verificatore nel momento della discussione della rettifica, può adire l'interlocutore dipartimentale avente almeno il grado di direttore di divisione. Il ricorso all'interlocutore dipartimentale svolge pertanto un vero e proprio ruolo pre-contenzioso. c) La commissione dipartimentale delle imposte dirette e delle tasse sul volume di affari. In ogni dipartimento è istituita una commissione composta da un presidente, da rappresentanti dell'amministrazione e da rappresentanti dei contribuenti. La composizione della commissione varia in funzione della natura delle controversie instaurate innanzi ad essa. d) La commissione dipartimentale di conciliazione. Presieduta da un magistrato giudicante nominato con decreto del ministro della giustizia, comprende il direttore dipartimentale dei servizi fiscali, tre ispettori superiori delle imposte, un notaio e tre rappresentanti dei contribuenti. Può essere adita in materia di imposta di registro, imposta ipotecaria e imposta sul patrimonio e per tutte le controversie che possono sorgere perché viene considerato non-congruo il prezzo o perché divergono valori presi a base della determinazione delle relative imposte. La sua sfera di competenza si limita alla valutazione delle determinazioni del valore posto a base del calcolo di dette imposte. e) Il comitato consultivo per la regressione degli abusi del diritto. Questo comitato è presieduto da un Consigliere di Stato e comprende un consigliere della Corte di Cassazione, il direttore generale delle imposte, un professore della facoltà di giurisprudenza, uno o più agenti superiori delle imposte. Il comitato, che può essere adito sia dall'amministrazione sia dal contribuente, che contesta la rettifica notificatagli. f) Il caso particolare del ricorso alla transazione. Quando la maggiore imposta accertata in capo al contribuente in seguito ad un controllo fiscale comporta l'irrogazione di sanzioni, il contribuente può ugualmente chiedere di pervenire ad un accordo con l'amministrazione. Si tratta di una sorta di "contratto" concluso con l'amministrazione finanziaria che permette di ottenere una attenuazione delle sanzioni in cambio dell'adempimento dell'obbligazione tributaria dovuta, dell'estinzione delle sanzioni entro un determinato termine e della rinuncia ad ogni ulteriore azione contenziosa. L'accordo fa parte delle procedure volontarie e da parte sua, l'amministrazione non può più chiedere al contribuente imposte o irrogare sanzioni superiori a quelle determinate nell'accordo. Cfr. BRURON J., *Droits et garanties du contribuable vérifié* (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifica), Lgdj, Coli. Systèmes 1991, p. 60.

⁹² Secondo il parere unanime di tutti gli esperti, il giudice fiscale, per generale opinione, è portato, nelle sue decisioni, a confermare, nella maggior parte dei casi, la fondatezza dei provvedimenti impugnati dai contribuenti. Ancora una volta tutti i dati disponibili confermano questa situazione che

Un momento prodromico, imprescindibile per l'instaurazione del processo tributario è rappresentato dalla procedura preliminare davanti all'amministrazione. Essa traduce la preoccupazione del Legislatore, di mantenere il più a lungo possibile le opportunità di contraddittorio tra l'amministrazione ed il contribuente. Essa obbliga, infatti, quest'ultimo, ad esporre davanti al fisco la richiesta che egli desidera presentare davanti al giudice ed i mezzi che intende dispiegare a sostegno della stessa. L'amministrazione si confronta qui con una presentazione, forse inedita, dei documenti del contribuente, in ogni caso questa presentazione deve stimolarla ad un riesame, per tentare di esplorare le vie di un accordo. Traspare la convinzione del Legislatore, che la sentenza del giudice sia una constatazione d'insuccesso, forse pregiudizievole al contribuente, certamente negativo per l'amministrazione, il cui credito fiscale è contestato, probabilmente anche per i giudici, il cui compito rischia di trovarsi intasato da liti che sarebbero potute essere evitate. Oltre questa fase, il contribuente, persistendo il disaccordo, potrà investire il giudice tributario, sia ordinario sia amministrativo. Il contribuente deve presentare il proprio reclamo entro i termini stabiliti dagli articoli R 196-1 e seguenti del *livre des procédures fiscales* (LPF), che tengono conto dell'imposta e dei motivi che giustificano il reclamo, e deve presentare i requisiti formali e sostanziali per l'ammissibilità⁹³. Il pagamento dell'imposta costituisce la condizione necessaria per fondare il reclamo e il momento a partire dal quale inizia decorrere. Ma qualora il pagamento non dovesse essere stato effettuato il termine inizia a decorrere dalla realizzazione del presupposto. Il reclamo ad ogni modo è ricevibile quando se perviene all'amministrazione entro il termine previsto. Resta salva comunque la possibilità che il contribuente possa provare di averlo spedito in tempo utile e che il ritardo nella ricezione non è a lui imputabile. L'articolo R 196-1-c LPF prevede inoltre la possibilità di una remissione in termini nel momento in cui si realizza un nuovo avvenimento che motiva il reclamo stesso⁹⁴. In quest'alveo vengono

contribuisce a distinguere notevolmente il contenzioso fiscale dagli altri contenziosi in cui il cittadino si oppone all'amministrazione.

⁹³ Il principio generale, cui l'ordinamento apporta delle deroghe, prevede che il contribuente ha l'onere di presentare il proprio reclamo all'amministrazione, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello della messa in riscossione dell'imposta, sia che questa messa in riscossione intervenga per iniziativa dell'amministrazione, mediante iscrizione a ruolo o la notificazione di un avviso di messa in riscossione, sia che il pagamento dell'imposta sia stato effettuato dal contribuente in modo spontaneo, come nel caso dell'IS o dei diritti di registrazione. In deroga al principio generale la legge riduce alle volte il termine ad un anno, per esempio per le imposte dirette locali, o al contrario altre volte lo estende ai sensi dell'articolo R 196-3 fino a tre anni quando il contribuente si trova innanzi ad una procedura di rettifica da parte dell'amministrazione. L'articolo R 196-3 ristabilisce infatti, una sorta di parità delle armi, prevedendo che egli disponga di un termine uguale a quello dell'amministrazione, per presentare le proprie osservazioni, vale a dire tre anni.

⁹⁴ Questo avvenimento sarà costituito in particolare da una pronuncia giurisdizionale, per esempio quando essa accerti che la norma di diritto applicata al contribuente non era conforme ad una norma di rango superiore (Cass. com. 6 maggio 1996 n. 1092). La decisione può benissimo essere emanata anche dall'ordine giurisdizionale diverso da quello innanzi al quale si vuole far valere, può per esempio trattarsi di un decreto del Consiglio di Stato da fare valere innanzi la Corte di cassazione,

fatte rientrare le azioni che hanno ad oggetto prelievi fiscali che vengono dichiarati in un momento successivo non conformi al diritto comunitario, in seguito all'emissione di un decreto da parte della Corte di giustizia⁹⁵

La Corte di giustizia ha convalidato questa posizione del Legislatore nazionale, considerando che solo gli Stati sono competenti per disciplinare le modalità di ripetizione, e che in tal modo non viene violato alcun principio comunitario, nel momento in cui le modalità di rimborso non violano la clausola di equivalenza (non essendo meno favorevoli di quelle che regolano altri ricorsi simili di natura interna), né la clausola di effettività (non essendo articolati in modo da rendere impossibile o estremamente difficile l'esercizio effettivo dei diritti conferiti dalla legislazione comunitaria)⁹⁶.

La presentazione del reclamo è necessaria, ma non sono previste forme tassativamente rigide, essa peraltro non sospende l'obbligo di versare l'imposta⁹⁷.

- Per quanto concerne il primo grado di giudizio davanti al giudice amministrativo se i termini che regolamentano il deposito del ricorso sono inderogabili, le regole di presentazione sono flessibili. Il giudice competente è il tribunale amministrativo del luogo d'imposizione⁹⁸. Il ricorso in particolare non richiede l'assistenza tecnica, quindi non è necessario l'intervento dell'avvocato. Detto ricorso può assumere la forma di una

come sancito nella pronuncia Com., 6 aprile 1999, Sté Ricard n. 945, in Racc. Va inoltre citato l'articolo L 190, comma. 2, del livre des procédures fiscales (LPF), il quale ha cura di precisare che l'azione, così concessa al contribuente, è la sola che gli permette di ottenere la ripetizione dell'importo pagato.

⁹⁵ In particolare si ricordi il caso del c.d. "superbollo automobilistico" di cui alla pronuncia CJCE, 15 marzo 2001, Commissione c/ Francia, aff. C-265/99, in Racc.

⁹⁶ Come affermato dalla pronuncia CJCE, del 2 dicembre 1997, Fantask, aff. C-188/95, in Racc. La Corte di cassazione si è allineata con la pronuncia Com., 13 dicembre 1994, Bluteau et Abelsohn, RJF 2/1995, n. 284, concl. M. REYNAUD, p. 82, in Racc.

⁹⁷ Esso può essere indirizzato indifferentemente al capo del centro o al direttore dei servizi fiscali; se per errore fosse indirizzato al contabile del Tesoro o ad un altro funzionario che non ne ha la competenza, esso sarà comunque considerato ricevibile ed inoltrato al soggetto competente. Esso assume la forma di una lettera raccomandata, redatta dal contribuente o dal suo rappresentante con mandato o da un avvocato. L'articolo R 197-3 prevede che, pena la non ricevibilità, questo reclamo deve menzionare l'imposizione contestata, contenere l'esposizione sommaria dei mezzi e le conclusioni del reclamante, ed essere accompagnato dal documento giustificativo dell'imposta contestata (avviso d'imposizione o di messa in riscossione). Ha facoltà di agire il debitore principale dell'imposta, o un terzo cui è intimato di pagare l'imposta, per esempio nel caso di un debitore obbligato in solido. La proposizione del reclamo non sospende l'obbligo per il contribuente di versare l'imposta, a meno che non sia precisata nel reclamo l'intenzione di differire il pagamento dell'imposta contestata. L'articolo L 277 LPF dispone che il contribuente precisi l'importo o le basi dello sgravio, al quale egli ritiene avere diritto. Se il contabile ritiene che le garanzie proposte dal contribuente non siano idonee ad assicurare la riscossione del credito. Quest'ultimo può allora incaricare il giudice, amministrativo o civile, depositando presso il contabile, una somma uguale al decimo delle imposte contestate. Questo magistrato, emetterà la sua decisione entro un mese.

⁹⁸ I tribunali amministrativi attualmente ubicati sul territorio francese sono uno per regione, ad eccezione della Île-de-France, che ne ha quattro: Paris, Melun, Versailles e Cergy.

semplice lettera, nella quale il richiedente deve esporre l'oggetto della propria domanda, corredata dai mezzi di prova che la sostengono.

La cognizione è limitata all'oggetto della domanda. Il contribuente non può richiedere un eventuale sgravio d'imposta perché rientrerebbe in una fattispecie diversa da quella oggetto della domanda.

Il processo è prevalentemente scritto, ed il giudice tributario cura lo scambio delle memorie tra le parti, fissando i termini per ciascuna replica ed assicura il rispetto del contraddittorio da ambo le parti.

La sentenza emanata dal tribunale amministrativo è molto succinta ed è motivata sia in fatto che in diritto e contiene un dispositivo e viene notificata a ciascuna delle parti⁹⁹. Da questa notifica decorre il termine di due mesi per l'appello presso la Corte amministrativa d'appello. La sentenza è comunque esecutiva nonostante la proposizione dell'appello. Se il tribunale ritiene l'istruttoria incompleta, può richiederne una integrazione.

Risulta molto utile ai fini di questa trattazione sottolineare come il giudice tributario-amministrativo possa sollevare una questione di diritto e sottoporla al *Conseil d'État*¹⁰⁰ e fondandosi sull'articolo 234 del Trattato dell'Unione (oggi 267 TFUE), il giudice, sia amministrativo che civile, può adottare questo stesso *iter* per sottoporre una questione alla Corte di giustizia, affinché essa interpreti una disposizione di diritto comunitario, strumentale alla risoluzione del contenzioso.

Avverso il giudizio amministrativo è ammessa la possibilità dell'appello e del ricorso in Cassazione. L'appello è esperibile, entro un termine di due mesi dalla notifica della sentenza del tribunale amministrativo, davanti la Corte amministrativa d'appello¹⁰¹. Questo processo è organizzato secondo le stesse modalità del tribunale amministrativo di primo grado. Il collegio giudicante comprende, tuttavia, cinque membri al posto di tre. La procedura ed i poteri della giurisdizione sono identici.

La Corte riprende la causa con l'effetto devolutivo dell'appello; il contribuente, come l'amministrazione, può far valere qualsiasi nuovo mezzo di prova, a condizione che non valichi i limiti della domanda iniziale¹⁰².

La sentenza emessa dalla Corte amministrativa d'appello è suscettibile di un ricorso davanti al Consiglio di Stato, nel termine di due mesi dalla sua notifica. Questo ricorso

⁹⁹ La estrema sintesi e concisione delle sentenze francesi, rende utile il chiarimento fornito dalle dichiarazioni del commissario del governo, a volte pubblicate in una nota apposita, o comunicate gratuitamente al contribuente che ne fa richiesta.

¹⁰⁰ La decisione viene sospesa fino all'emanazione di questo parere, come sancito dall'articolo 12 della legge del 31 dicembre 1987.

¹⁰¹ Le corti amministrative d'appello sono sette su tutto il territorio questa ipotesi è sorta con la legge del 31 dicembre 1987 con la funzione di eliminare l'eccessivo aggravio del Consiglio di Stato dalla trattazione come giudice di appello dei contenziosi di piena giurisdizione.

¹⁰² Come sancito dall'articolo 199-C LPF.

deve essere presentato da un avvocato (abilitato al patrocinio davanti al Consiglio di Stato ed alla Corte di Cassazione¹⁰³).

Il ricorso non ha effetto sospensivo, ma il Consiglio può ordinare il differimento all'esecuzione della sentenza d'appello.

La sentenza del *Conseil d'État* può annullare quella d'appello e rinviare la causa davanti alla stessa Corte giudicante in diversa composizione, o davanti ad un'altra Corte, oppure cassare senza rinvio, risolvendo la lite in modo definitivo.

- Per quanto invece concerne il primo grado di giudizio davanti al giudice civile ordinario esso si svolge innanzi al Tribunale di Grande Istanza. Esso riveste un ruolo ed è dotato di poteri analoghi a quelli del tribunale amministrativo e questa situazione di fatto, viene posta a sostegno della tesi di coloro i quali affermano l'esistenza di una figura unitaria del giudice tributario in Francia, ma caratterizzata dalla separazione dei due diversi ordini di giurisdizione¹⁰⁴.

Il ricorso è proposto mediante una citazione notificata alla pubblica amministrazione che ha emesso l'atto impositivo¹⁰⁵.

Il contenzioso tributario è uno dei rarissimi contenziosi davanti al Tribunale di Grande Istanza che non necessita dell'intervento dell'avvocato, come previsto dall'articolo R 202-2 LPF. Il contribuente può stare in giudizio da solo e far valere le proprie ragioni. Una delle precipue differenze tra i due modelli processuali civile-amministrativo risiede in primo luogo, nel ruolo che qui gioca la difesa orale nella risoluzione della causa¹⁰⁶.

D'altra parte, il giudice ordinario dispone degli stessi poteri del suo omologo della giurisdizione amministrativa. Egli può così nominare un esperto, incaricare la Corte di Cassazione di un parere, o la Corte di giustizia nel quadro di un rinvio pregiudiziale.

Quando il tribunale emana la sentenza, questa decisione è esecutiva e deve essere notificata ad iniziativa della parte che vi abbia interesse.

Fino al primo marzo 1998, l'appello avverso le sentenze del Tribunale di grande Istanza non erano ammesse e poteva essere proposto solo un ricorso per Cassazione entro un termine di due mesi dalla notifica.

¹⁰³ Dopo il 1° gennaio 1998, questi ricorsi sono ripartiti tra le sotto-sezioni dal presidente della sezione del contenzioso.

¹⁰⁴ GROSCLAUDE J. – MARCHESSOU P., *Diritto tributario francese*, Giuffrè 2006.

¹⁰⁵ In questo modello processuale tanto le memorie quanto i documenti scambiati dalle parti, dovranno essere notificati tramite un ufficiale giudiziario, come avviene per il processo civile. L'evoluzione della procedura viene seguita dal giudice istruttore.

¹⁰⁶ Qui non esiste commissario del governo, ma, in linea di massima, vi è un collegio di tre membri. Se nessuna delle parti compie alcuna attività processuale, rimanendo inerte per due anni, l'istanza sarà colpita da perenzione (articolo 386 del NCPC), ovvero sarà estinta senza che peraltro intervenga la prescrizione.

Tenuto conto della sua struttura e dei suoi mezzi, il tribunale di grande istanza delibera rapidamente, in media un anno dalla proposizione del ricorso. Il termine d'appello è di un mese, che decorre dalla notifica della sentenza.

Nel momento in cui la lite si conclude già alla fine del primo grado, innanzi al Tribunale di Grande Istanza, le parti devono dare attuazione pratica alle movimentazioni di denaro per concludere concretamente la vicenda¹⁰⁷.

Per quanto concerne la possibilità di impugnazione, la parte alla quale era respinto il ricorso o risultava soccombente innanzi al Tribunale di Grande Istanza, non aveva, in passato, altra possibilità se non il ricorso in Cassazione, trattato dalla “sezione commerciale”. Prima della novella¹⁰⁸, infatti, non era ammesso appello contro la sentenza del tribunale di Grande Istanza ed il contribuente si trovava privato di un secondo grado di giurisdizione, in contraddizione con l'articolo 6, comma 1, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, peraltro ratificata dalla Francia.

Per l'impugnazione della sentenza è obbligatorio avvalersi della difesa tecnica fornita da un avvocato, cosa che era esclusa nel precedente giudizio, così come nel modello processuale amministrativo. L'articolo R 202-5 LPF prevede la possibilità, per il primo presidente della Corte d'appello, di sospendere l'esecuzione provvisoria, se questa rischia di dar luogo a delle conseguenze che potrebbero essere inique¹⁰⁹.

Il ricorso in Cassazione deve essere presentato da un avvocato Cassazionista, nel termine di due mesi dalla notifica della sentenza d'appello. Il ricorso deve essere motivato e non ha carattere sospensivo.

La Corte pone in essere una cognizione molto più limitata rispetto a quella attuata dal Consiglio di Stato. Essa si pronuncerà con una decisione di accoglimento oppure detto processo può sfociare in una decisione di rigetto, senza rinvio o con rinvio davanti ad un giudice diverso da quello che ha posto in essere la decisione cassata. La sua giurisprudenza ha preso veramente slancio dal 1984, ed è divenuta una grande giurisdizione fiscale nonostante il contenzioso ridotto, con alcune importanti decisioni.

¹⁰⁷ L'amministrazione può richiedere una compensazione tra gli sgravi riconosciuti fondati e le insufficienze od omissioni che essa ha potuto rilevare come sancito dall'articolo L 203. Le spese di giudizio, di bollo, di notifica e di perizia tecnica, saranno sostenute dalla parte soccombente. Lo stesso vale per gli interessi di mora.

¹⁰⁸ La legge finanziaria per il 1996, del 30 settembre 1996, è venuta a colmare questa lacuna, prevedendo che le liti intentate dal 1° marzo 1998, possono dar luogo ad appello davanti alla sezione commerciale della corte d'appello, con questa riforma i diritti del contribuente richiedente, beneficiano allora di una tutela identica davanti ai due ordini di giurisdizione.

¹⁰⁹ Egli può anche provvedere diversamente nei confronti dell'esecuzione provvisoria, sostituendole, per esempio, l'obbligo di costituire garanzia. La sentenza condanna la parte soccombente alle spese, vale a dire gli onorari tariffari e l'emolumento del procuratore. Il giudice ha la facoltà di aggiungervi spese non ripetibili, corrispondenti al compenso del procuratore, perché l'articolo 700 NPC gli lascia la facoltà di quest'ultima condanna, tenendo conto dell'equità o della situazione economica della parte condannata.

3.Natura del processo tributario francese, azioni esperibili.

La diversità dei processi si è sensibilmente sviluppata in questi ultimi anni, soprattutto perché la giurisprudenza ha reso più agevoli e di più facile risoluzione certe vie di tutela del contribuente.

La giurisdizione tributaria, come affermato da alcuni autori¹¹⁰, non attiene ad un processo speciale, perché è diretta ad ottenere l'accertamento di diritti del contribuente di fronte alla pretesa finanziaria, e l'oggetto della lite che lo contrappone all'amministrazione, riguarda principalmente questa somma di denaro, di cui egli intende ottenere la ripetizione, o se ancora non versata, che ritiene di non dovere all'erario.

Il processo tributario, ed il contestuale ricorso che rappresenta l'atto introduttivo, si innesta nel momento patologico del rapporto tributario ed esprime il conflitto che in quel dato momento viene a crearsi tra il fisco, che esercita la pretesa tributaria ed il contribuente, che sente lesa la propria sfera patrimoniale ingiustificatamente nel momento in cui il prelievo non si conforma alla norma e ne viola i principi di diritto che sono posti alla base dell'esazione.

Il ricorso al giudice tributario ha natura residuale e sussidiaria e si ha solo nel momento in cui pubblica amministrazione e contribuente non possono comporre la loro controversia attraverso le vie amministrative tradizionali.

Uno di loro avrà il compito di investire il giudice tributario della questione.

Se il contribuente intraprende un'azione contenziosa, è perché ritiene fondato il diritto posto a base della propria pretesa.

Ciononostante va citata l'ipotesi nell'ambito della quale al contribuente è comunque riconosciuta la facoltà espressamente prevista dall'articolo L247 del *livre des procédures fiscales* (LPF) di non rimanere inerte nel momento in cui la propria pretesa non sia pienamente fondata. Egli ha infatti la possibilità di inviare una sorta di "ricorso bonario" al fine di convincere l'amministrazione. Detto ricorso sarà indirizzato all'autore della decisione dalla quale si ritiene leso ed il suo scopo è di ottenere il condono totale o parziale: sia delle imposte dirette, nel momento in cui il contribuente si trovi "nell'impossibilità di pagare a causa di una difficoltà finanziarie o a causa di indigenza"; sia di ammende fiscali o maggiorazioni d'imposta definitive. Se non sono definitive, si concluderà una transazione, mediante la quale il contribuente riconosce di dovere queste imposte, solo mezzo per l'amministrazione di acconsentire, in cambio, ad un condono dell'imposta dovuta.

¹¹⁰ GROSCLAUDE J. – MARCHESSOU P., Diritto tributario francese, DE MITA (a cura di) Giuffrè 2006.

Al di fuori di questo caso non può essere concesso nessun condono, perché solo la legge può permettere una deroga espressa all'obbligo di riscuotere tutte le imposte, richiamato in ogni legge finanziaria periodica. L'articolo L247 citato precisa che nessun'autorità pubblica può concedere condoni per le imposte diverse da quelle indicate nei capoversi precedenti.

In caso di rigetto del ricorso bonario, i ricorsi del contribuente sono preordinati all'annullamento dell'atto di imposizione. In altri termini, il giudice non ha il potere di sostituirsi all'amministrazione nella valutazione.

L'illegittimità dell'imposizione viene posta alla base del diritto vantato dal contribuente; non si tratta di un contenzioso che investe la violazione delle leggi tributarie, perché il contribuente non propone un processo di annullamento, ma si tratta di un contenzioso pieno, nel senso più classico del termine, nel quale il giudice è chiamato ad esaminare la rivendicazione di un diritto da parte del ricorrente.

La prima fase di questo contenzioso si svolge necessariamente davanti all'amministrazione, mentre le fasi successive sono affidate, ad una delle due giurisdizioni, amministrativa o civile, i cui poteri presentano numerosi punti di contatto.

Il contenzioso più classico e diffuso è quello dell'imposizione poiché è preordinato alla riduzione dell'entità dell'imposta. L'azione di annullamento fu a lungo ridotta a un ruolo marginale dal giudice amministrativo, poiché temeva un suo sviluppo come alternativo e concorrente col contenzioso classico. Questo pregiudizio è col tempo scomparso.

Il contenzioso da riscossione consente al contribuente di contestare, non più l'imposizione stessa, ma le procedure impiegate dall'amministrazione per ottenere il pagamento dell'imposta.

La repressione penale della frode fiscale, riserva all'amministrazione fiscale la possibilità di ottenere la condanna del contribuente per aver commesso questo delitto.

Infine, l'evoluzione amministrativa si è tradotta in un allargamento sostanziale della possibilità di contestare le responsabilità dello Stato a causa del cattivo funzionamento dei servizi fiscali, ma anche per la violazione delle leggi comunitarie.

Il contribuente può esperire un ricorso finalizzato all'annullamento di un atto amministrativo, che posto in essere in contrasto con i principi dell'ordinamento gli arrechi un pregiudizio patrimoniale.

Il contribuente che agisce tramite questa tipologia di ricorso agisce al fine di ottenere uno sgravio, chiedendo che venga riconosciuto il proprio diritto nell'ambito del processo tributario. Questo procedimento ha però una applicazione residuale ed il suo campo di applicazione è ridotto. Il processo volto all'annullamento, ha la precipua funzione di fare annullare un atto normativo, tramite una impugnazione volta ad

evitare la produzione di effetti negativi¹¹¹. Le circolari e le istruzioni fiscali possono essere oggetto del giudizio di impugnazione-annullamento, quando violano il dettato normativo sia di una legge che di un regolamento¹¹².

Se l'applicazione della circolare contestata è posta a fondamento dell'imposizione, sussiste un interesse ad agire¹¹³.

Vi sono altre ipotesi nelle quali il contribuente può non contestare il fondamento dell'imposta ma esperire un ricorso finalizzato a contestare la validità formale dell'atto e quindi di conseguenza la validità dell'obbligo di pagare. Si parla di contenzioso da riscossione. Entrambe consentite al debitore principale, ma anche al debitore obbligato in solido. Anch'esse si caratterizzano per il preventivo ricorso amministrativo¹¹⁴. Il contribuente contesta la regolarità formale dell'atto del procedimento¹¹⁵.

¹¹¹ La giurisprudenza amministrativa si è dovuta pronunciare al fine di evitare un ampliamento delle proprie competenze per evitare di essere trascinata, da questa vis espansiva, a pronunciarsi su imposte, che rientrassero nelle competenze del giudice ordinario (diritti di registrazione, ISF). Per tutte queste ragioni, la giurisprudenza amministrativa ha formulato una concezione restrittiva di atto autonomo dalla procedura d'imposizione e limitato il campo di competenza. Il giudice può opporre l'eccezione di doppia tutela, per rigettare un ricorso di annullamento

¹¹² In conformità alla giurisprudenza *Institution Notre-Dame du Kreisker*, CE, Ass., 29 gennaio 1954, esse presentano un carattere regolamentare, in conseguenza del quale può esservi un esame della loro legalità che può sfociare in un annullamento. Più precisamente, il giudice ritiene che il ricorso è ricevibile e che il contribuente è di conseguenza legittimato a chiederne l'annullamento, perché non si conforma alla regolamentazione esistente, CE, 23 febbraio 1994, *Société Voillet*. Tuttavia, una circolare o istruzione che si limita a ricordare i termini della legge, non è suscettibile di essere oggetto di un ricorso per eccesso di potere, anche quando sia invocata la contrarietà di questa legge al diritto comunitario, CE, 28 luglio 2000, n. 206594, *Confédération française de la boucherie, charcuterie, traiteurs*.

¹¹³ Vice versa il richiedente dovrà più approfonditamente giustificare quest'interesse ad agire, se all'apparenza non è inciso nella propria sfera giuridica dalla circolare. Il suo ricorso sarà ricevibile se, per esempio, egli è in grado di dimostrare che l'applicazione di una circolare è illegittima perché introduce una disparità di trattamento anche a svantaggio della concorrenza, CE 4 maggio 1990, *Association freudienne*, n. 674. Possono essere oggetto di un giudizio autonomo gli atti che meritano un controllo più attento; è in particolare il caso degli accordi fiscali, CE, 19 marzo 2001, *SA Eurpal France*, n. 846. La giurisprudenza è attenta alle implicazioni extra fiscali di una decisione presa da un organismo fiscale; se il solo rimedio possibile è la richiesta di annullamento, egli accoglierà la domanda. L'evoluzione di questa giurisprudenza è importante, ma senza dubbio ancora carente, tuttavia quest'applicazione alla materia fiscale del giudizio d'annullamento, permette al ricorrente, nel migliore dei casi, di ottenere solo l'annullamento che fonda la sua imposta o della decisione che lo priva di un'esenzione. Invece uno sgravio può essere accordato solo dal giudice tributario. Una legge del 9 febbraio 1995 riconosce al giudice amministrativo il potere di notificare una ingiunzione all'amministrazione, per obbligarla a sostituire l'atto illegittimo ma solo in ipotesi marginali, giudice fiscale può utilizzarla.

¹¹⁴ Questa strada è offerta al contribuente che intende contestare il fondamento dei procedimenti intentati contro di lui dal Tesoro. L'articolo L 281 LPF ne limita l'ambito a due campi, rispettivamente la contestazione della regolarità nella forma e la contestazione dell'esistenza dell'obbligo di pagare.

¹¹⁵ Per contestare la regolarità formale dell'atto del procedimento, egli deve incaricare il capo servizio contabile, cioè, rispettivamente, il tesoriere-pagatore generale quando la riscossione è compito di un contabile del Tesoro (imposte dirette), il direttore dei servizi fiscali, quando il recupero è compito di un contabile della Direzione generale delle imposte (IVA, diritti di registrazione), ed il direttore

Gli articoli R 281-1 e R281-2 LPF, precisano che questa domanda deve essere tassativamente formulata entro un termine di due mesi dalla notifica dell'atto. Il capo servizio dispone di un termine di due mesi per porre in essere la propria decisione. Se non lo avrà fatto, o se la decisione presa farà risultare soccombente il contribuente, dovrà, entro due mesi, investire il giudice dell'esecuzione. Quest'ultimo provvederà d'urgenza, secondo una procedura detta a data fissa, ma solamente sulla base degli argomenti e dei documenti consegnati dal contribuente al responsabile dell'amministrazione fiscale, escludendo qualsiasi nuovo elemento¹¹⁶.

Il contribuente, come detto, può anche contestare l'esistenza, il quantum o l'esigibilità della somma oggetto dell'imposizione.

Oggetto dell'impugnazione è principalmente l'importo già pagato, purché, con questa modalità il contribuente, non cerchi di rimettere in discussione la base imponibile ed il calcolo dell'imposta poiché in caso contrario vorrebbe dire contestare l'accertamento.

Il tipo di procedimento d'accertamento posto in essere determina in via di principio l'attribuzione dell'onere della prova. In tutti i casi in cui vi è stato un accertamento d'ufficio, il contribuente che chiede, il rimborso o la riduzione del quantum accertato, deve provare che esso è troppo elevato¹¹⁷. Per contro il procedimento di accertamento in contraddittorio prevede che l'onere della prova sia a carico dell'amministrazione. Tuttavia spetta al contribuente provare, se non ha aderito all'accertamento o non ha fornito giustificazioni nel termine di legge o se non ha contestato l'accertamento notificato, presentando successivamente il ricorso introduttivo della fase contenziosa¹¹⁸.

Il comportamento del contribuente è dunque in grado di determinare il regime dell'onere della prova. Si tratta, tuttavia, di semplici principi direttivi in base ai quali si effettua la ripartizione dell'onere della prova e che il *Conseil d'État* ha costantemente precisato ed in alcuni casi coordinato con altri criteri, come quello della natura delle operazioni contabili relative alla gestione dell'impresa. Così è stato stabilito che, qualunque sia il modo di applicazione dell'imposta, spetta sempre al contribuente provare la correttezza delle annotazioni contabili relative ai crediti di terzi, agli ammortamenti, alle spese quali i costi generali di impresa, che vengono poste in deduzione dai profitti. In compenso, se l'atto di impresa si traduce in altre annotazioni contabili spetta sempre all'amministrazione provare il carattere straordinario dell'atto, come affermato nella pronuncia del Cons. Stato 27 luglio 1984, n. 34588.

È opportuno constatare, che il *discrimen* tra queste due modalità contenziose è a volte difficile da tracciare.

regionale delle dogane e diritti indiretti, quando la riscossione è compito di un contabile di questa direzione (accise e contributi indiretti).

¹¹⁶ GROSCLAUDE J. – MARCHESSOU P., Diritto tributario francese, Giuffrè 2006.

¹¹⁷ Articolo 193 lpf ed articolo 193-1 Reg. lpf.

¹¹⁸ Articolo 194-1 Reg. lpf.

Così il Consiglio di Stato ritiene che, quando un contribuente contesta un ordine di pagamento, il quale non è preceduto dalla notifica della lettera di messa in mora e sollecito prevista dall'articolo L 255 LFP, questa contestazione non ha come oggetto solo l'irregolarità dell'atto di citazione¹¹⁹.

¹¹⁹ Non ha come oggetto soltanto l'irregolarità dell'atto di citazione poiché la validità sarebbe influenzata dall'omissione di una formalità preventiva obbligatoria. È l'esistenza stessa dell'obbligo di pagare che viene messa in discussione, e, tenuto conto del tipo di imposta, è il giudice amministrativo ad essere competente, come affermato nella sentenza CE, 10 maggio 1999, Ournier. Quando la lite non riguarda le modalità procedurali, ma l'obbligo di pagare, anche qui la lite è di competenza della giurisdizione amministrativa, in quanto giudice dell'imposta, come espresso nella pronuncia T. confl., 19 ottobre 1998, Consorts Debaille. L'azione del contribuente deve seguire le stesse fasi del contenzioso sulla regolarità, solo che il giudice incaricato sarà il giudice dell'imposta, così com'è definito dall'articolo L 199 LFP, quindi amministrativo o ordinario, secondo la sua natura. Le regole che governano questo contenzioso formano, come risulta evidente un insieme particolarmente complesso.

4. Rinvio pregiudiziale operato dal giudice tributario francese: dubbi del *Conseil d'État*

Esaminato il tema del giudice tributario in un'ottica strettamente nazionale, non possiamo ignorare la dimensione comunitaria di questo argomento, soprattutto perché è richiesto un continuo confronto dialettico con la Corte di Giustizia. Specie nel momento concreto dell'attuazione del diritto che fa fronte ad una crescente circolazione dei capitali, delle merci, delle prestazioni di servizi, e che ha richiesto degli strumenti di controllo che si fondino su una comune interpretazione ed una corretta applicazione del diritto comunitario oltre che su una collaborazione molto stretta fra le amministrazioni finanziarie degli stati-membri¹²⁰.

Appare evidente, come per altro accaduto in altri stati, che la tecnica del rinvio pregiudiziale interpretativo può rappresentare una fonte di inquietudini per il giudice interno, ed in particolare così è stato per il giudice tributario francese¹²¹.

Questi vi ha comunque fatto ricorso, seppure all'inizio in maniera recalcitrante, al precipuo scopo di dare un'applicazione del diritto conforme alle disposizioni dei trattati, grazie alle interpretazioni del giudice del Lussemburgo.

Gli strumenti di coordinamento in materia di fiscalità beneficiano di un posto particolare nella gerarchia giuridica interna degli Stati ed a tal proposito l'articolo 55 della Costituzione francese dispone che “ i trattati o accordi regolarmente ratificati o approvati hanno, dal momento della loro pubblicazione, un'autorità superiore a quella delle leggi”.

Se da un lato come è ovvio, gli interessi dei differenti Stati ed il loro bisogno di dotarsi di strumenti idonei, li spingono a stabilire delle convenzioni bilaterali internazionali dall'altro la Costituzione riserva un'accoglienza particolare al Trattato CE. Difatti l'articolo 88-1 menziona la partecipazione della Repubblica francese all'unione europea fin dalla novella avvenuta con legge costituzionale del 25 giugno 1992.

Da queste disposizioni consegue un obbligo istituzionale di trasposizione delle direttive, ma anche di rispetto delle regole poste dal Trattato, in particolare delle quattro libertà di circolazione.

¹²⁰ L'ultimo caso è successivo all'entrata in vigore del regime specifico “Tva, intra-comunitaria” avvenuta il 1° gennaio 1993. Sul controllo fiscale e l'Europa del 1993, v. BRURON J., Le controle fiscal.

¹²¹ In particolare il Consiglio di stato francese ha sempre considerato con reticenza che le decisioni della Corte di giustizia si imponessero superando i limiti della domanda posta dal giudice del rinvio, nel momento in cui essa rende attuativo il cd. “criterio di pertinenza”.

Questa integrazione del Trattato lo fa beneficiare di una natura giuridica relevantissima nell'ambito dell'ordinamento francese.

È stato statuito dal *Conseil d'État*, difatti, come il trattato sia inferiore gerarchicamente solamente alla Costituzione francese. Questo in particolare è stato affermato nella pronunzia Sarran Levacher del 30 ottobre 1998.

E' stata inoltre accolta l'idea secondo la quale l'ordine giuridico comunitario è "integrato nell'ordine giuridico interno ma distinto dall'ordine giuridico internazionale".

Per quanto concerne la Corte di Cassazione, questa aveva già reso una sentenza "di principio" nel 1975, *Cafés Jacques Vabre*, nella quale considerava che il Trattato che istituisce la Comunità economica europea avesse un'autorità superiore a quella della legge interna, ed istituisse un ordine giuridico proprio ed integrato a quello degli Stati membri ¹²².

Ed è a causa di questa specificità che le norme comunitarie sono direttamente applicabili ai cittadini residenti all'estero degli Stati membri, e di imporsi anche sulle loro giurisdizioni.

Merita una doverosa puntualizzazione il meccanismo del rinvio pregiudiziale, con particolare attenzione al *modus operandi* della Corte di giustizia, che ha la facoltà di espandere il proprio operato, ed i propri poteri, per quanto concerne l'incidenza di una tale procedura sui dispositivi fiscali nazionali nell'ordinamento interno, la qual cosa è stata ritenuta talvolta discutibile perché avvince con enorme forza l'ordinamento francese interno.

Tale è stato l'approccio nei confronti del caso della tassa del 3% per esempio, creato nel 1983 per lottare contro l'evasione fiscale in materia di imposizione *di solidarietà sulla fortuna*¹²³, applicabili agli immobili detenuti in Francia dalle persone fisiche. Era codificata agli articoli 990 D e 990 E del Code général des impôts (CGI) e gravava su soggetti francesi o straniere che acquistavano delle proprietà immobiliari in Francia, direttamente o tramite intermediari.

¹²² Cassazione sentenza *Cafés Jacques Vabre* del 23 maggio 1975, in raccolta Bull. civ., numero 4, p.6.

¹²³ L'imposta di solidarietà sulla fortuna (ISF, Impôt de solidarité sur la fortune) è una imposta francese sul patrimonio versata dalle persone fisiche e le coppie che detengono un patrimonio netto tassabile superiore ad una certa soglia calcolata a decorrere dal 1 gennaio dell'anno considerato. Per la sua storia, per le modalità di calcolo dell'imposta, ed i suoi obiettivi, l'ISF è un argomento che si presta ad aspre polemiche in quanto è un vero elemento ideologico in seno al mondo della politica fiscale francese. L'ISF è considerata come una "eccezione francese", vista la sua assenza nella maggior parte degli altri paesi del mondo. Spesso è stata qualificata come "tassa ideologica" ed all'interno della Francia se da un lato è criticata da alcuni per le ragioni moralistiche-ideologiche sottese al tributo, dall'altro quelli che la difendono ne sottolineano in particolare il ruolo di giustizia sociale cui è rivolta la stessa.

Era all'epoca uno strumento per combattere contro gli acquisti di immobili in Francia, ad opera di persone fisiche residenti nei paradisi fiscali. Tuttavia, lo strumento tendeva a dimostrare che degli esoneri previsti agli articoli 990 E e D non potevano profittare le società francesi. Giudicato discriminatorio dalla Corte di Cassazione nella propria sentenza del 21 dicembre 1990, SA Royal, il legislatore è stato costretto ad estenderlo nel 1993 alle società francesi, estensione che rimane, sembrerebbe, teorica.

La Corte di Cassazione finisce tuttavia per porre un rinvio pregiudiziale al CJCE che nell' sentenza ELISA del 11 ottobre 2007 ha stimato che i motivi del contendere ledevano in modo sproporzionato la libertà di circolazione dei capitali, ed ha escluso le giustificazioni di presunzione di frode o di evasione fiscale, condannando in questo modo l' oggetto in causa¹²⁴.

In alcuni casi si è forse fatto un uso distorsivo, forse superfluo, del rinvio pregiudiziale, in particolare di quello fatto dal Consiglio di Stato a proposito dell' articolo 167 bis del *Code général des impôts* (CGI), nell' affare M. di Lasteurie del Saillant. Il disposto normativo previsto da questo articolo aveva come conseguenza l' imposizione dei plusvalori latenti di coloro che avevano effettuato un trasferimento di domicilio. L' Alta Assemblea aveva posto una domanda pregiudiziale relativa all' interpretazione dell' articolo 52 del Trattato CE, diventato articolo 43 TCE, oggi 49 TFUE, relativo alla libertà di stabilimento.

Ma già il commissario del Governo aveva dichiarato che le disposizioni dell' articolo 167 bis erano incompatibili con la libertà di stabilimento alla luce di come essa è definita nella giurisprudenza attuale della Corte di giustizia.

La Corte del Lussemburgo le ha dato ragione con la sentenza del 11 marzo 2004, ed il *Conseil d'État* ne ha dovuto trarre le conseguenze annullando il dispositivo in questione. Sembrerebbe che il Consiglio di Stato sia recalcitrante ad adeguarsi alla giurisprudenza della Corte di giustizia, ed ad apprezzarne il portato, quant' anche consegua ad un rinvio pregiudiziale, tuttavia più che mai ha il dovere di adempiere il proprio ruolo di giudice di diritto comunitario specie in materia di diritto fiscale comunitario.

Le esitazioni incontrate dalle giurisdizioni dei paesi membri rimangono comunque comprensibili, ma non per questo capaci di imporre una battuta di arresto alla *vis* espansiva del diritto comunitario.

È solamente con la pronuncia *Société De Groot* dei 11 décembre 2006 che il Consiglio di Stato francese, ammette finalmente che la Corte di giustizia possa interpretare le norme comunitarie al di là dei limiti del rinvio pregiudiziale, ma riconosce tuttavia una competenza esclusiva al giudice nazionale per la qualificazione dei fatti. In questa sentenza la Corte di giustizia afferma che un trattamento fiscale restrittivo delle libertà fondamentali, non poteva essere giustificato dall' esistenza di vantaggi fiscali.

¹²⁴ Cfr. BONTEMPS C., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in *Quad. Cost.*, 27, 3-4, 2007, 625 ss.

Il giudice amministrativo francese era, nella specie, investito a decidere su di un ricorso promosso da due società olandesi contro il rifiuto ministeriale di abrogare un'ordinanza del 17 maggio 1990 restrittiva del commercio di prodotti¹²⁵

Quest'ultima vietava alle società olandesi che avevano promosso il ricorso di commercializzare in Francia, sotto la denominazione di “ scalogno”, due varietà ibride che producevano. Le imprese invocavano la violazione del diritto comunitario a causa della contrarietà dell'ordinanza con l'articolo 28 del trattato che proibisce le restrizioni quantitative e misure di effetto equivalente.

In una precedente decisione¹²⁶, il *Conseil d'État* aveva soprasseduto a deliberare ed aveva adito, in applicazione dell'articolo 234 del Trattato CE, oggi articolo 267 TFUE, la Corte di giustizia affinché si pronunciasse sulla legittimità di questa iscrizione alla luce di due direttive: la direttiva n. 70/458/CEE del 29 settembre 1970¹²⁷, e la direttiva n. 92/33/CEE del 28 aprile 1992¹²⁸. La Corte di giustizia aveva risposto concludendo per l'illegittimità della decisione della Commissione¹²⁹. Tuttavia, per dare una risposta utile alla giurisdizione nazionale, il giudice comunitario ampliava la propria cognizione andando oltre i limiti della domanda, per prendere in considerazione delle norme comunitarie alle quali il rinvio pregiudiziale non faceva riferimento. Dopo avere ricordato la propria giurisprudenza relativa all'articolo 28 del Trattato¹³⁰.

La Corte di giustizia, dunque, ponendo a fondamento degli elementi di fatto portati alla sua conoscenza, concludeva per la contrarietà dell'ordinanza del 17 maggio 1990 con la citata disposizione del Trattato.

Il Consiglio di Stato si trovava in presenza di un sentenza pregiudiziale che superava limiti della domanda che aveva investito con la propria decisione dunque, da una parte le norme comunitarie interpretate dal il giudice comunitario, e da un'altra parte, aveva investito la questione che le era stata sottoposta, ovvero la constatazione dell'illegittimità dell'ordinanza che era la diretta conseguenza di siffatte interpretazioni. Rileva evidenziare un “*revirement*” giurisprudenziale rispetto alla precedente decisione del 26 luglio 1985, ONIC, nella quale il Consiglio di Stato aveva concluso che gli apprezzamenti della Corte di giustizia che valicano i limiti della domanda non si possono imporre al giudice del rinvio con l'autorità della cosa giudicata¹³¹.

¹²⁵ Ordinanza relativa al commercio degli scalogni in JO 2 giugno 1990, p. 6557.

¹²⁶ 4 febbraio 2004, *Société De Groot In Slot Allium BV e Bejo Zaden BV*, richiesta numero 234560

¹²⁷ JOCE del 12 ottobre 1970, n.L 225, pagina 7.

¹²⁸ JOCE del 10 giugno 1992, n.L 157, pagina 1.

¹²⁹ CJCE, 10 gennaio 2006, *De Groot in slot Allium BV e Bejo Zaden BV*, Pronuncia numero C-147/04, in Racc. p. I-245.

¹³⁰ L'articolo 34 (ex articolo 28 del TCE, già articolo 30 CE) recita che sono vietate fra gli Stati membri le restrizioni quantitative all'importazione nonché qualsiasi misura di effetto equivalente. L'articolo 31 TFUE (ex articolo 26 del TCE, già articolo 28 CE) recita invece che i dazi della tariffa doganale comune sono stabiliti dal Consiglio su proposta della Commissione. In Racc.

¹³¹ Sentenza, ONIC, richiesta numero 42204.

Abbandonando questa interpretazione, l'alta assemblea va, al contrario, ad affermare che le interpretazioni contenute nelle sentenze pregiudiziali si impongono con forza di giudicato anche se non erano oggetto di rinvio.

Numerose erano le argomentazioni che militavano in favore dell'abbandono della giurisprudenza ONIC. La quale aveva manifestato una reticenza del Consiglio di Stato al dialogo tra giudici, oggi superata alla luce dei rapporti oramai improntati alla collaborazione tra giudici nazionali e comunitari. Essa rifletteva anche un ragionamento ancora molto nazionalistico da parte del giudice amministrativo, la sentenza ONIC che appare come la trasposizione, nella cornice del rinvio pregiudiziale davanti alla Corte di giustizia, delle soluzioni tradizionali che reggono le domande pregiudiziali¹³².

Alla luce delle pregresse considerazioni risulta evidente come il Consiglio di Stato abbia avuto una posizione del tutto peculiare sulla materia in argomento, ciò posto non può non affermarsi che anche nell'ordinamento francese ai giudici tributari nazionali compete in prima battuta l'applicazione del diritto europeo, anche nel momento in cui si trovano a dover formulare alla Corte un rinvio pregiudiziale: essi hanno a disposizione uno strumento di particolare importanza che dovrebbe metterli al riparo da errori interpretativi e di applicazione del diritto europeo per i quali lo stato è responsabile¹³³. I giudici tributari nazionali, in tutti i casi in cui rilevi una questione di interpretazione del diritto comunitario, se lo reputano necessario per l'adozione della sentenza, possono chiedere alla Corte di pronunciarsi sulla questione¹³⁴. La valutazione della necessità di sospendere il procedimento e formulare quesiti interpretativi alla corte comunitaria spetta alle giurisdizioni tributarie nazionali che godono di un potere discrezionale di apprezzamento, se invece si tratta di una giurisdizione di ultima istanza, sussiste un obbligo che preclude una valutazione circa l'opportunità di rimettere la questione ai giudici di Lussemburgo. Il rinvio pregiudiziale non riguarda in senso stretto la compatibilità del diritto interno con il diritto comunitario, anche se inevitabilmente l'interpretazione della disposizione comunitaria conduce a valutare la compatibilità della norma interna¹³⁵.

¹³² per esempio, si veda la Sentenza, 17 ottobre 2003, Bompard, richiesta numero 244521.

¹³³ Detto principio viene stabilito dalla Corte di Giustizia nella sentenza Köbler del 30 settembre 2003, in Racc., Causa C-221/01, con la quale i giudici europei hanno affermato la responsabilità dello Stato per violazione del diritto comunitario a causa di una decisione dei tribunali interni.

¹³⁴ Cfr. BONTEMPS C., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in Quad. Cost., 27, 3-4, 2007, 625 ss.

¹³⁵ Cfr. CASTELLANETA, in materia di "rôle des juridictions nationales", cit.

5. Necessaria uniformazione nell'interpretazione tributaria: la posizione dei giudici francesi

Alla luce delle pregresse considerazioni, resi noti i termini del dibattito teorico che vede protagonista il Consiglio di Stato francese, appaiono di palmare evidenza, i riflessi, sul piano processuale, delle ricostruzioni esposte.

Per risolvere la questione vessata, non sarebbe bastata l'indagine fenomenica della vigente disciplina del contenzioso fiscale francese, ma occorre dare completezza alle argomentazioni con la ricostruzione giurisprudenziale volta alla uniformazione nell'interpretazione. Del resto, si è visto come, storicamente, la giurisdizione tributaria abbia conosciuto un'evoluzione parallela tra giurisdizione amministrativa e giurisdizione civile, nell'ambito dell'ordinamento francese. In quest'ultima, inoltre, vi è stata la posizione caratterizzante assunta dalla Cassazione. Anche nella giurisprudenza di quest'ultima è emerso un interesse di tipo conservativo, ma non di certo paragonabile a quello esposto dal *Conseil d'État* ove questo confliggento rapporto potrebbe avvicinare la relazione tra contribuente ed amministrazione pubblica. Così, il *trend* evolutivo che ha connotato la giurisdizione amministrativa e civile, in riferimento al rinvio pregiudiziale nell'ambito della competenza tributaria bipartita nell'ordinamento francese, con il tempo ha convertito il tradizionale modello del processo tributario, intercorrente tra amministrazione pubblica e contribuente, ed ha inoltre consentito di delineare le coordinate funzionali all'inquadramento sistematico della giurisdizione tributaria in chiave europea, con particolare riferimento all'individuazione dei suoi corollari, quali i poteri esecutivi e di disapplicazione dei giudici tributari alla luce del perseguimento della uniformazione erounitaria nell'interpretazione del diritto interno.

Quanto le scarse indicazioni del legislatore del processo tributario impongono un'integrazione dei disposti con i corollari della natura della giurisdizione¹³⁶.

Emblematici appaiono i recenti orientamenti pretori, che dopo aver esteso agli interessi legittimi il rimedio risarcitorio ed aver disposto la necessaria pariordinazione, quanto alla tutela eroganda degli interessi legittimi e dei diritti soggettivi in ambito tributario, hanno, più di recente, ammesso che il risarcimento possa conseguirsi (alla luce di una consolidata giurisprudenza della corte di Giustizia¹³⁷), in caso di lesione data da

¹³⁶ Cfr. GIORDANO A. Cit.

¹³⁷ Il principio sopra enunciato aveva trovato una prima affermazione teorica nelle sentenze *Brasserie du Pêcheur* e *Factortame* con riferimento a qualunque tipo di violazione commessa da qualsivoglia organo dello stato membro. Nelle sentenze citate la Corte ha introdotto il principio secondo il quale il

violazione del diritto Comunitario derivante dall'agire di un organo dello stato membro, ivi compreso il Giudice tributario. La diversità degli ordinamenti nazionali tributari, potrebbe portare ad una differente applicazione del diritto comunitario in ciascuno Stato membro: ogni qualvolta, infatti, i giudici tributari nazionali si trovassero dinanzi ad incertezze sul significato o sulla portata di una norma comunitaria da applicare, ne potrebbero dare un'interpretazione autonoma. Di qui la necessità di affidare ad un unico giudice, quello comunitario, il compito di fornire i criteri per una corretta ed uniforme applicazione del diritto comunitario, evitando così interpretazioni difformi. La Corte di Giustizia è infatti l'istituzione cui è affidato il compito di assicurare il rispetto del diritto nell'applicazione e nell'interpretazione dei trattati (art. 220). L'attività interpretativa dei giudici comunitari si esplica attraverso la procedura di ricorso in via pregiudiziale prevista dall'art. 234 del Trattato CE (oggi 267 TFUE) e può avere ad oggetto: a) l'ordinamento comunitario, inteso come l'insieme delle norme del diritto comunitario originario e del diritto comunitario derivato. Per quanto riguarda il Trattato sull'Unione europea, la Corte può intervenire solo nell'ambito delle disposizioni che modificano i trattati istitutivi, nelle disposizioni sulla cooperazione di polizia e giudiziaria in materia penale, previa accettazione della giurisdizione della Corte da parte degli Stati membri, nelle disposizioni sulla cooperazione rafforzata, sulla tutela dei diritti umani, nelle disposizioni finali previste dal titolo VIII; b) gli atti delle istituzioni, compresi quelli della Banca centrale europea; c) gli statuti degli organismi creati con atto del Consiglio, se previsto dagli stessi statuti; d) gli accordi internazionali stipulati dalla Comunità, in particolare gli accordi di associazione e gli accordi misti; e) i principi generali di diritto comunitario. La Corte di Giustizia non è competente a pronunciarsi sulla corretta interpretazione di una norma interna, a meno che per la sua applicazione non sia necessaria l'interpretazione del diritto comunitario.

Tuttavia detto punto di arrivo è stato il frutto di un complesso *iter* cui sono approdati per vie diverse *Conseil d'État* e *Cassation*.

La presa di coscienza ad opera del giudice amministrativo francese delle specificità dell'ordinamento europeo sopra esposte e della necessaria uniformazione dell'interpretazione ed applicazione del diritto comunitario alla quale contribuiscono precisamente il rinvio pregiudiziale, la disapplicazione della norma interna in contrasto

mancato rinvio pregiudiziale da parte del competente organismo interno, costituisce un elemento che consente di qualificare la violazione del diritto dell'Unione da parte dello stato membro come grave e manifesta. Lo Stato inteso come organismo unico risponde per tutti gli atti posti in essere da ogni suo organo, indipendentemente dalla maggiore o minore autonomia di cui gode. Peraltro nel momento in cui l'omissione del giudice interno sia una violazione sistematica e comporti effetti negativi nella realizzazione degli obiettivi che le norme comunitarie violate si pongono, la violazione dell'organo giudiziario viene considerata di una gravità tale da comportare la responsabilità per lo stato e la possibilità di ottenere il risarcimento per il singolo danneggiato.

con il diritto comunitario, nonché l'interpretazione conforme al diritto dell'Unione, si assestava su una rigida ed aprioristica posizione oppositoria.

Una conseguenza inevitabile, alla luce delle pregresse considerazioni, sarebbe stata quella di constatare l'isolamento del *Conseil d'État*, poiché la soluzione dell' sentenza ONIC non trovava nessuna eco nella giurisprudenza delle giurisdizioni degli altri Stati membri, ed era contraddetta anche dalla giurisprudenza della stessa Corte di Cassazione francese¹³⁸. Infine, i rischi di una contraddizione tra le soluzioni del giudice nazionale e del giudice comunitario esigevano una ineludibile evoluzione della giurisprudenza del Consiglio di Stato.

Tuttavia, questa evoluzione quant'anche posta in essere non è stata né risolutoria né completa, al punto che sono emerse delle incertezze sollevate in seno alle stesse sentenze.

In primo luogo va evidenziato come nella propria sentenza, la Corte di giustizia, concludendo per l'illegittimità dell'ordinanza, si è sostituita al giudice amministrativo competente per il ricorso principale. L'autorità delle interpretazioni rese dal giudice comunitario affermata dalla sentenza *Société De Groot*, secondo lo stesso Consiglio di Stato, si spinge fino al punto di svuotare della propria sostanza l'ufficio del giudice amministrativo, ma a dire il vero la risposta che in concreto viene data dal Consiglio di Stato è fumosa, e tendente ad evitare una rigida posizione antitetica.

In apparenza, l'autorità delle interpretazioni del giudice comunitario non si estende fino a privare il giudice nazionale della propria competenza di qualificare i fatti, che esercita in quanto giudice principale.

Nel rispetto delle interpretazioni del giudice comunitario, appartiene sempre al giudice amministrativo l'apprezzamento dei fatti e di dirimere la controversia che gli è sottoposta. Tuttavia, è impossibile per il Consiglio di Stato ignorare l'apprezzamento di legittimità che viene fatto dall'ordinanza di specie, posta in essere dalla Corte di giustizia e sembrerebbe inevitabile chiedersi come potrebbe disattenderla.

Quello che è stato precisato è quindi soltanto aver sottolineato come appartenga al giudice amministrativo di procedere alla qualificazione dei fatti¹³⁹, alla luce della decisione pregiudiziale posta in essere della Corte di giustizia, prima di concludere anch'egli circa l'illegittimità di una tale ordinanza.

L'intensità di questa delucidazione, lungi dal far piena luce, resta incerta ed in chiaroscuro. Da ciò ne consegue che meriterà di essere, nel futuro, approfondita sia dai giudici nazionali che comunitari, nella cornice di un nuovo dialogo tra giudici.

¹³⁸ Cfr. la Sentenza della Corte di Cassazione "Fratelli Roquette" del 10 dicembre 1985, SA Roquette Frères, ricorso numero 83-12043.

¹³⁹ Cfr. BONTEMPS C., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in Quad. Cost., 27, 3-4, 2007, 625 ss.

6. Rinvio pregiudiziale e Corte Costituzionale francese

Mentre il diritto comunitario è stato frequentemente oggetto di pronuncia in occasione del controllo preventivo rispetto alla ratifica dei trattati comunitari il *Conseil Constitutionnel* ha spesse volte rifiutato di pronunciarsi sulla conformità delle leggi ai trattati internazionali e comunitari, nel contenzioso di costituzionalità degli atti normativi, tuttavia, il 2013 sarà ricordato perché, nel volgere di pochi mesi, alcune Corti costituzionali europee hanno, per la prima volta, deciso di effettuare un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea in sede di giudizio incidentale delle leggi.

Risulta imprescindibile, stante la rilevanza nel caso di specie, come meglio si dirà in seguito, del diritto sovranazionale, descrivere per sommi capi le modalità attraverso le quali in Francia vengono affrontati i problemi inerenti ai rapporti fra ordinamento interno e diritto dell'Unione europea, con particolare riferimento alla materia tributaria.

Anzitutto, va chiarito come in Francia la soluzione dei conflitti con l'ordinamento europeo è, salvo una particolarità, analoga a quella relativa a tutte le norme internazionali.

La Costituzione, all'art. 55, stabilisce che i Trattati, una volta entrati in vigore, hanno una forza superiore a quella della legge. Ne deriva, da un lato, che le norme primarie previgenti, eventualmente confliggenti, vengono modificate da quelle internazionali e, dall'altro, che queste ultime non possono essere derogate dall'approvazione successiva di leggi con esse incompatibili.

Il giudice costituzionale francese si era pronunciato con la risalente sentenza n. 74-54 DC del 15 gennaio 1975, affermando che il rispetto dell'art. 55 della Costituzione non potrà essere verificato nell'ambito del vaglio di costituzionalità¹⁴⁰.

L'aspetto più importante da segnalare è che questa giurisprudenza, poi costantemente confermata dal *Conseil Constitutionnel*, gli ha impedito di effettuare il controllo di conformità delle leggi rispetto a qualsivoglia norma internazionale, anche in riferimento alla materia tributaria. Una simile presa di posizione, come già osservato, non avrebbe impedito ai giudici di non applicare la legge incompatibile con gli

¹⁴⁰ Per usare le parole del Giudice costituzionale francese, “*il n'appartient pas au Conseil Constitutionnel, lorsqu'il est saisi en application de l'article 61 de la Constitution, d'examiner la conformité d'une loi aux stipulations d'un traité ou d'un accord International*” sentenza n.74-54 DC del 15 gennaio 1975

obblighi internazionali. Successivamente alla riforma costituzionale, il *Conseil Constitutionnel* ha, ancora una volta, confermato il proprio orientamento¹⁴¹.

In definitiva, la riforma costituzionale del 2008 e la sua successiva attuazione non aprono alcun nuovo spiraglio nella direzione di una revisione del modo in cui nell'ordinamento francese viene data prevalenza alle norme internazionali ed europee a partire dal 1975. La riforma costituzionale contiene l'affermazione del principio dell'organizzazione decentrata, con particolare riferimento alla riformulazione dell'articolo 72, che prevede l'affermazione del principio di sussidiarietà, oltre alla garanzia dell'autonomia fiscale, con una crescente decentralizzazione, senza federalismo.

Il diritto comunitario viene comunque inteso come parametro di giudizio, posto che la giurisprudenza del *Conseil Constitutionnel* si è in un primo tempo sviluppata in relazione alle disposizioni del preambolo della Costituzione del 1946 e all'articolo 55 della Costituzione del 1958, che riguardano in generale il diritto internazionale.

Le disposizioni costituzionali dimostrano la scelta dei costituenti francesi per una concezione monista dei rapporti tra diritto interno e diritto internazionale, connessa al riconoscimento ai trattati di una forza superiore alla legge¹⁴², quant'anche investa la materia fiscale. Il diritto dell'Unione assume a parametro necessario (e sufficiente) per garantire uniformità applicativa ed interpretativa comunitaria alle normative domestiche, anche di provenienza internazionale, come le convenzioni contro le doppie imposizioni, che risultano idonee a frammentare il Mercato Unico e frustrare, conseguentemente, gli obiettivi previsti dai Trattati. È stato proprio facendo leva sulla prevalenza comunitaria e sulla necessità di "ridurre a sistema" il coacervo di forze

¹⁴¹ Già nella decisione che esamina la legge organica, in via preventiva, ossia nella sentenza del 3 dicembre 2009, n. 2009-595 DC, viene affermato che spetta al giudice, "dopo avere applicato le disposizioni relative alla domanda prioritaria di costituzionalità, di curare il rispetto ed alla superiorità sulle leggi dei trattati o accordi, ratificati per legge o approvati e delle norme dell'unione europea." Più precisamente, pochi mesi dopo, il Corte costituzionale, con la decisione n. 2010-605 DC del 12 maggio 2010 ribadisce, con parole molto simili a quelle usate in passato, quanto stabilito nella citata pronuncia del 1975. Dopo avere ricordato il lettera dell'art. 55 della Costituzione così dice che "se queste disposizioni conferiscono ai trattati, nelle condizioni che definiscono, un'autorità superiore a quella delle leggi, non prescrivono né implicano solamente il che il rispetto di questo principio debba essere assicurato nella cornice del controllo della conformità delle leggi alla Costituzione." Inoltre, prosegue la Corte costituzionale, l'articolo 23, commi secondo e quinto, dell'ordinanza di conformità delle leggi alla Costituzione che incombe sulla Corte costituzionale, ed il controllo della loro compatibilità con gli impegni internazionali o europei della Francia che incombe sulle giurisdizioni amministrative e giudiziali.

¹⁴² Con particolare riferimento ai commi 14, ("La Repubblica francese, fedele alle sue tradizioni, si conforma alle regole del diritto pubblico internazionale. Essa non intraprenderà alcuna guerra in vista di conquiste, e non impiegherà mai le sue forze contro la libertà di alcun popolo") e 15, ("Con riserva di reciprocità, la Francia. consente alle limitazioni di sovranità necessarie per l'organizzazione e la difesa della pace") del preambolo della Costituzione del 1946 e l'articolo 55, ("I trattati o accordi regolarmente ratificati o approvati hanno, una volta pubblicati, efficacia superiore a quella delle leggi, con riserva, per ciascun accordo o trattato, della sua applicazione dall'altra Parte") della Costituzione del 1958.

legislative presenti in ambito europeo che, è stata affermata l'esistenza di un implicito, quanto dirompente riconoscimento ed un'applicazione che risultano ancora più obbligati se si interpreta il diritto comunitario, ed in particolare il divieto di discriminazione previsto nelle libertà fondamentali, come "regola di legalità".

Le giurisdizioni amministrative avevano in un primo tempo minimizzato la portata dell'articolo 55 della Costituzione.

Il *Conseil Constitutionnel* ha esposto la propria interpretazione nella decisione n. 74-54 DC del 15 gennaio 1975, nella quale ha precisato che "l'articolo 61 della Costituzione gli conferisce unicamente la competenza a pronunciarsi sulla conformità alla Costituzione delle leggi che sono oggetto del suo controllo"¹⁴³. In particolare, si è riconosciuto che le disposizioni dell'articolo 55 della Costituzione "conferiscono, nelle condizioni che definiscono, un'autorità superiore a quella delle leggi" ai trattati, tuttavia, esse "non prescrivono né implicano che il rispetto di detto principio debba essere assicurato nell'ambito del controllo di conformità delle leggi alla Costituzione" e cioè dal *Conseil Constitutionnel*, nell'ambito dell'articolo 61 della Costituzione¹⁴⁴. Il *Conseil* ha poi distinto la natura del controllo di legittimità costituzionale delle leggi, connotata da un "carattere assoluto e definitivo"¹⁴⁵, da quella del controllo di convenzionalità delle leggi (il controllo di conformità delle leggi alle convenzioni internazionali, poi esteso anche alla conformità al diritto comunitario, primario e derivato), avente un "carattere relativo e contingente"¹⁴⁵, per concludere che "non spetta al *Conseil Constitutionnel*, adito in applicazione dell'articolo 61 della Costituzione, esaminare la conformità di una legge alle stipulazioni di un Trattato o accordo internazionale¹⁴⁶, con ciò rimandando implicitamente ai giudici amministrativi e ordinari detto compito.

Da questa giurisprudenza si deduce quindi un netto riparto di competenza tra il giudice costituzionale, competente a valutare la costituzionalità delle leggi in virtù dei parametri costituzionali, ed i giudici ordinari e amministrativi, competenti in materia tributaria a valutare la convenzionalità delle leggi, in virtù delle norme internazionali e comunitarie è, in linea di principio, nell'ambito di tale controllo che si potrà chiedere un rinvio pregiudiziale.

Il *Conseil*, nella decisione n. 91-298 DC del 24 luglio 1991, ha esteso detta giurisprudenza alle norme comunitarie, sia primarie che derivate¹⁴⁷, la qual cosa produce indefettibili effetti anche nell'ambito del contenzioso fiscale.

¹⁴³ decisione n. 74-54 DC del 15 gennaio 1975, Considérant 1.

¹⁴⁴ Ibidem, Considérant 3

¹⁴⁵ Cfr. BONTEMPS C., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in Quad. Cost., 27, 3-4, 2007, 625 ss.

¹⁴⁶ Ibidem, Considérant 7

¹⁴⁷ Mentre la Corte di cassazione ha immediatamente seguito l'invito del *Conseil Constitutionnel* del 1975, Cass. Chambre mixte, 24 maggio 1975, in Bull. Civ. 1, 1975, n. 4, p. 6, Administration des douanes c/ Société "Cafés Jacques Vabre", il *Conseil d'État* è stato assai più cauto. Solo sul finire

Nella decisione n. 88-1082/1117, A.N., Val d'Oise, il *Conseil* ha infatti effettuato un controllo di convenzionalità di disposizioni legislative, alla stessa stregua di quanto fanno le giurisdizioni amministrative e ordinarie, facendo prevalere una norma internazionale 59 su una legge successiva. Ad oggi, peraltro, non si sono posti problemi di compatibilità con il diritto comunitario e non è dunque stato neppure chiarito se il *Conseil*, come giudice elettorale, sia legittimato ad operare, se del caso, un rinvio pregiudiziale¹⁴⁸.

Per quel che attiene ai limiti entro i quali il controllo di convenzionalità, in generale, può dispiegarsi, è da sottolineare che l'articolo 55 della Costituzione afferma la supremazia delle norme internazionali e comunitarie sulla legge, ma non sulla Costituzione. Se, in molti casi, il controllo di convenzionalità delle leggi permetteva di eludere un eventuale conflitto tra norma costituzionale e norma internazionale e/o comunitaria, là dove non è stato possibile evitare un tale conflitto, la giurisprudenza, amministrativa e ordinaria, interpretando l'articolo 55 della Costituzione, ha affermato che “ la supremazia attribuita agli impegni internazionali non si applica, nell'ordinamento giuridico interno, alle disposizioni di natura costituzionale” .

Nel contenzioso avente ad oggetto leggi (ordinarie o organiche), il diritto comunitario (ed internazionale) assume un ruolo fondamentale nell'esercizio di un'altra competenza del *Conseil Constitutionnel*, vale a dire il controllo, previsto dall'articolo 54 della Costituzione, di compatibilità delle fonti esterne soggette a ratifica con la Costituzione. Dal 1992, quasi tutti i trattati comunitari sono stati oggetto del controllo preventivo del *Conseil Constitutionnel*, ed è significativo che tutte le decisioni abbiano concluso nel senso della necessità di modificare la Costituzione prima di procedere alla ratifica. Così, il *Conseil Constitutionnel* si è pronunciato: sul Trattato sull'Unione europea, con

degli anni ottanta, il Consiglio di Stato ha finalmente dato seguito al precitato orientamento, CE Ass., 9 ottobre 1989, Nicolo, in Rec. 190, per tutte le norme comunitarie, sia primarie che derivate - regolamenti comunitari e direttive, sempre sulla base della sopra esposta interpretazione dell'articolo 55 della Costituzione.

Con precipuo riguardo al *Conseil Constitutionnel*, il controllo di convenzionalità, da esso escluso nel contenzioso sugli atti normativi interni viene invece ammesso in sede di contenzioso originato dalle elezioni parlamentari, ai termini dell'articolo 59 della Costituzione. Il *Conseil Constitutionnel* riteneva, infatti, che la legge, una volta promulgata, non poteva più, secondo quanto stabilito dall'articolo 62 della Costituzione, essere dichiarata incostituzionale. Così riferendosi all'articolo 55 della Costituzione, il *Conseil* ha specificato "che, nell'ambito delle rispettive competenze, spetta ai diversi organi dello Stato assicurare l'applicazione delle convenzioni internazionali; che, se spetta al *Conseil Constitutionnel*, nell'ambito dell'articolo 61 della Costituzione, assicurarsi che la legge rispetti l'ambito di applicazione dell'articolo 55 della Costituzione, non gli spetta invece esaminare la conformità di essa alle disposizioni di un accordo internazionale; da ciò risulta che non si deve esaminare la conformità della legge oggetto del ricorso alle disposizioni del Trattato che istituisce la Comunità economica europea, né gli atti adottati dalle istituzioni comunitarie sulla base di questo trattato", ibidem *Considérant* 21.

¹⁴⁸ Cfr. BONTEMPS C., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in Quad. Cost., 27, 3-4, 2007, 625 ss.

conseguenti ripercussioni specie in materia di fiscalità ed unione doganale, con la decisione n. 92-308 DC del 9 aprile 1992, poi seguita dalla legge costituzionale n. 92-554 del 25 giugno 1992 - che ha inserito un Titolo specifico su Le Comunità europee e l'Unione europea, ora Titolo XV, Dell'Unione europea¹⁴⁹; sul Trattato d'Amsterdam, con la decisione n. 97-394 DC del 31 dicembre 1997, seguita dalla legge costituzionale n. 99-49 del 25 gennaio 1999, sul Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa, con la decisione n. 2004-205 DC del 19 novembre 2004, seguita dalla legge costituzionale n. 2005-204 del 19 novembre 2004, anche se poi il referendum negativo del 29 maggio 2005 ha impedito la ratifica di detto Trattato, e sul Trattato di Lisbona, con la decisione n. 2007-560 DC del 20 dicembre 2007, seguita dalla legge costituzionale n. 2008-103 del 4 febbraio 2008.

Nell'ambito di questo controllo, il *Conseil Constitutionnel* ritiene necessaria una riforma costituzionale quando l'attribuzione di competenze “incida sulle condizioni essenziali di esercizio della sovranità nazionale”, in ragione della materia (ad esempio, la moneta: cfr. decisione n. 92-308 DC del 9 aprile 1992) o delle regole decisionali nelle materie più direttamente connesse all'esercizio del potere sovrano, ivi compreso lo *ius imperii* in materia di fiscalità diretta

È nell'ambito di questo contenzioso che il *Conseil Constitutionnel* ha potuto riprendere e chiarire i termini entro cui è ammissibile, per l'ordinamento francese, la giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di rapporti tra Comunità e Stati membri¹⁵⁰. In specie, nella decisione n. 2004-205 DC del 19 novembre 2004, concernente il Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa, ha affermato che “il costituente ha consacrato l'esistenza di un ordinamento giuridico comunitario integrato all'ordine giuridico interno e distinto dall'ordinamento giuridico internazionale”. Per quanto riguarda, invece, il principio del primato del diritto comunitario, le decisioni del *Conseil Constitutionnel* (ad eccezione di quella del 2004) lasciano intuire che la Costituzione è e resta la norma suprema dell'ordinamento giuridico interno¹⁵¹.

La questione di un eventuale rinvio pregiudiziale da parte del *Conseil Constitutionnel* è stata affrontata, dal 2004, sulla scorta delle previsioni dell'articolo 88-1 (e non più dell'articolo 55) della Costituzione, a proposito del controllo delle leggi di attuazione delle direttive comunitarie, ivi comprese quelle aventi ad oggetto la fiscalità. In una

¹⁴⁹ "Qualora il *Conseil Constitutionnel*, incaricato dal Presidente della Repubblica, dal primo ministro, dal Presidente di una delle due assemblee, da sessanta deputati o sessanta senatori, dichiara che un impegno internazionale contiene clausole contrarie alla Costituzione, l'autorizzazione a ratificare o ad approvare l'impegno internazionale in questione può intervenire solo dopo revisione della Costituzione".

¹⁵⁰ Cfr. BONTEMPS C., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in Quad. Cost., 27, 3-4, 2007, 625 ss.

¹⁵¹ Cfr. BONTEMPS C., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in Quad. Cost., 27, 3-4, 2007, 625 ss.

prima occasione, il rinvio pregiudiziale è stato solo menzionato, in una seconda, invece, è stato esplicitamente escluso.

In queste decisioni, appaiono riferimenti a norme comunitarie e, a volta, anche alla giurisprudenza della Corte di giustizia.

L'articolo 88-168 della Costituzione, quando è stato introdotto nella Costituzione (1992), era stato concepito come un articolo meramente introduttivo: la sua lettura, infatti, non lasciava presumere che avrebbe avuto una importanza fondamentale nella ricostruzione del sistema delle fonti e nel riparto di competenze tra i giudici.

Nella decisione n. 2004-496 DC del 10 giugno 2004, il *Conseil Constitutionnel* ha adottato il seguente *considérant* di principio: “secondo i termini dell'articolo 88-1 della Costituzione l'attuazione nell'ordinamento giuridico interno di una direttiva comunitaria risulta ad un'esigenza costituzionale che non può essere ostacolata se non in ragione di una disposizione espressa contraria alla Costituzione, in assenza di tale disposizione, spetta solo al giudice comunitario, adito se necessario a titolo pregiudiziale, controllare il rispetto da parte di una direttiva comunitaria sia delle competenze definite dai trattati che dei diritti fondamentali garantiti dall'articolo 6 del Trattato sull'Unione europea”¹⁵².

Il *Conseil Constitutionnel* ha confermato a più riprese detto considerando, ma è rimasta una *res dubia* se esso potesse porre la questione pregiudiziale alla Corte di giustizia. Le decisioni successive, fino al 2006, hanno ripreso alla lettera il punto, lasciando dunque impregiudicata la questione.

Non si può negare che detta giurisprudenza abbia permesso al giudice costituzionale di inserire (e di applicare) nei *visas* (cioè tra i riferimenti su cui l'argomentazione giuridica della decisione si fonda) e a volte anche nel corpo della decisione riferimenti a norme e giurisprudenza comunitaria, quant'anche investano la materia tributaria.

Infatti, il *Conseil* ha verificato la corrispondenza tra i termini della direttiva e quella della legge che li attuava ed ha precisato che, quando le disposizioni legislative contestate “si limitano a trarre le conseguenze necessarie dalle disposizioni incondizionate e precise della direttiva, non spetta al *Conseil Constitutionnel* pronunciarsi”¹⁵³.

L'interpretazione dell'articolo 88-1 della Costituzione ha permesso di affermare che l'attuazione di una direttiva comunitaria non è solo un obbligo comunitario, ma è anche un obbligo costituzionale, che può essere bloccato solo dal contrasto con una disposizione costituzionale espressa. Di conseguenza, in assenza di una disposizione costituzionale espressa, le disposizioni legislative che si limitano a trarre le conseguenze necessarie di una direttiva precisa ed incondizionata non possono essere

¹⁵² Ibidem, *Considérant* 7

¹⁵³ *Considérant* 9 della citata decisione n. 2004-496 DC

criticate dal *Conseil Constitutionnel* e beneficiano in un certo senso di un'immunità costituzionale¹⁵⁴.

Il richiamo ai criteri del carattere preciso ed incondizionato delle direttive evoca la giurisprudenza comunitaria che ha riconosciuto gli effetti diretti di dette categorie di norme

Questa giurisprudenza sarà applicata con le decisioni nn. 497, 498 e 499 dello stesso anno.

Nei *visas* delle decisioni nn. 496, 497 e 499 sono comparsi - ed è stata una novità, nell'ambito del controllo fondato sull'articolo 61 della Costituzione - sia il Trattato che istituisce la Comunità europea sia il Trattato sull'Unione europea, nonché la direttiva comunitaria invocata.

Nei quaderni del *Conseil Constitutionnel* e nel *Dossier documentaire* delle decisioni nn. 496 e 497 è stata citata la giurisprudenza della Corte di giustizia¹⁵⁵.

Invece, nella decisione n. 498, il *Conseil*, nei *visas*, oltre che nel corpo della decisione, si è riferito anche espressamente alla giurisprudenza della Corte di giustizia. Il riferimento alla giurisprudenza della Corte di giustizia¹⁵⁶ a seguito del quale si è comunque concluso nuovamente nel senso della incompetenza del *Conseil* a controllare le disposizioni che si limitavano a trarre le conseguenze necessarie di una direttiva precisa e incondizionata - ha fatto sì che risultasse chiaro che ad essere prese in considerazione non fossero tanto le disposizioni che riprendevano la direttiva, quanto semmai l'interpretazione di dette disposizioni alla luce degli orientamenti della

¹⁵⁴ Cfr. BONTEMPS C., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in Quad. Cost., 27, 3-4, 2007, 625 ss.

¹⁵⁵ " Cfr. Les calliers du *Conseil Constitutionnel*, Cahier n. 17, Commentaire de la décision n. 2004-496 DC du 10 juin 2004, Loi pour la confiance dans L'économie numérique, p. 6. Ma anche CGCE 41/74 del 4 dicembre 1974, van Duyn. Per la decisione n. 496, è stata menzionata la giurisprudenza seguente della CGCE: sentenza 106/77 del 9 marzo 1978, Amministrazione delle finanze dello Stato c/ Simmenthal, in Rec., p.629; sentenza 102/79 del 6 maggio 1980, Commission c/Royaume de Belgique, in Ree., p. 1473; sentenza 149/79 del 17 dicembre 1980, Commission c/Royaume de Belgique; sentenza 314/85 del 22 ottobre 1987, Foto Frost c/Hauptzollamt Lubeck-Ost; e la sentenza C-6-90 del 19 novembre 1991, Francovitch c/ République italienne. Per la decisione n. 497, è stata menzionata la giurisprudenza seguente della CGCE: sentenza C-236/92 del 23 febbraio 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava et autres c/ regione Lombradia et autres; sentenza C-91/94 del 9 novembre 1995, Thierry Tranchant et Téléphone Store SARL; e la sentenza 28-67 del 3 aprile 1968, Firma Molkerei-Zentrale Westfalen.

¹⁵⁶ In particolare, alla sentenza C-377/98 del 9 ottobre 2001, Royaume des Pays-Bas c/ Parlement européen e Conseil de l'Union européenne. " che, adita in sede di ricorso per annullamento della direttiva precitata, la Corte di giustizia delle Comunità europee ha oggetto di brevetto; che la protezione delle invenzioni che la direttiva reca non verte sul risultato di un lavoro di invenzione, scientifico o tecnico, e non si estende ai dati biologici relativi allo stato naturale dell'essere umano se non nella misura in cui è necessario alla realizzazione ed allo svolgimento di un'applicazione industriale particolare" (Considérant 5).

Corte di Lussemburgo. Sul punto, però, il *Conseil Constitutionnel* non ha preso posizione in maniera esplicita¹⁵⁷.

Nella sentenza n. 497 il Conseil ha ribadito il rifiuto di controllare le disposizioni che si limitavano a trarre le conseguenze necessarie di una direttiva precisa ed incondizionata, accettando però espressamente di controllarle quando non avevano detta qualificazione.

Una parte della dottrina ha visto in questa posizione un accoglimento del principio del primato del diritto comunitario sul diritto interno, esteso anche alle norme costituzionali, in ossequio alla giurisprudenza comunitaria. Altra parte ha, invece, evidenziato che si trattava di una questione di mera competenza giurisdizionale e non di gerarchia delle norme in senso stretto.

Sta di fatto che, traendo le conseguenze da questa evoluzione, i parlamentari che hanno promosso ricorsi nel prosieguo hanno cominciato ad invocare anche la violazione di direttive comunitarie, con evidenti ripercussioni anche sul contenzioso tributario.

¹⁵⁷ Cfr. BONTEMPS C., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in *Quad. Cost.*, 27, 3-4, 2007, 625 ss.

7. *Revirements* giurisprudenziali

Quanto ai corollari concernenti la dialettica tra giudice tributario francese, sia esso amministrativo o ordinario, e giudice dell'Unione, l'adesione alla nuova impostazione di fondo comporta l'applicazione dei principi europei caratteristici delle sentenze della Corte di Giustizia nell'ambito processuale interno, quant'anche in alcuni casi, letti attraverso il filtro della Carta costituzionale. Esso investe il concreto atteggiarsi dei poteri del giudice tributario nazionale ed il giudizio tributario nel suo insieme. Investe il *thema decidendum*, i fatti costitutivi, impeditivi, modificativi ed estintivi dedotti dal fisco e dal contribuente alla luce del diritto comunitario.

La giurisprudenza in materia di recepimento delle direttive ha, nei fatti, subito un'ulteriore evoluzione con la decisione n. 2006-540 DC del 27 luglio 2006. Con questa decisione, il *Conseil* ha cambiato il proprio orientamento di principio con diversi *considérants* del seguente tenore: “Considerando che, ai sensi del primo comma dell'articolo 88-1 della Costituzione, la Repubblica partecipa alle Comunità europee ed all'Unione europea, costituite di Stati che hanno scelto liberamente, in virtù dei trattati che le hanno istituite, di esercitare in comune alcune delle loro competenze”; che, quindi, il recepimento nel diritto interno di una direttiva comunitaria discende da una esigenza costituzionale. “Considerando che spetta, pertanto, al Consiglio costituzionale, adito alle condizioni previste dall'articolo 61 della Costituzione per il giudizio su una legge avente ad oggetto di recepire nel diritto interno una direttiva comunitaria, di vigilare sul rispetto di questa esigenza, che, tuttavia, il controllo che esercita a tale scopo è sottoposto ad un doppio limite. “Considerando, in primo luogo, che il recepimento di una direttiva non potrebbe andare contro una regola o un principio inerente all'identità costituzionale della Francia, a meno che il costituente non vi abbia prestato il proprio consenso. “Considerando, in secondo luogo, che, dovendo statuire prima della promulgazione della legge, entro il termine previsto dall'articolo 61 della Costituzione, il Consiglio costituzionale non può adire la Corte di giustizia delle Comunità europee della questione pregiudiziale prevista dall'articolo 234 del Trattato istitutivo della Comunità europea, oggi articolo 267 TFUE, che potrebbe, di conseguenza, dichiarare non conforme all'articolo 88-1 della Costituzione solo una disposizione legislativa manifestamente incompatibile con la direttiva che recepisce, che, ad ogni modo, spetta

alle autorità giurisdizionali nazionali, se del caso, adire la Corte di giustizia delle Comunità europee a titolo pregiudiziale¹⁵⁸.

Con queste affermazioni, il *Conseil Constitutionnel* ha rigettato l'idea di operare esso stesso il rinvio pregiudiziale, all'uopo invocando argomenti al contempo teorici e pratici: l'obbligo di pronunciarsi nel termine di un mese, incompatibile con i termini del rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia e con il fatto che detto ricorso verrebbe proposto della promulgazione della legge, bloccando così l'entrata in vigore della legge¹⁵⁹. Si è così attribuito esplicitamente detto compito alle giurisdizioni amministrative e ordinarie, con una chiara incidenza sul contenzioso fiscale.

Da sottolineare è anche il riferimento alla “identità costituzionale della Francia”, con cui si è superato il precedente richiamo alla necessità di porre un argine alla integrazione comunitaria di fronte ad una espressa disposizione costituzionale contraria che fosse propria unicamente della Francia¹⁶⁰. La dottrina ha rilevato, in proposito, che, al fine di rispettare il diritto comunitario e la giurisprudenza della Corte di giustizia, il Conseil ha circoscritto al massimo i propri poteri sanzionatori, attestandosi su una posizione non troppo dissimile da quella della Corte Costituzionale italiana relativamente ai controlimiti.

D'altro canto, la Corte Costituzionale francese ha altresì chiarito che solo un'incompatibilità manifesta tra una legge ed una direttiva potrebbe comportare la violazione dell'articolo 88-1 della Costituzione. Demandando alle giurisdizioni ordinarie e amministrative il compito di operare il rinvio alla Corte di giustizia, il *Conseil Constitutionnel* ha quindi ammesso implicitamente che un'incompatibilità non manifesta ben potrebbe prodursi senza che ciò ridondasse in una violazione dell'articolo 88-1.

Il quadro così delineato ha reso più lontana la prospettiva di una dichiarazione di non compatibilità. Peraltro, in applicazione di questa giurisprudenza, il *Conseil Constitutionnel* ha avuto modo di sanzionare una legge di attuazione, ritenuta manifestamente incompatibile con la direttiva che attuava. Questa giurisprudenza è stata ripresa letteralmente dal Consiglio di Stato, ciò che ha permesso di riconoscere piena efficacia al principio degli effetti diretti delle direttive comunitarie. Sulla scorta dell'orientamento espresso nella decisione n. 2006-540 DC, appare difficile ipotizzare, almeno nel breve periodo, un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia da parte del *Conseil Constitutionnel*.

¹⁵⁸ Come rilevato, con dovizia di particolari da BONTEMPS C., la decisione del luglio 2006 rappresenta una tappa importante del pensiero giuridico costituzionale francese.

¹⁵⁹ In tal modo radicando nell'articolo 61 della Costituzione un controllo a priori delle leggi.

¹⁶⁰ Cfr. BONTEMPS C., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in Quad. Cost., 27, 3-4, 2007, 625 ss.

Eccettuando le competenze esercitate in qualità di giudice elettorale (che parrebbero prestarsi di più ad un rinvio pregiudiziale), il contenzioso sugli atti legislativi appare piuttosto lontano dallo schiudere prospettive in tal senso.

L'introduzione della questione prioritaria di costituzionalità non appare, in proposito, suscettibile di mutare gli scenari, se è vero che la “ priorità” è riferita proprio ai rapporti tra il controllo di costituzionalità ed il controllo di convenzionalità, sull'assunto della netta separazione tra i due, con il primo che è monopolio del *Conseil Constitutionnel* ed il secondo che spetta (forse unicamente) ai giudici ordinari ed amministrativi, con particolare riferimento alla materia tributaria. È pur vero che l'aver inserito nell'ordinamento un controllo di tipo successivo ha fatto venire in parte meno la natura “ assoluta” e “ definitiva” che, con la decisione n. 74-54 DC, si era riconosciuta al controllo preventivo di costituzionalità, contribuendo così a mitigare la distinzione di questo rispetto al controllo di convenzionalità. Inoltre, il termine di 3 mesi, assegnato al *Conseil Constitutionnel* per pronunciarsi sulla questione prioritaria di costituzionalità, ha esteso i margini temporali entro cui l'organo è chiamato a decidere, aprendo una breccia nell'*iter* argomentativo adottato nella decisione n. 2006-540 DC.

Nell'attesa che venga chiarita l'eventuale sussistenza di spazi per il ripensamento di un orientamento che appare allo stato ampiamente consolidato, ciò che può registrarsi è che la prassi sembra far emergere una fluidità dei rapporti tra i controlli (di costituzionalità e di convenzionalità) assai più marcata di quanto ci si potesse aspettare. È significativo, in proposito, che, in data 16 aprile, la Corte di Cassazione abbia patentemente smentito la natura prioritaria della questione di costituzionalità, rifiutandosi di porre una questione al *Conseil Constitutionnel* ed operando prioritariamente, invece, un rinvio alla Corte di giustizia¹⁶¹.

Ciò che il Consiglio costituzionale aveva evitato per molto tempo, ovvero di adire la Corte di Giustizia dell'unione europea per una domanda pregiudiziale è diventato realtà solo nel 2013. La Corte europea ha infatti reso il 30 maggio 2013 la propria sentenza *Jeremy F. contro Primo ministro*, su rinvio pregiudiziale della Corte¹⁶². Ricordiamo che la Domanda Prioritaria di Costituzionalità¹⁶³ (*Question Prioritaire de*

¹⁶¹ Cfr. BONTEMPS C., Cit.

¹⁶² Oggetto del rinvio pregiudiziale nella pronuncia *Jeremy.F vs Premier ministre* era il mandato di arresto europeo

¹⁶³ La legge organica del 10 dicembre 2009, relativa all'applicazione dell'articolo 61-1 della Costituzione ha definito la questione di costituzionalità come “prioritaria”. Ciò significa, da un lato, che quando è posta davanti ad un tribunale di prima istanza o ad una corte d'appello, la questione deve essere esaminata senza alcun termine fisso. Il tempo d'esame della questione prioritaria di costituzionalità si deve calcolare sul tempo della procedura e non deve ritardarla. D'altra parte, quando una giurisdizione è adita per motivi che contestano sia la costituzionalità della legge (questione di costituzionalità), sia la non conformità di questa legge ai trattati ed accordi internazionali (eccezione d'inconvenzionalità), la giurisdizione deve innanzitutto esaminare la questione di costituzionalità. La questione prioritaria di costituzionalità può essere posta nel corso di una qualsiasi istanza dinanzi ad

Constitutionnalité, QPC) può essere sollevata davanti a qualunque giudice¹⁶⁴ e si caratterizza per termini molto esigui. Il Consiglio sembrava considerare che la brevità dei termini imposti per trattare una questione prioritaria di costituzionalità addirittura gli vietasse ogni ricorso preliminare alla Corte di Giustizia. Questa difficoltà è stata superata: il Consiglio costituzionale, nella propria Decisione QPC del 4 aprile, ha

una giurisdizione dell'ordine amministrativo (dipendente dal Consiglio di Stato) o ordinaria (dipendente dalla Corte di Cassazione). La questione può essere formulata in prima istanza, in appello o in cassazione. Tutti i tribunali dipendenti dal Consiglio di Stato o dalla Corte di Cassazione possono essere aditi in merito ad una questione prioritaria di costituzionalità. Solamente la corte d'Assise non può occuparsene. Tuttavia, in materia criminale, la questione può essere formulata sia prima, dinanzi al giudice d'istruzione, sia dopo, all'occasione di un appello o di un ricorso in Cassazione. Occorre sollevare la questione prioritaria per iscritto. Lo scritto deve essere motivato. Va sempre tenuto distinto rispetto alle altre conclusioni prodotte all'istanza. L' avente diritto non può adire direttamente il consiglio costituzionale, La questione prioritaria di costituzionalità deve essere posta nel corso di un'istanza. È il tribunale a cui l'istanza è deferita che procede ad un primo esame, senza alcuna scadenza prestabilita. La giurisdizione esamina se la questione può essere accolta e se i criteri fissati dalla legge organica sono verificati. Se le condizioni sono soddisfatte, la giurisdizione adita trasmette la questione prioritaria di costituzionalità al Consiglio di Stato o alla Corte di cassazione. Il Consiglio di Stato o la Corte di Cassazione procede ad un esame più approfondito della questione prioritaria di costituzionalità e decide di adire o meno il Consiglio costituzionale. I criteri affinché al Consiglio Costituzionale sia deferita una questione prioritaria di costituzionalità sono dettagliati nella legge organica del 10 dicembre 2009, relativa all'articolo 61-1 della Costituzione. Sono tre: 1) la disposizione legislativa criticata è applicabile alla lite o alla procedura, oppure costituisce il fondamento dell'azione giudiziaria 2) la disposizione legislativa criticata non è già stata dichiarata conforme alla Costituzione dal Consiglio costituzionale, quindi la questione è "nuova" 3) la questione è nuova o presenta un carattere rilevante, quindi è "seria". Il rifiuto, da parte di un tribunale di primo grado o della corte d'appello di trasmettere la questione prioritaria di costituzionalità, non può essere contestata che all'occasione di un'impugnazione (appello o ricorso in Cassazione), facendo riferimento alla decisione resa sul merito da parte del giudice adito. Il rifiuto, da parte del Consiglio di Stato o della Corte di Cassazione, di adire il Consiglio Costituzionale non è suscettibile di alcun ricorso. Il Consiglio Costituzionale deve giudicare della questione prioritaria di costituzionalità in un termine di tre mesi. Per garantire un dibattito contraddittorio in questo termine breve, le notificazioni verranno effettuate per via elettronica. Le parti devono rendere noto un indirizzo elettronico con il quale comunicheranno con il Consiglio Costituzionale. Per risparmiare tempo, le parti possono far comparire quest'indirizzo di posta elettronica nella questione prioritaria di costituzionalità depositata dinanzi al giudice di merito o nelle memorie che si sono trasmesse dinanzi al Consiglio di Stato o alla Corte di Cassazione. Dopo un interscambio contraddittorio tra le parti, l'affare farà l'oggetto di un'udienza pubblica dove gli avvocati potranno formulare osservazioni orali. La decisione sarà pronunciata qualche giorno dopo. Se il Consiglio Costituzionale dichiara che la disposizione legislativa contestata è conforme alla Costituzione, tale disposizione conserva il suo posto nell'ordine giuridico interno. Il giudice deve applicarla, a meno che non la consideri incompatibile con una disposizione di un trattato internazionale o dell'Unione europea. Se il Consiglio costituzionale dichiara che la disposizione legislativa contestata è contraria alla Costituzione, la decisione del Consiglio costituzionale ha per effetto di abrogare questa disposizione. Essa sparisce dall'ordinamento giuridico francese.

¹⁶⁴ Circa il 20% delle QPC sollevate sono trasmesse alla giurisdizione costituzionale, il Consiglio costituzionale ha allora egli tre mesi per pronunciarsi sulla costituzionalità della disposizione. I termini sono molto brevi dunque questo per evitare manovre dilatorie e non ritardare troppo il giudizio del processo che si è interrotto durante l'esame del QPC. La brevità dei termini aveva ulteriormente aumentato le reticenze del Consiglio costituzionale a rinviare domande pregiudiziali alla Corte di giustizia.

chiesto “di adire la procedura di emergenza prevista dall'articolo 23 bis del protocollo n.3” al TFUE sullo statuto del Corte di giustizia. La domanda è stata accolta poiché l'sentenza della Corte europea del 30 maggio pervenne in meno di due mesi dopo il rinvio del Consiglio costituzionale.

La seconda ragione invocata per giustificare queste reticenze era più radicata e risiedeva nel rifiuto del il Consiglio costituzionale di controllare la conformità delle leggi ai trattati, inclusi quelli di diritto dell'unione in generale, trattati e norme derivate, ovvero direttive e regolamenti. Con la propria celebre decisione relativa alla legge del 1975¹⁶⁵ il Consiglio costituzionale ha voluto mostrare difatti che preferiva chiudere la porta ad ogni articolazione tra il diritto costituzionale interno ed i diritti internazionali ed o europeo affermando che “una legge contraria ad un trattato non è, per tanto, necessariamente contraria alla Costituzione”. Ciò ha avuto come conseguenza di lasciare campo libero a tutte le altre giurisdizioni, dell'ordinamento giudiziario anche amministrative, per apprezzarne la conformità. Il Consiglio costituzionale è rimasto a questo riguardo nel tempo costante. In un Decisione QPC del 3 febbraio 2012, ha nuovamente confermato “una doglianza in merito ad un difetto di compatibilità di una disposizione legislativa rispetto agli impegni internazionali ed europei della Francia non dovrebbe essere giudicata come una doglianza di incostituzionalità”¹⁶⁶.

Ma questa posizione granitica si è ammorbidita, perché nessuna giurisdizione, che sia a qualunque di livello nell'ordinamento negli stati membri, non può più oggi ignorare il collegamento osmotico tra diritto interno e diritto dell'Unione.

Il Consiglio costituzionale ha così riconosciuto il valore costituzionale all'esigenza di trasposizione delle direttive europee. Ciò che vuol dire che una legge che contravviene alle disposizioni di una direttiva “incondizionata e precisa” non è conforme a Costituzione.

La sentenza Jeremy F. contro Primo ministro della Corte di Giustizia è una nuova tappa, ben più importante delle precedenti che ha appena superato l'orientamento costante del Consiglio costituzionale rinviando una domanda pregiudiziale alla Corte di giustizia. Quest'ultimo ha acconsentito a che un apprezzamento della costituzionalità di una legge nazionale potesse passare previa determinazione volta a valutare se le disposizioni una legge che sia la trasposizione puntuale di una legislazione europea o anche qualora vi sia un margine di manovra che viene lasciato agli Stati per trasporre queste disposizioni nella propria legge nazionale.

La sentenza del 30 maggio 2013 della Corte di giustizia viene così ad avere una portata storica. Rappresenta uno spiraglio, una apertura attraverso la quale è possibile

¹⁶⁵ Più volte citata, decisione n. 74-54 DC del 15 gennaio 1975, sulla Legge relativa all'interruzione di gravidanza IVG 50

¹⁶⁶ Cfr. CATALANO, cit.

che abbia luogo un vero e proprio dialogo tra i giudici dell'Unione e quelli del Consiglio costituzionale.

Ci si chiede del resto se non sarebbe interessante che lo statuto della Corte di giustizia facesse riferimento ai termini inderogabili ed imperativi di certi processi nazionali per evitare dei ritardi che inevitabilmente condurrebbero ad una frattura nel dialogo tra i giudici nazionali ed il giudice dell'unione¹⁶⁷.

Come affermato dalla Corte di Giustizia, il rispetto dei principi fondamentali generati dall'Unione, ma anche quelli della Corte Europea dei Diritti dell'uomo, dai trattati europei e del diritto derivato dell'unione deve essere rispettato ad ogni modo dagli stati membri qualunque sia il margine di manovra che è lasciata loro per adattare le legislazioni interne a quelle europee, infine e soprattutto, la sentenza della Corte riafferma in modo brillante il primato del diritto dell'unione, principio, come noto, per la prima volta formulato in tutta la sua pienezza nella famosa sentenza "Simmenthal" del 9 marzo 1978. La Corte di giustizia ha fatto del giudice nazionale, un giudice europeo di prima istanza. Proprio per questo egli ha l'obbligo di assicurare la piena efficacia delle norme europee, disapplicando all'occorrenza, forte della propria autorità, ogni disposizione nazionale contraria, anche posteriore, senza che abbia a chiedere o ad aspettare la previa eliminazione preliminare per via legislativa o tramite procedimento costituzionale.

Risulta interessante una parentesi, nell'ambito della quale si vuole sottolineare come il meccanismo del rinvio pregiudiziale fosse stato utilizzato in passato anche dalla Corte di Cassazione francese già nel 2010, in quel caso con il preciso intento di chiedere esplicitamente se il carattere della questione prioritaria di costituzionalità fosse conciliabile con il principio di primato del diritto dell'Unione. La Cassazione francese si era vista rispondere dalla stessa Corte di giustizia che è un dovere dei giudici nazionali l'eliminazione di ogni legge contraria all'esercizio della pregiudiziale. La Corte di giustizia infatti, con la sentenza del 22 giugno 2010, aveva considerato che la procedura della questione di costituzionalità fosse appunto conciliabile col primato del diritto dell'unione, dal momento che le giurisdizioni nazionali restavano libere di adire, in ogni momento del processo, le procedure che giudicano appropriate, così sia la procedura incidentale sul controllo di costituzionalità, ma anche la domanda pregiudiziale alla Corte di giustizia se la giudicano necessaria perché vi è un dubbio circa la contrarietà al diritto dell'unione.

Per concludere, tornando alla Consulta, risulta doveroso evidenziare che la Corte Costituzionale francese, si è impegnata in un dialogo diretto con la Corte di giustizia, e

¹⁶⁷ Poiché è stato indicato, difatti, il QPC deve essere concluso al più tardi dal Consiglio costituzionale in tre mesi, mentre in generale le procedure davanti alla Corte di giustizia per i ricorsi preliminari possono durare finanche due anni. L'effettivo operare della procedura di emergenza prevista dallo statuto della Corte di giustizia ha portato ad una soluzione condivisa.

si inserisce in un nuovo filone giurisprudenziale, in linea con le altre Corti costituzionali in Europa che non esitano ad adire la Corte europea con lo strumento del rinvio pregiudiziale.

Tre mesi prima della sentenza *Jeremy*, la Corte di giustizia rispondeva, ad un altro caso che si instaura nel medesimo filone giurisprudenziale: la sentenza C-399/11, *Melloni c. Ministero Fiscal* del 26 febbraio 2013 in merito ad un caso di frode fiscale aggravata, in risposta alla domanda pregiudiziale che gli aveva posto il Tribunale costituzionale spagnolo a proposito dell'interpretazione della decisione quadro sul mandato di arresto europeo, che è operante anche per i reati fiscali.

CAPITOLO TERZO

IL GIUDICE TRIBUTARIO IN ITALIA

1. Il giudice tributario italiano: un giudice specializzato non togato

Come più volte ribadito nel corso di questa trattazione il fine della comparazione è quello di portare alla luce come, da un raffronto con le varie guarentigie operanti in diversi stati, emerga immediatamente una impostazione di fondo diversa, solo in apparenza, che conduca invece ad una similare tutela dei diritti del contribuente specie nel momento in cui i paesi di una sfera di appartenenza (quale può essere quella dei paesi di cultura mediterranea, non anglosassone) si caratterizzano per degli imprescindibili tratti comuni caratterizzanti.

I sistemi legislativi dei singoli paesi mirano a comuni risultati pur essendo il frutto di mentalità e di cultura tributaria diverse ed il motivo per cui con veemenza si afferma la necessità di operare una comparazione risiede, tra gli altri, nel fatto che non è possibile pervenire, almeno nel breve periodo, ad una legislazione processual-tributaria europea unificata.

È stato evidenziato come giuristi e pensatori di matrice tedesca abbiano contribuito in modo pregnante alla crescita del pensiero giuridico degli stati di *civil law* e come inoltre l'ordinamento francese abbia originato l'immanenza, recepita in Italia, del contenzioso tributario in quello amministrativo.

Risulta ora di estremo interesse sintetizzare quindi quelli che sono i tratti peculiari dell'ordinamento italiano.

In Italia il giudice tributario è un giudice specializzato non togato. I giudici tributari in Italia, sono articolati in commissioni tributarie provinciali, aventi sede in ciascun capoluogo di provincia, le quali giudicano in primo grado e commissioni regionali, aventi sede in ciascun capoluogo di regione, che giudicano in appello¹⁶⁸.

Rilevanti modifiche all'organico sono state apportate con il Decreto Legislativo 545 del 1992¹⁶⁹, mentre altre modifiche sono *in fieri* sulla base della delega che il

¹⁶⁸ Nelle province autonome di Trento e Bolzano al posto delle commissioni provinciali e della commissione regionale vi sono una commissione tributaria di primo grado e una commissione tributaria di secondo grado in ciascuna delle due province, cfr. MOGOROVICH S., Guida al processo tributario e alla conciliazione preventiva, Maggioli Editore 2008.

¹⁶⁹ Tra le significative modifiche apportate dalla novella del 1992, ricordiamo la soppressione della commissione tributaria centrale con sede a Roma, che era stata istituita nel 1972. In particolare il D.lgs. 545/1992 ha soppresso detta commissione, ma l'ha mantenuta in funzione per i giudizi pendenti fino al 1° gennaio 1996. Poi a seguito della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), la commissione tributaria centrale è stata suddivisa in 21 sezioni, con sede in tutti i capoluoghi di regione o provincia autonoma, alle quali sono stati riassegnati i procedimenti pendenti per accelerare lo smaltimento del pesante arretrato.

parlamento ha emesso in favore del Governo, legge 11 marzo 2014, n. 23, recante “disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”. L’articolo 10 della delega fiscale del 2014 parrebbe voler ridisegnare, quant’anche solo in parte, l’architettura del contenzioso tributario. Le modifiche da apportare sembrerebbero voler andare in due direzioni: la prima corregge alcune norme che regolano il processo tributario; la seconda, e più importante, prevede la riorganizzazione dell’organico della giustizia tributaria¹⁷⁰. La delega fiscale del 2014 individua dunque una serie di interventi, che dovrà attuare il Governo nei prossimi dodici mesi a comprendenti l’arco temporale 2014-2015, per migliorare il rapporto tra fisco e contribuenti in un’ottica di reciproca e leale collaborazione.

Tra i principi ispiratori della delega del 2014 spiccano, infatti, il coordinamento e la semplificazione degli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti; il potenziamento delle forme di contraddittorio ante accertamento; la coerenza e la tendenziale uniformità dei poteri in materia tributaria, anche attraverso la definizione di una disciplina unitaria della struttura, efficacia e validità degli atti posti in essere sia dall’amministrazione finanziaria che dai contribuenti in sede contenziosa. In particolare, quest’ultimo principio manifesta la volontà del Legislatore di incidere sul processo tributario visto come momento fondamentale nel quale si esplica la dialettica tra fisco e contribuenti.

Risulta doveroso soffermarsi sulla figura del giudice tributario nella normativa attualmente vigente. I giudici tributari italiani, componenti le commissioni tributarie, sono nominati con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro dell’economia e delle finanze, previa deliberazione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria¹⁷¹. La nomina avviene secondo l’ordine di collocazione in elenchi formati per ogni commissione tributaria, nei quali sono inseriti coloro che hanno i requisiti per ottenere l’incarico ed hanno comunicato la loro disponibilità; tale ordine di collocazione è stabilito in base ai titoli posseduti, si tratta, quindi, di un concorso per soli titoli¹⁷².

¹⁷⁰ In particolare le modifiche di cui all’articolo 10, aventi ad oggetto la riorganizzazione della giustizia tributaria e del processo riguardano essenzialmente: a) il rafforzamento e la razionalizzazione della conciliazione giudiziale; b) la revisione delle soglie in relazione alle quali il contribuente può difendersi senza l’assistenza tecnica (attualmente solo per le controversie inferiori a 2.582,28 euro); c) eventuale ampliamento dei soggetti abilitati all’assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie (una platea che già oggi coinvolge diverse figure professionali come i dottori commercialisti, gli avvocati, i ragionieri, i periti commerciali e i consulenti del lavoro); d) l’immediata esecutività delle sentenze; e) la predisposizione di criteri più rigorosi per la ripartizione delle spese del giudizio, limitando la compensazione delle stesse ai soli casi di soccombenza reciproca (nonostante quanto già stabilito dall’articolo 92 c.p.c. post riforma del 2009); f) l’uniformazione e la generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare.

¹⁷¹ Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria è l’organo di autogoverno introdotto dal D.lgs. 545 del 1992 in analogia al Consiglio Superiore della Magistratura.

¹⁷² Ai sensi dell’articolo 4 del D.lgs. 545 del 1992, i giudici delle commissioni tributarie provinciali sono nominati tra: a) i magistrati ordinari, amministrativi o militari, in servizio o a riposo, e gli

avvocati e procuratori dello Stato, a riposo; b) i dipendenti civili dello Stato, o di altre amministrazioni pubbliche in servizio o a riposo che hanno prestato servizio per almeno dieci anni, di cui almeno due in una qualifica alla quale si accede con la laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o altra equipollente; c) gli ufficiali della Guardia di finanza cessati dalla posizione di servizio permanente effettivo prestato per almeno dieci anni; d) coloro che sono iscritti negli albi dei ragionieri e dei periti commerciali ed hanno esercitato per almeno dieci anni le rispettive professioni; e) coloro che, in possesso del titolo di studio ed in qualità di ragionieri o periti commerciali, hanno svolto per almeno dieci anni, alle dipendenze di terzi, attività nelle materie tributarie ed amministrativo-contabili; f) coloro che sono iscritti nel ruolo o nel registro dei revisori ufficiali dei conti o dei revisori contabili, ed hanno svolto almeno cinque anni di attività; g) coloro che hanno conseguito l'abilitazione all'insegnamento in materie giuridiche, economiche o tecnico-raisionieristiche ed esercitato per almeno cinque anni attività di insegnamento; h) gli appartenenti alle categorie indicate nell'articolo 5; i) coloro che hanno conseguito da almeno due anni il diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio; l) gli iscritti negli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei periti edili, dei periti industriali, dei dottori in agraria, degli agronomi e dei periti agrari che hanno esercitato per almeno dieci anni le rispettive professioni. Per essere ammesso al concorso per diventare giudice tributario, e' necessario che l'aspirante documenti o dichiari: il possesso dei requisiti di cui all'articolo 4, comma 1 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, tramite una autocertificazione. Ai sensi dell'articolo 5 del D.lgs. 545 del 1992 giudici delle commissioni tributarie regionali sono nominati tra: a) i magistrati ordinari, amministrativi e militari, in servizio o a riposo e gli avvocati e procuratori dello Stato, a riposo; b) i docenti di ruolo universitari o delle scuole secondarie di secondo grado ed i ricercatori in materie giuridiche, economiche e tecnico-raisionieristiche, in servizio o a riposo; c) i dipendenti civili dello Stato o di altre amministrazioni pubbliche, in servizio o a riposo, in possesso di laurea in giurisprudenza o economia e commercio o altra equipollente, che hanno prestato servizio per almeno dieci anni in qualifiche per le quali è richiesta una di tali lauree; d) gli ufficiali superiori o generali della Guardia di finanza cessati dalla posizione di servizio permanente effettivo; e) gli ispettori del Servizio centrale degli ispettori tributari cessati dall'incarico dopo almeno sette anni di servizio; f) i notai e coloro che sono iscritti negli albi professionali degli avvocati e procuratori o dei dottori commercialisti ed hanno esercitato per almeno dieci anni le rispettive professioni; g) coloro che sono stati iscritti negli albi professionali indicati nella lettera f) o dei ragionieri e dei periti commerciali ed hanno esercitato attività di amministratori, sindaci, dirigenti in società di capitali o di revisori di conti. Ai sensi dell'articolo 7 del D.lgs. 545 del 1992 i componenti delle commissioni tributarie debbono: a) essere cittadini italiani; b) avere l'esercizio dei diritti civili e politici; c) non aver riportato condanne per delitti comuni non colposi o per contravvenzioni a pena detentiva o per reati tributari e non essere stati sottoposti a misure di prevenzione o di sicurezza; d) non avere superato, alla data di scadenza del termine stabilito nel bando di concorso per la presentazione della domanda di ammissione, settantadue anni di età; e) avere idoneità fisica e psichica; f) avere o aver dichiarato di voler stabilire la residenza nella regione nella quale ha sede la commissione tributaria. Per quanto concerne le incompatibilità l'articolo 8 del D.lgs. 545 del 1992 Non possono essere componenti delle commissioni tributarie, finché permangono in attività di servizio o nell'esercizio delle rispettive funzioni o attività professionali: a) i membri del Parlamento nazionale e del Parlamento europeo; b) i consiglieri regionali, provinciali, comunali e circoscrizionali e gli amministratori di altri enti che applicano tributi o hanno partecipazione al gettito dei tributi indicati nell'articolo 2 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché coloro che, come dipendenti di detti enti o come componenti di organi collegiali, concorrono all'accertamento dei tributi stessi ; c) i dipendenti dell'Amministrazione finanziaria che prestano servizio presso gli uffici delle Agenzie delle entrate, delle dogane e del territorio, di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, e successive modificazioni; d) gli appartenenti al Corpo della Guardia di finanza; e) i soci, gli amministratori e i dipendenti delle società concessionarie del servizio di riscossione delle imposte o preposte alla gestione dell'anagrafe tributaria e di ogni altro servizio tecnico del Ministero delle finanze; f) gli ispettori tributari di cui alla legge 24 aprile 1980, n. 146; g) i prefetti; h) coloro che ricoprono incarichi direttivi o esecutivi nei partiti politici; i) a decorrere dal 1° ottobre 2001, coloro che in qualsiasi forma, anche se in modo saltuario o accessorio ad altra prestazione, esercitano la consulenza tributaria, ovvero l'assistenza o la

I presidenti delle commissioni tributarie e delle loro sezioni sono scelti tra i magistrati ordinari, amministrativi o militari, in servizio o a riposo. I vicepresidenti tra gli stessi magistrati o tra i componenti "non togati" che hanno esercitato per almeno cinque anni (per le commissioni provinciali) o dieci anni (per le commissioni regionali) le funzioni di giudice tributario, se laureati in giurisprudenza o in economia e commercio. Gli altri componenti, tra gli appartenenti alle categorie indicate negli artt. 4, per le commissioni provinciali, e 5, per le commissioni regionali, del d.lgs. 545 del 1992, comprendenti, tra gli altri, oltre ai predetti magistrati, funzionari civili dello stato in servizio o a riposo, ufficiali della Guardia di finanza a riposo, coloro che possiedono determinate abilitazioni professionali, notai, avvocati, dottori commercialisti, ecc., e, limitatamente alle commissioni provinciali, coloro che hanno conseguito da almeno due anni la laurea in giurisprudenza o economia e commercio. I componenti delle commissioni tributarie cessano dall'incarico al compimento del settantacinquesimo anno di età, ma non possono essere assegnati alla stessa sezione per più di cinque anni consecutivi. La nomina non costituisce rapporto di pubblico impiego, si tratta, in altri termini, di giudici onorari, ma detti componenti percepiscono un compenso fisso mensile e un compenso aggiuntivo per ogni ricorso deciso. Le commissioni tributarie sono suddivise in un numero variabile di sezioni. Possono anche essere istituite sezioni staccate delle commissioni tributarie regionali, con sede in comuni diversi dal capoluogo di regione, aventi i requisiti di cui all'articolo 1, comma 1-bis, del d.lgs. 545 del 1992.

A ciascuna commissione tributaria è preposto un presidente che presiede anche la prima sezione. A ciascuna sezione sono assegnati un presidente, un vicepresidente e non meno di quattro giudici tributari. Il collegio giudicante è però costituito da tre membri, tra cui il presidente o il vicepresidente di sezione, che lo presiede, sicché nell'ambito di una sezione possono essere costituiti due collegi.

Le commissioni tributarie sono supportate da uffici di segreteria, dipendenti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, che svolgono attività preparatorie dell'udienza e di assistenza ai collegi giudicanti, secondo le disposizioni del codice di procedura civile concernenti il cancelliere, nonché attività amministrative proprie. Presso ciascuna commissione tributaria regionale opera, inoltre, un ufficio del

rappresentanza di contribuenti nei rapporti con l'amministrazione finanziaria o nelle controversie di carattere tributario; l) gli appartenenti alle Forze armate ed i funzionari civili dei Corpi di polizia; m) coloro che sono coniugi o parenti fino al secondo grado o affini in primo grado di coloro che sono iscritti negli albi professionali o negli elenchi di cui alla lettera i) nella sede della commissione tributaria o che comunque esercitano dinanzi alla stessa abitualmente la loro professione. Non possono essere componenti dello stesso collegio giudicante i coniugi, nonché i parenti ed affini entro il quarto grado. Nessuno può essere componente di più commissioni tributarie. I componenti delle commissioni tributarie, che vengano a trovarsi in una delle condizioni di cui al comma 1, lettere a) e b) o che siano nominati giudici costituzionali, sono sospesi dall'incarico fino alla data di cessazione dell'incompatibilità; successivamente alla suddetta data essi riassumono le rispettive funzioni anche in soprannumero presso la commissione tributaria di appartenenza.

massimario, che provvede a rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni della stessa e delle commissioni tributarie provinciali aventi sede nella sua circoscrizione. Nel tempo lunga ed articolata è stata la fissazione dell'oggetto della cognizione del giudice tributario¹⁷³.

La Corte Costituzionale è intervenuta più volte, recentemente, per definire la giurisdizione delle commissioni tributarie. Essa, secondo la Corte, deve essere limitata alle sole controversie di natura tributaria con esclusione, quindi, delle altre entrate di natura non tributaria¹⁷⁴. È altresì incostituzionale la previsione di una giurisdizione delle commissioni tributarie come "giudici speciali degli atti dell'Amministrazione finanziaria", con la conseguenza che sfuggono alla giurisdizione delle commissioni gli atti emessi da uffici finanziari ma non attinenti controversie tributarie¹⁷⁵. In ordine alla

¹⁷³ L'articolo 2 rubricato "Oggetto della giurisdizione tributaria" sancisce che appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.» In sintesi: tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio; le controversie concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.

¹⁷⁴ La Corte di cassazione si è espressa con la sentenza n. 64 del 2008, in relazione alla natura di corrispettivo privatistico del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del D.lgs. n. 446 del 1997 (COSAP).

¹⁷⁵ Con tale locuzione si fa riferimento ad esempio, gli atti di irrogazione di sanzioni per utilizzo di lavoratori irregolari. La Corte Costituzionale, con sentenza n. 130 del 14 maggio 2008, ha dichiarato la parziale illegittimità costituzionale dell'articolo 2 del D.L.vo 546 del 1992. In conseguenza di ciò, le sanzioni amministrative irrogate da uffici finanziari (es. Agenzia delle Entrate) non rientrano nella giurisdizione della Commissione tributaria se non attengono alla materia fiscale. Conseguentemente, dalla sentenza della Consulta emerge che le sanzioni sul lavoro nero irrogate ex D.L. 12/2002 convertito in legge 73/2002 possono essere impugnate soltanto davanti al giudice ordinario. Allo stesso modo deve essere interpretata la giurisdizione in materia di impugnazione delle iscrizioni di

competenza per territorio, le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli uffici delle entrate o del territorio del Ministero dell'Economia e delle Finanze, degli enti locali o dei concessionari del servizio riscossione che hanno sede nella loro circoscrizione. Le commissioni tributarie regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle commissioni tributarie provinciali, che hanno sede nella loro circoscrizione. La competenza territoriale è in ogni caso inderogabile e l'incompetenza può essere rilevata anche d'ufficio.

È indispensabile presupposto che la garanzia per il contribuente parta dal grado di preparazione dei giudici tributari e dalla loro capacità di approfondire le problematiche poste al loro vaglio.

Il giudice tributario, anche se non togato deve, come ogni magistrato chiamato a fare giustizia, oltre a fornire affidamento per la propria imparzialità e terzietà, deve essere in grado di cogliere e fare proprie le tante sfaccettature giuridiche che ogni processo presenta¹⁷⁶, ed a queste in tempi più recenti si affianca la doverosità di una lettura uniforme nelle materie di rilievo Comunitario.

Tornando a profili *strictu sensu* “domestici”, certamente qualche modifica, circa l’ordinamento processuale tributario, appare necessaria. Le eventuali modifiche potrebbero, a titolo esemplificativo, attenero al Giudice a tempo pieno ed al sistema delle prove; comunque si può affermare, senza tema di smentita che ormai tutto il contesto giuridico tributario nazionale è confrontabile con quello degli altri paesi dei quali ci siamo proposti la disamina.

ipoteca su immobili e del fermo amministrativo di veicoli attribuita dalla legge 4 agosto 2006, n. 248; la Corte Costituzionale ha infatti confermato che la giurisdizione delle commissioni tributarie è limitata alle iscrizioni ipotecarie e ai fermi amministrativi disposti per la riscossione di tributi, escludendo quindi la possibilità di impugnare questi atti quando sono preordinati alla riscossione di crediti non tributari, come quelli per sanzioni pecuniarie previste dal codice della strada, per i quali la giurisdizione spetta al giudice ordinario.

¹⁷⁶ SORRENTINO F., *Lo Status del Giudice Tributario incompatibilità astensione e ricasazione in AA.VV. Sistema di garanzie e processo tributario*, Napoli 2005 pagg. 267 e segg. In Italia le tappe che hanno portato al cambiamento sono state molte, in particolare sul procedimento amministrativo e sulla trasparenza si è iniziato a modificare il rapporto tradizionalmente esistente fra amministrazione fiscale e cittadino-contribuente. In particolare, il contenzioso italiano prima del 1992 era visto dagli studiosi europei con molta perplessità e la sua portata e le sue dimensioni venivano evidentemente giudicate incompatibili con un corretto esercizio della giurisdizione. Cfr. ANTONIO URICCHIO, *Atti e poteri del giudice Tributario tra principi del “giusto processo” ed estensione della giurisdizione tributaria*, Bari 2007. pag. 20. In una tale nuova ottica si è ampliata la possibilità di colloquio tra Amministrazione e contribuente, al di fuori ed al di là delle dichiarazioni d’imposta che il contribuente compila, nonché dei procedimenti giurisdizionali, giungendo così ad una evoluzione del rapporto tra fisco e contribuente in una progressiva e crescente partecipazione del privato nell’esercizio della funzione amministrativa. Ma ciò non bastava a colmare le abissali differenze esistenti in materia di organizzazione tributaria fra il nostro paese e l’Europa, da qui l’esigenza di un’armonizzazione a livello comunitario delle normative in campo fiscale era quanto mai necessaria.

2. Morfologia dell'ordinamento preprocessual-tributario italiano

La giurisdizione è la porzione di *ius dicere* affidata ad un determinato organo giurisdizionale e per quanto concerne la giustizia tributaria italiana gli organi giurisdizionali a ciò dedicati sono le commissioni tributarie, la cui cognizione prescinde il valore della controversia. L'*iter* esperibile si articola in più gradi di giudizio ove la Commissione tributaria provinciale è competente per le liti in primo grado, la Commissione tributaria regionale è competente per le liti in secondo grado e la Corte di Cassazione per un giudizio di legittimità quindi per le sole questioni di diritto. Il perimetro della *cognitio* dei giudici tributari è delimitato dal limite “esterno” delle singole materie e da quello “interno” degli atti impugnabili. Risulta tuttavia utile al fine di questa trattazione soffermarsi in primo luogo sul concetto di “giurisdizione tributaria” e come l'attuale locuzione sia il frutto di una evoluzione storico culturale del pensiero giuridico processual-tributario. Vanno fatti dei doverosi distinguo poiché del concetto di “giurisdizione tributaria”, non è dato, a rigore, parlare prima degli anni settanta del secolo XX¹⁷⁷, appariva infatti difficile qualificare “giurisdizionali” degli organi, quali le Commissioni, che di molto si discostavano dai principi cardine e dai singoli disposti della Costituzione repubblicana. La stretta dipendenza delle Commissioni dall'amministrazione attiva si poneva in conflitto con le garanzie imprescindibili di imparzialità e terzietà; lo sbilanciamento tra le parti in causa andava a minare il diritto dei privati a difendersi e tutelarsi contro gli atti amministrativi. Nel previgente sistema, infatti, non v'era nulla di giurisdizionale né nella funzione e né nei caratteri delle Commissioni di allora, che erano essenzialmente preposte all'accertamento dell'imposta di ricchezza mobile¹⁷⁸, e più che giudicare, accertavano i redditi e sindacavano le dichiarazioni dei contribuenti. Dalle ceneri del precedente sistema emerse un nuovo schema nell'ambito del quale nel 1974 si può iniziare a

¹⁷⁷ Le Commissioni tributarie italiane non sono nate negli anni settanta, ma nel lontano 1864 con la legge sull'imposta di ricchezza mobile, che, istituendo un doppio ordine di Commissioni tributarie, gettava i semi del vigente sistema di giustizia Cfr. legge 14 luglio 1864, n. 1830, in Racc.

¹⁷⁸ Quest'ultima si calcolava secondo il sistema del contingente, mediante la determinazione di una somma fissa da ripartirsi tra le province e poi tra i comuni o consorzi obbligatori di comuni, l'attività di stima era demandata alle Commissioni comunali o consorziali, che si avvalevano dell'opera degli agenti di finanza. I contribuenti procedevano alla compilazione delle schede di dichiarazione dei redditi e le presentavano agli agenti; questi ultimi si limitavano a formulare pareri sulle schede raccolte e proposte di accertamento d'ufficio dei redditi non dichiarati. Gli elenchi e le schede, corredati dai pareri e dalle proposte, venivano sottoposti al vaglio delle Commissioni comunali, che non tanto giudicavano, quanto, piuttosto, accertavano i redditi e sindacavano le dichiarazioni dei contribuenti. Cfr. GIORDANO A., cit.

parlare di natura “giurisdizionale” del giudice tributario¹⁷⁹. Intervenuto il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ha fatto seguito la definizione esplicita, in termini di “giurisdizione”, del carattere giurisdizionale e del campo di azione delle stesse¹⁸⁰. La riforma ha comportato l’istituzione del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria in grado di garantire l’autonomia di gestione dei nuovi giudici speciali tributari, competente a nominare i membri delle commissioni, ad assegnare gli uffici direttivi, a formare sezioni e collegi giudicanti, ad assegnare i ricorsi alle commissioni. La giurisdizione tributaria venne ampliata, nei limiti della delega, alle liti riguardanti tributi comunali e locali e ad “ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie.

La definizione esplicita del giudice tributario come organo “giurisdizionale” si è, poi, mantenuta nelle importanti riforme¹⁸¹, le quali, devolvendo alle Commissioni le controversie sui “tributi di ogni genere e specie comunque denominati”, hanno dato i natali ad una giurisdizione tributaria sostanzialmente generale ed esclusiva. Risulta evidente quindi che le garanzie giurisdizionali a tutela del privato non siano state concesse in una sola ed unica soluzione, né che si siano originate in modo accidentale e subitaneo, ma piuttosto che siano state il frutto di un articolarsi continuo della morfologia dell’ordinamento processual-tributario¹⁸².

¹⁷⁹ Si aprì nel corso degli anni un processo di profonda revisione in chiave critica, che vide la Corte di Cassazione e la Corte Costituzionale difendere tesi diverse: la Corte di Cassazione sposò la tesi della natura giurisdizionale, mentre la Corte Costituzionale riconobbe alle Commissioni natura amministrativa. E’ quindi il d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636 che, rimodulando criteri di selezione e poteri dei componenti le Commissioni e razionalizzando il sistema di tutela, ha consentito una generale propensione per la natura giurisdizionale degli organi di giustizia tributaria. Nel 1974 la Consulta, preceduta poco prima dalle sezioni unite della Cassazione, si è definitivamente pronunciata a favore della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie, superando così l’orientamento antecedente e risolvendo, almeno nella forma, una questione a lungo vessata.

¹⁸⁰ Prima del 1992 erano presenti deficit rilevanti sotto il profilo dell’imparzialità e terzietà delle Commissioni, ancora eccessivamente vicine all’amministrazione attiva: non a caso, le pronunce delle commissioni tributarie erano sprovviste dell’etichetta di “sentenze”, ancorché rese nel nome del popolo italiano. La successiva evoluzione del contenzioso tributario fu tesa al superamento dei limiti anzidetti. Il Parlamento delegò il Governo ad emanare decreti legislativi riguardanti la revisione della disciplina del contenzioso tributario. Ebbero, quindi, luce i Decreti legislativi nn. 545 e 546 del 31 dicembre del 1992, rispettivamente relativi alla composizione dei nuovi giudici e alla disciplina del nuovo processo. Solo con l’insediamento delle nuove commissioni, nell’Aprile 1996, i provvedimenti divennero operativi. Nei decreti in questione, venne rivista la composizione delle commissioni; pur richiedendosi, ai giudici, una maggiore preparazione in campo giuridico ed economico, si rinunciava, tuttavia, alla creazione di sezioni specializzate presso gli organi giudiziari ordinari ed alla costituzione di giudici speciali professionali.

¹⁸¹ Si fa riferimento, in particolare, all’articolo 12 L. 28 dicembre 2001, n. 448 e all’articolo 3-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203.

¹⁸² Si è, infatti, assistito, ad un vero e proprio crescendo di tutela per comprendere il quale è necessario fare un passo indietro, quando la legge delega n. 825 del 1971 ed il d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, attuativo della delega, fecero chiarezza sulla questione, riconoscendo il carattere giurisdizionale delle Commissioni tributarie e rivedendo, in ossequio alla VI disposizione transitoria, il rito e i criteri di selezione e nomina dei giudici. Il citato decreto articolava il processo tributario in tre gradi, il terzo dei quali poteva tenersi a Roma, avanti alla Commissione tributaria centrale, oppure di fronte alla Corte

Alla luce delle considerazioni sopra espresse risulta evidente che solo con la riforma del 1992, si è, in sintesi, inaugurato quello che può dirsi propriamente un sistema “processual-tributario”, un corpus sostanzialmente autonomo, costituito dalle disposizioni del d.lgs. n. 546 del 1992 e dalle norme del codice di procedura civile, operative ex articolo 1 c. 2 dello stesso decreto¹⁸³.

d'appello. Era possibile proporre ricorso in Cassazione, ex articolo 360 cod. proc. civ., contro la decisione emessa all'esito del terzo grado di giudizio. Emerse un nuovo tipo di processo tributario, dotato di sufficiente autonomia e capace di rappresentare il punto di riferimento dell'intero contenzioso fiscale poté ritenere acquisita la natura giurisdizionale delle commissioni tributarie, nel contesto di un processo che includeva anche l'impugnativa avanti alla Corte d'appello e il ricorso per Cassazione.

¹⁸³Vennero introdotte rilevanti novità, a presidio delle situazioni protette, quali l'obbligo di assistenza tecnica del contribuente, l'introduzione del regime delle spese del processo il procedimento cautelare incidentale nel giudizio di primo grado e il giudizio di ottemperanza, vero progresso, quest'ultimo, verso la possibilità di eseguire sentenze definitive a sfavore dell'amministrazione la l. 28 dicembre 2001, n. 448 e il D.L. 30 settembre 2005, n. 203 e hanno significativamente espanso la cognizione delle prime, fino a ricomprendervi “i tributi di ogni genere e specie comunque denominati”. Il Legislatore si è persino spinto al di là della stessa nozione tradizionale di “tributo” e di “natura tributaria” del rapporto controverso. La novella del 2005, ha incluso nella giurisdizione tributaria le controversie relative al canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, al canone comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni, oltre alle liti riguardanti il canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani e quello per lo scarico delle acque reflue. Alle imposte e alle tasse sono state, insomma, aggiunte entrate di natura prevalentemente sinallagmatica o, comunque, paratributaria. Il D.L. 4 luglio 2006, n. 223 ha ulteriormente espanso la nostra giurisdizione, includendo, tra gli atti impugnabili di cui all'articolo 19 D.lgs. n. 546 del 1992, anche il fermo amministrativo di beni mobili. Significativa è stata la pronuncia n. 16776 del 2005, con la quale la suprema Corte ha avallato l'ampliamento della giurisdizione alla totalità delle liti in materia tributaria. Una ulteriore sentenza, la n. 7388, del 2007, ha, poi, sottolineato che al giudice ordinario spetterebbero le sole controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di mora; gli atti amministrativi generali o regolamentari resterebbero, poi, di competenza del giudice amministrativo. Anche in relazione alle tariffe e ai canoni ex articolo 2 c. 2 D.lgs. 546 del 1992, le sezioni unite hanno avallato la sussistenza della giurisdizione tributaria, in quanto le prime sarebbero “figlie” di precedenti prelievi tributari e di questi conserverebbero il presupposto d'imposta e gli elementi fondamentali. Per un approfondimento cfr. DEL FEDERICO L., Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici, Torino, 2000.

3. Natura del processo tributario italiano, azioni esperibili

Il rilevante ampliamento della *cognitio* de giudice tributario, nel contesto di un'ormai indiscussa "giurisdizione" tributaria, poiché la stessa è, nel sistema costituzionale, preposta alla salvaguardia delle situazioni soggettive, ha portato nel tempo ad sufficientemente adeguato grado di tutela, il quale sarà ulteriormente modificato nel corso del 2014, sulla base della delega che il parlamento ha emesso in favore del Governo con la legge 11 marzo 2014, n. 23.

La disamina della morfologia attuale dei mezzi istruttori induce, pertanto, ad un'ulteriore analisi volta a comprendere se la giurisdizione tributaria si appunti esclusivamente sull'atto impositivo o sia, piuttosto, idonea a penetrare il rapporto che l'atto sottende.

Come ha statuito la giurisprudenza recente, la giurisdizione tributaria è diretta, non solo e non tanto all'eliminazione dell'atto impositivo dalla realtà giuridica, quanto all'accertamento del rapporto che intercorre tra il fisco e il contribuente, infatti, in particolare, in presenza di dichiarazioni di testi e di documenti, recanti il tracciato di una contabilità "in nero", da cui emergano significativi indizi circa l'avvenuta evasione fiscale, è il giudice che, facendo leva sui poteri istruttori di cui dispone, deve determinare il *quantum debeatur*. Si parla infatti più spesso di una natura di "impugnazione-merito" del processo innanzi al giudice tributario, e l'attuale posizione non è stata assunta in modo subitaneo, ma è stato, piuttosto, il frutto di una evoluzione del pensiero giuridico e della natura stessa del processo.

Oggi si parla di processo impugnatorio finalizzato ad una decisione di merito che ha ad oggetto la definizione del rapporto di imposta: questa particolare configurazione del giudizio tributario comporta la conseguenza che il giudice non possa limitarsi a verificare la mera legittimità formale dell'atto impositivo impugnato, ma, accertata la legittimità, deve andare ad esaminare la fondatezza della pretesa impositiva adottando una pronuncia che accerti e determini la sussistenza ed entità della pretesa con tutti i relativi accessori, Come affermato nelle numerose pronunce della Cassazione, Sentenza Cass. n. 4280 del 2001, n. 11217 del 2007, n. 21184 del 2008¹⁸⁴.

¹⁸⁴ Il processo tributario, come più volte evidenziato dai giudici di legittimità (cfr Cassazione, sentenze 22453/2008, 7404/2001, 4280/2001 e 16171/2000), nonostante sia strutturato come giudizio di impugnazione, non è annoverabile tra quelli di "impugnazione-annullamento", ma tra i processi di "impugnazione-merito". Attraverso lo strumento processuale dell'impugnazione dell'atto si conferisce, infatti, all'organo giudicante non solo la cognizione orientata all'eliminazione dell'atto (ipotesi di "impugnazione-annullamento") ma anche la cognizione del rapporto tributario ("impugnazione-merito"), per cui il giudice adito ha il potere-dovere di quantificare la pretesa tributaria entro i limiti

In un tempo ormai risalente la competenza si estendeva alle liti fiscali riguardanti l'irpef, l'irpeg, l'ilor, l'invim, l'iva – salvo alcune esclusioni –, l'imposta di registro, quella sulle successioni e donazioni, le imposte ipotecarie e quelle sulle assicurazioni, oltre ad alcune controversie in materia catastale. Il limite "interno" degli atti impugnabili imponeva, poi, che la proposizione del ricorso presupponesse l'esistenza di uno degli atti impositivi enucleati dal d.p.r. n. 636 del 1972, segnatamente, l'avviso di accertamento, l'ingiunzione, il ruolo, il provvedimento inflittivo di una sanzione tributaria o quello di rigetto di un'istanza di rimborso¹⁸⁵. L'opzione per un elenco di atti impositivi, tassativamente enumerati, e la previsione di un termine decadenziale per ricorrere, pena la definitività del provvedimento del fisco, sagomavano il contenzioso tributario sul modello del giudizio di impugnativa, fatti salvi forti elementi di specificità, nell'ottica di un crescendo di tutela delle situazioni protette. Il carattere impugnatorio del giudizio veniva accentuato dal d.p.r. 3 novembre 1981, n. 739, che escludeva, in modo espresso, l'impugnabilità autonoma dei provvedimenti diversi da quelli previsti, delineando, in tal modo, una duplice categoria di atti: quelli specificamente indicati dal d.p.r. citato, per i quali valeva la regola dell'impugnabilità immediata, e quelli che, non essendo compresi nell'elenco, potevano essere impugnati solo congiuntamente ai provvedimenti individuati *ex lege*¹⁸⁶.

posti dalle domande di parte, pena la carente motivazione della sentenza. In particolare, il giudice che reputi invalido un avviso di accertamento per motivi non formali ma di carattere sostanziale, ritenendo fondate le censure del contribuente relative, ad esempio, al maggior imponibile o ai costi, non può limitarsi né a una pronuncia costitutiva di annullamento dell'atto impositivo, né a una riduzione equitativa del *quantum debeatur*, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, deve eventualmente ricondurla, sulla base delle disposizioni fiscali, alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (cfr Cassazione, sentenze 21184/2008, 11217/2007). La Commissione regionale, peraltro, viene redarguita dalla Cassazione per non "autosufficienza" della motivazione in quanto, nel processo tributario strutturato come "impugnazione-merito" e non come "impugnazione-annullamento", non basta il mero annullamento dell'atto impositivo per motivi sostanziali, ma occorre che il giudice investito della controversia esamini nel merito la pretesa tributaria, con motivata "valutazione sostitutiva", riportandola sulla strada della ragionevolezza *secundum alligata et probata partium* (Cassazione 3309/2004, 7791/2001, 4280/2001). Non è invece ammesso il ricorso a criteri di valutazione equitativa, particolarmente laddove neppure siano illustrate le ragioni poste a fondamento del ragionamento dell'organo giudicante.

¹⁸⁵ Oggi appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Questa è la competenza odierna. L'articolo 2, in particolare oltre a fissare i limiti interni della giurisdizione, tale norma e la sua rubrica atti impugnabili e oggetto del ricorso rappresentano un decisivo elemento a favore della ricostruzione sistematica del nuovo processo tributario come processo, nel '92, impugnatorio "finalizzato all'annullamento" (oggi di impugnazione-merito) di atti dell'Amministrazione finanziaria, ove, secondo la teoria cd. "costitutiva", per usare le parole del suo fondatore (E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 109 -110 teoria costitutiva). "L'imposizione, da parte della finanza, e l'impugnazione, da parte del contribuente, stanno di fronte come i due cardini vitali del diritto processuale tributario".

¹⁸⁶ In buona parte l'attuale articolo 19 del D.lgs. 546 del 1992 ricalca l'articolo 16 del d.p.r. n. 636, ampliandone l'ambito e la portata. Tuttavia, parte della dottrina parla di una mera innovazione formale

Quanto sia rilevante il tema nel diritto processuale tributario lo si può comprendere a prima lettura del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che, oltre a recare una disciplina assai scarna sulla prova, non agevola la ricostruzione dell'effettiva natura della giurisdizione fiscale, comprendendo disposti che appaiono radicati al modello della "giurisdizione di annullamento"¹⁸⁷ e disposti che sembrano, invece, fare leva sullo speculare paradigma della "giurisdizione dichiarativa"¹⁸⁸, di accertamento del rapporto impositivo.

Guardando al modello del giudizio civile¹⁸⁹, di natura, per antonomasia, dichiarativa, e senza perdere di vista le specificità del processo tributario, anche attraverso il riferimento costante al processo amministrativo, contiguo a quello fiscale per storia e struttura.

piuttosto che sostanziale e cominciano ad affacciarsi le preoccupazioni che una ricognizione minuziosa di tutti gli atti impugnabili evidenziando il proposito di voler ricomprendere nell'articolo 19 tutto il contendibile, poteva andar stretta. Questa veniva considerata una velleità, in quanto la fenomenologia della vita giuridica supera ogni previsione, specie in relazione ai nuovi tributi che per la loro struttura sommaria meno si inquadrano negli schemi tradizionali delle grandi imposte. Così C. BAFILE, nella collana diretta da Franco Gallo, *Problemi attuali di diritto tributario*, Padova, 1994, affermava che :” in relazione alla sola menzione del 1992 degli atti non si riscontrano innovazioni perché, già la giurisprudenza, aveva per esempio ricompreso nell'art 16 come sottospecie di accertamento, il diniego delle agevolazioni e il rigetto di domande di definizione agevolata (condono) così come per esempio aveva considerato un accertamento , l'avviso di liquidazione. La sola menzione veramente nuova è quella della cartella di pagamento”

¹⁸⁷ Si pensi agli artt. 19 e 21 D.lgs. n. 546/1992. In particolare, Considerano il processo tributario alla stregua di un giudizio di annullamento di un atto (così E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, 107 e 594; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1962, III, 277; C. MAGNANI, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 41; G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, 251; G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 145; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 45; Id., *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2002, 141; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 27 e 63).

¹⁸⁸ Vedasi, in particolare, l'articolo 1 c. 2 D.lgs. n. 546/1992. Peculiare è, poi, la disciplina in materia di azioni di rimborso, che, pur subordinando l'avvio del giudizio all'esistenza di un atto di rifiuto espresso o tacito, prevede che, nel caso di rifiuto tacito, si debba osservare il termine della prescrizione ordinaria. In particolare, considerano il processo tributario quale giudizio di accertamento del rapporto d'imposta: E. CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado*, in *Diritto e processo*, Scritti vari di diritto pubblico, Padova, 1978, 751 e in *Il contenzioso tributario. Risultati e prospettive della riforma a* (Atti del convegno promosso dal Centro di prevenzione e difesa sociale, Sanremo, 2-3 marzo 1974), Padova, 1975, 34; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 222; Id., voce *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, 1987, 770; Id., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 749; C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994 ; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003 D. STEVANATO, *Motivazione dell'accertamento di valore, poteri delle Commissioni e oggetto del processo tributario in una interessante decisione di merito*, in *Rass. trib.*, 1989, II, 59; F. BATISTONI FERRARA - M. A. GRIPPA SALVETTI, *Lezioni di diritto tributario, I, Parte generale*, Torino, 1990, 99 e 177-178; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2003.

¹⁸⁹ Risulta imprescindibile il richiamo al codice di procedura civile, dato il rinvio esterno ex articolo 1 c. 2 D.lgs. n. 546/1992.

Alla dottrina “costitutiva” si è soliti contrapporre la dottrina attestata sull’opposta tesi “dichiarativa” tendente invece a svalutare il dato testuale dell’elenco degli atti impugnabili, riducendolo ad un mero elemento formale e procedimentale connesso alla dinamica introduttiva¹⁹⁰.

Se il giudicante debba limitarsi all’annullamento dell’atto viziato, lasciando, spazio all’amministrazione finanziaria, o se debba, piuttosto, sostituirsi alla stessa ai fini della determinazione del *quantum* è problema che può risolversi solo una volta ricondotta la giurisdizione tributaria al modello civilistico dell’impugnazione-merito o a quello amministrativistico dell’impugnazione-annullamento controversia, non poco vessata, anche se parrebbe preferibile e più corretto far riferimento al primo modello per tuziorismo espositivo non si può non citare anche il secondo, tuttavia per una più approfondita trattazione si rimanda ad altra sede¹⁹¹.

Risulta doveroso tuttavia soffermarsi, seppur brevemente, sulla teoria “dichiarativa”, la quale strutturando la norma di diritto sostanziale in termini di “norma-fatto-effetti”, ritiene che la nascita dell’obbligazione tributaria dipenda unicamente dal verificarsi in concreto del presupposto individuato dalla fattispecie astratta. Il rapporto che lega il contribuente al fisco ha, quale fonte esclusiva, la legge ed è, pertanto, configurabile alla stregua di un rapporto debito-credito. La posizione del contribuente assurge al rango dei diritti soggettivi; gli atti di accertamento dell’amministrazione finanziaria non fanno che dichiarare il rapporto di imposta, rendendo liquide ed esigibili obbligazioni tributarie già sorte.

Quale riflesso dell’impostazione dichiarativista, il processo tributario assume i connotati di un giudizio di accertamento dei rapporti di imposta, “sagomato” sul modello del processo civile. Il giudizio ha ad oggetto atti emessi dall’amministrazione finanziaria che rientrino nelle categorie predeterminate *ex lege*; il ricorso deve essere proposto nel rispetto di un termine di decadenza che decorre dalla data di notificazione dell’atto impugnato. Nella sostanza, il processo ha ad oggetto l’accertamento del rapporto d’imposta ed approda ad una sentenza che, investendo la relazione che intercorre tra le parti in causa, si sostituisce all’atto impugnato.

Di contro va citata la teoria Costitutiva secondo la quale, la fonte dell’obbligazione tributaria non viene individuata nella legge, ma in uno degli atti posti in essere, nell’ambito dell’attività di accertamento, dall’amministrazione finanziaria. La relazione tra contribuente e fisco non può essere inquadrata in un rapporto debito-credito; l’atto di accertamento ha la natura di provvedimento amministrativo con efficacia costitutiva del rapporto d’imposta. La situazione soggettiva del contribuente,

¹⁹⁰ Cfr. PASQUALE RUSSO, Il nuovo processo tributario, Milano, 1974, 79 in relazione all’elencazione di cui all’articolo 16 d.p.r. n. 636 del 1972; ma anche F. BATISTONI FERRARA, Gli atti impugnabili nel processo tributario, retro, 1996, I, 1109, in particolare 1111; in via più generica, Id., Manuale di diritto tributario, Milano, 1996, 114.

¹⁹¹ Cfr. GIORDANO A., cit.

lungi dall'appartenere all'ambito dei diritti soggettivi, va qualificata in termini di interesse legittimo al corretto esercizio della funzione impositiva. Coerentemente, in questo schema che contravviene alle pronunce della Corte di Cassazione¹⁹², il processo non può che mirare all'annullamento dell'atto emanato dall'amministrazione finanziaria: ha, dunque, nel giudizio amministrativo il suo paradigma¹⁹³. L'atto impositivo, in questo modello, piuttosto che fungere da mero "veicolo d'accesso" al giudizio, delimiterebbe la cognizione del giudice alla verifica della legittimità dell'operato del fisco¹⁹⁴. Se è da escludersi, poi, che i vizi formali incidano sull'*an* dell'obbligazione tributaria, resterebbe, comunque, la rilevanza dei medesimi sotto il profilo della determinazione dell'imponibile o della riscossione delle imposte. L'assunto della necessaria derivazione dell'obbligazione tributaria dalla legge, punto cardine della teoria dichiarativa, non consente al vizio procedimentale di intaccare il fondamento sostanziale della pretesa del fisco.

¹⁹² Cassazione n. 4280 del 2001, n. 11217 del 2007, n. 21184 del 2008.

¹⁹³ Ansaldi A., cit

¹⁹⁴ Come espresso da Tesauro, il *petitum* immediato coincide con la richiesta di eliminazione dell'atto in ragione del vizio che lo inficia, mentre l'oggetto mediato è costituito dal diritto potestativo del ricorrente all'annullamento dell'atto o dall'interesse legittimo del contribuente. In nessun caso la pronuncia del giudice può prendere il posto dell'atto impugnato: la "palla" rimbalza all'amministrazione finanziaria, che deve esercitare nuovamente il potere di imposizione, rinnovando l'atto viziato in ottemperanza all'intervenuto giudicato. Plurimi e concordanti sono gli "indizi" da cui potrebbe desumersi, in iure condito, la natura di impugnazione-annullamento della giurisdizione tributaria. Vi è, anzitutto, l'imprescindibile dato di legge. L'articolo 19 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, preceduto dall'articolo 16 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, elenca in modo inizialmente tassativo gli atti avverso i quali è proponibile il ricorso, puntualizzando che la iniziale tassatività si può considerare superata dal dato giurisprudenziale espresso più volte dalla cassazione, che ne ha ampliato l'ambito, escludendo l'autonoma impugnabilità degli atti diversi da quelli espressamente indicati. Persino in materia di rimborso, la proposizione della relativa azione è subordinata all'esistenza di un apposito atto di "rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi od accessori non dovuti". La stessa previsione di un termine perentorio per la proposizione del ricorso, decorrente dal momento della notificazione dell'atto impugnato, darebbe consistenza alla tesi dell'impugnazione-annullamento¹⁹⁴. Si veda a tal proposito F. TESAURO, Giusto processo e processo tributario, in *Rass. trib.*, 2006. Un giudizio di accertamento è, per sua natura, preordinato alla tutela di posizioni giuridiche – i diritti soggettivi – il termine per la proposizione del ricorso dovrebbe decorrere, non dal giorno della notifica dell'atto, ma da quello della lesione del diritto. La lontananza del contenzioso tributario dal processo civile potrebbe essere suggellata dall'articolo 70 D.lgs. 546 del 1992, che, nel "riadattare" il giudizio di ottemperanza alla *subiecta materia*, dispone che le decisioni assunte in quella sede siano ricorribili per cassazione solo "per inosservanza delle norme sul procedimento". Lascia emergere il quadro di una giurisdizione separata, la cui *ratio* della distinzione tra ordini di tutela deve, piuttosto, rintracciarsi nella natura delle imposte e nelle loro modalità di accertamento e riscossione. Nulla osterebbe ad attrarre nella cognizione del giudice l'intero rapporto d'imposta. Il profilo impugnatorio sarebbe meramente formale: investirebbe le sole modalità di accesso al giudizio, di contro secondo la teoria di Impugnazione merito a renderebbe giudizialmente irrilevanti quei vizi formali che, per la normativa vigente, rilevano. Per parte della dottrina si esclude la rilevanza dei vizi formali che emergerebbero solo in sede probatoria, ai fini dell'*onus probandi*. A tal proposito confronta G. TINELLI, Osservazioni sull'integrazione in sede contenziosa della motivazione dell'avviso di accertamento, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1981, II, 260.

L'articolo 68 del decreto 546 del 1992 sembra avallare la facoltà del giudice di "rimpiazzare" l'amministrazione finanziaria: in pendenza del processo, il titolo che fonda la pretesa erariale e giustifica, pertanto, l'obbligo di pagamento "frazionato" non è più l'atto impugnato ma la sentenza della commissione provinciale.

Degna di menzione, per completare un quadro completo del processo tributario, la lettura costituzionalmente "orientata" dell'articolo 70 comma 10 d.lgs. 546 del 1992 con cui la giurisprudenza sembra aver fatto propria la ricorribilità per Cassazione avverso le decisioni prese in sede di ottemperanza è stata estesa, contrariamente alla lettera dell'articolo 70, a qualsiasi violazione di legge. Dalla sentenza della Cassazione Civile, 1 marzo 2004, n.4126 ¹⁹⁵.

Il giudizio che investe i diritti lesi non può fuoriuscire dai binari del "giusto processo" di cui all'articolo 111 della Costituzione né può essere contraddistinto da mezzi di tutela ineffettivi e irragionevolmente diversi da quelli garantiti nel processo civile a cognizione piena.

¹⁹⁵ Con questa decisione, i giudici di legittimità tornano nuovamente (cfr Cassazione n. 4126/2004) ad affrontare il tema delle tipologie di sentenze suscettibili di esecuzione con il giudizio di ottemperanza, prendendo posizione sull'estensione dei poteri di cognizione del giudice dell'ottemperanza, nella interpretazione del *petitum* su cui si è formato il giudicato e nell'individuazione dei conseguenti diritti del contribuente da reintegrare.

4. Rinvio pregiudiziale operato dal giudice tributario italiano

Per quanto concerne la possibilità di operare il rinvio pregiudiziale, esso è il mezzo “facoltativo” per il giudice tributario nazionale di prima e seconda istanza, dunque per le Commissioni tributarie provinciali e regionali, “obbligatorio” per il giudice nazionale di ultima istanza, cioè la sezione tributaria della Corte di Cassazione, salvo che la norma da interpretare non risulti chiara, venga in gioco una questione identica ad altra già sollevata e risolta in via pregiudiziale, risulti irrilevante sull'esito del giudizio, si sia formata giurisprudenza consolidata sul punto¹⁹⁶.

Il rinvio di interpretazione è strumentale alla uniforme applicazione del diritto comunitario, e cioè ad una interpretazione centralizzata che può avere ad oggetto atti vincolanti e non¹⁹⁷, in pratica tutto il sistema giuridico comunitario.

In pendenza di rinvio il giudizio va sospeso così come prevede lo Statuto della Corte, fermo restando che il giudice potrà sempre *medio tempore* adottare provvedimenti cautelari di sospensione, articolo 47 d.lgs. 546 del 1992, ove la legge nazionale risulti di sospetta incompatibilità.

L'istituto del rinvio pregiudiziale, nell'ordinamento italiano è stato oggetto di pregnanti questioni di tipo interpretativo. In particolare, se già pende la questione pregiudiziale avanti alla Corte di Giustizia il giudice investito della medesima questione dovrebbe in teoria procedere direttamente alla interpretazione ed applicazione del diritto comunitario ovvero rimettere a sua volta la questione alla Corte di Giustizia, non potendo disporre un'altra sospensione prevista solo per il processo da cui scaturisce il rinvio¹⁹⁸ (così come l'incidente di legittimità costituzionale determina la sospensione solo del giudizio nel quale è stato sollevato e non può essere invocato quale ragione di sospensione di altro processo).

Non è consentito ricorrere all'istituto della sospensione necessaria per pregiudizialità ex articolo 295 c.p.c. in attesa della decisione della questione già prospettata e pendente innanzi alla Corte.

¹⁹⁶ Secondo le statistiche pubblicate annualmente dalla Corte di giustizia, il 70% circa delle questioni pregiudiziali sollevate dai giudici nazionali provengono dai giudici dei gradi inferiori. Per quanto riguarda in particolare l'Italia, delle 1007 questioni pregiudiziali giunte alla Corte sino al 2009, solo 103 sono state sollevate dalla Corte di Cassazione, 63 dal Consiglio di Stato, 1 dalla Corte costituzionale e le restanti 840 dagli altri giudici. Per un quadro completo, Stato per Stato, della ripartizione dei rinvii si veda, da ultimo, Corte di giustizia delle Comunità Europee, Relazione annuale 2009. Statistiche giudiziarie. rintracciabile, tra l'altro, sul sito ufficiale della Corte di giustizia www.curia.europa.eu/jcms/.

¹⁹⁷ Regolamenti, Direttive, Decisioni (vincolanti); Raccomandazioni, Pareri (non vincolanti).

¹⁹⁸ Cass. 5414/88, in Racc.

Non esiste infatti tra i rispettivi procedimenti una pregiudizialità in senso “tecnico-giuridico” ma solo una pregiudizialità in senso “logico” inidonea ad arrestare un procedimento in attesa dell'esito dell'altro¹⁹⁹. Neppure sembra possibile disporre la sospensione del procedimento facendo riferimento alla norma di diritto internazionale privato²⁰⁰ la quale prevede che nel caso di pregiudizialità di una causa straniera il giudice italiano possa sospendere il processo se ritiene che il provvedimento straniero possa produrre effetti per l'ordinamento italiano.

Non si vede infatti come potrebbe qualificarsi “straniero” il processo comunitario ed i suoi competenti organi.

In realtà è stato fatto notare che nell'ordinamento italiano il procedimento che si instaura ex articolo 234 del Trattato CE, oggi articolo 267 TFUE, non può neppure essere considerato una controversia perché non ha vita autonoma rispetto al giudizio dal quale nasce²⁰¹. Questi orientamenti, che precludono l'applicabilità della sospensione necessaria ai casi di pregiudizialità comunitaria²⁰², potrebbero essere in qualche modo ovviati ricorrendo alla sospensione “facoltativa” che rimette al potere discrezionale del giudice, caso per caso, la regolamentazione dell'iter processuale²⁰³.

Così in effetti si sono regolate talune Commissioni tributarie sulla questione dell'IRAP denunciata sotto il profilo della incompatibilità comunitaria in attesa della decisione della Corte del Lussemburgo destinata ad assumere valore di precedente vincolante su ogni giudizio con efficacia *de iure* ed *erga omnes*²⁰⁴.

Tornando al procedimento, come più volte osservato nel corso di questa trattazione, il rinvio pregiudiziale nasce su sollecitazione di parte o d'ufficio ma è sempre il giudice a dover formulare il quesito da inoltrare alla Corte di Giustizia indicando nella propria ordinanza (che deve essere succintamente motivata) la rilevanza e pertinenza della

¹⁹⁹ Cass. SS. UU. 14060/04 che esprime totale disfavore dell'istituto nel quadro di valorizzazione costituzionale del giusto processo e della sua ragionevole durata (articolo 111. Cost), tanto più con riferimento al contenzioso tributario dove specifici e tassativi sono i casi di sospensione del processo (articolo 39 D.lgs. 546/92), tra essi discutendosi se possa trovare allocazione la sospensione ex articolo 295 cpc, limitata comunque a determinati casi di pregiudizialità "interna" con esclusione della pregiudizialità "esterna". La sospensione per pregiudizialità nel processo tributario - pur ritenuta costituzionalmente legittima dalla Corte Cost. con sent. 31/1998 - è stata infatti esclusa in relazione al giudizio civile, penale, amministrativo da Cass. 14281/2000 che ha ritenuto applicabile l'articolo 295 cpc solo nella contemporanea pendenza di controversie tributarie sempre che sussista coincidenza di soggetti (Cass. 50712002). Il principio è stato ultimamente rivisitato da Cass. 26380/06 che ha riconosciuto la possibilità di sospensione ex articolo 295 cpc anche qualora siano parzialmente diversi i soggetti del giudizio dipendente (Comune) e quelli del giudizio pregiudicante (Agenzia del territorio) purchè sussista pregiudizialità tecnico - giuridica come nel caso in cui la decisione sull'una fattispecie (rendita) si rifletta condizionandola sulla decisione dell'altra (liquidazione dell'ICI).

²⁰⁰ articolo 7, comma 3, L. 218/95

²⁰¹ Cfr. SCUFFI M., I rapporti tra la giurisdizione tributaria e l'ordinamento comunitario: Il giudice tributario nell'interpretazione applicazione del diritto comunitario, Magistratura tributaria, Anno IV, n. 1 gennaio-aprile 2007, 32 ss.

²⁰² Cass. 9813/99, in racc.

²⁰³ *Ex multis* Cass. SS. UU. 408/2000

²⁰⁴ In tal senso ord. di sospensione 17. 6. 2005 della CTP di Milano.

questione sull'esito del giudizio e formulando il quadro di fatto e diritto in cui si innesta (per mettere gli Stati membri o le Istituzioni in grado formulare le loro osservazioni) pena la irricevibilità del ricorso, sanzione questa riservata alle questioni ipotetiche e di indole meramente teorica, alla controversia fittizia, ad indicazioni parziali od imprecise²⁰⁵.

In numerose ordinanze della Corte di giustizia, ma anche nella nota informativa diffusa dalla Corte sin dal 1996 con le osservazioni pratiche²⁰⁶, viene segnalata l'esigenza di giungere ad una interpretazione del diritto comunitario che sia utile per il giudice nazionale e che vede come momento imprescindibile quello in cui questi espone i fatti la cui conoscenza è indispensabile per comprendere l'ambito giuridico della controversia, eventualmente accludendo la documentazione necessaria con le norme nazionali applicabili, quindi indica gli elementi di diritto rilevanti e le ragioni che lo hanno indotto a sottoporre la questione alla Corte, eventualmente con gli argomenti delle parti preferibilmente da assumere nel loro contraddittorio.

Nel corso del 2005 la Corte di Giustizia, con nota informativa, ha inasprito le istruzioni del 1996 per la presentazione delle domande pregiudiziali da parte dei giudici nazionali²⁰⁷.

In particolare ha chiesto che il giudice nazionale non solo indichi il motivo per cui dubita dell'interpretazione di determinate disposizioni comunitarie chiarendo il rapporto tra queste disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla causa principale, ma, ove possibile, indichi succintamente la risposta da dare alla domanda pregiudiziale, venendo così a formulare egli stesso un "giudizio provvisorio" sull'interpretazione della relativa disposizione e l'applicazione al caso concreto. Se non vengono fornite indicazioni sufficienti né sulla cornice fattuale della controversia né sul quadro normativo oppure sulle ragioni precise che hanno indotto il giudice ad interrogarsi sull'interpretazione del diritto comunitario ritenendo necessaria una pronuncia pregiudiziale della Corte, il ricorso viene dichiarato "irricevibile".

L'esigenza è quella di una più puntuale determinazione e delimitazione del *thema decidendi* per meglio finalizzare l'attività interpretativa della Corte di giustizia sulle questioni a lei sottoposte e trova parallelo nel nostro ordinamento nel quadro di accentuazione della funzione nomofilattica assegnata alla Corte di Cassazione italiana dal d.lgs. 40 del 2006 che ha introdotto l'articolo 366-bis c.p.c. prescrivente che ciascuna delle ragioni impugnatorie previste dall'articolo 360 c.p.c. (ad esclusione del vizio di motivazione) si chiuda, a pena di inammissibilità, con la chiara formulazione

²⁰⁵ Come in più occasioni rilevato dal magistrato italiano SCUFFI, cit., in un primo tempo e da MICCINESI, cit., in un secondo tempo.

²⁰⁶ Le osservazioni riguardavano le "cattive abitudini" all'epoca riscontrate in relazione ai rinvii italiani costituiti da ordinanze quasi interamente manoscritte, poco leggibili ed incomplete persino nei recapiti della giurisdizione di rinvio.

²⁰⁷ La nota è pubblicata in GUCE 11.6.2005 (C 143/1)

del quesito di diritto che consenta ad essa Corte di enunciare il corrispondente principio di diritto.

Il provvedimento di rinvio del giudice nazionale viene iscritto nel ruolo della Corte di Giustizia, tradotto nelle lingue ufficiali e notificato nella rispettiva lingua a tutti gli Stati membri, alla Commissione, ad eventuali altre Istituzioni interessate, alle parti del procedimento principale che possono presentare osservazioni scritte.

Dopo la relazione d'udienza avanti alla Corte le parti illustrano le loro tesi e l'Avvocato Generale presenta pubblicamente ed in piena imparzialità le sue motivate conclusioni; quindi si passa alla fase deliberativa che si conclude con la sentenza il cui testo integrale viene notificato al giudice della causa principale, pubblicato nel GUCE e nella Raccolta Ufficiale²⁰⁸.

²⁰⁸ Va sottolineato in oltre che la Corte di giustizia ha ritenuto eccezionale il principio inerente ad un altro aspetto, ovvero a quello della limitazione nel tempo degli effetti delle sue decisioni. Né è di esempio la pronuncia del 2006 causa C - 228/05 Stradasfalti su rinvio della CTP di Trento che ha sancito l'incompatibilità, con la VI direttiva CE 388/77 in punto di diritto alla detrazione dell'Iva assolta a monte, dell'articolo 19 bis del DPR 633/72 nella parte in cui esclude la detraibilità dell'Iva assolta sulle operazioni di acquisto e manutenzione dei veicoli aziendali. Il regime fiscale delle autovetture aziendali è stato conformato al portato della pronuncia comunitaria con L. 10.11.2006 n. 258. Nell'occasione la Corte ha statuito che non può essere sminuita l'obiettività del diritto e compromessa la sua applicazione futura a motivo delle ripercussioni che la pronuncia possa avere per il passato in termini di danno per l'erario, tanto più che nel caso non si poteva parlare di buona fede del governo italiano posto che l'istituzione della misura derogatoria al principio comunitario, ancorché in via provvisoria (e tale mantenuta per 25 anni), aveva eluso l'obbligo procedurale sancito tassativamente dall'articolo 17 della Direttiva stessa sulla previa consultazione del Comitato IVA.

5. Necessaria uniformazione nell'interpretazione tributaria: la posizione dei giudici italiani

Il fine dell'uniforme applicazione del diritto dell'Unione è quello cui tendono gli organi comunitari, ed in particolare la Corte di Giustizia, che trova nel singolo giudice tributario interno un referente preferenziale, allo scopo di garantire uniformità di trattamento fiscale a tutti i cittadini comunitari che esercitano le proprie libertà di circolazione, senza differenziarli in base al luogo di residenza. La materia tributaria, in particolare, è stata investita dalla notevole influenza degli atti comunitari, ferma restando la distinzione tra fiscalità diretta ed indiretta della quale si dirà più approfonditamente nel prosieguo.

Il potere di disapplicazione costituisce espressione della supremazia del diritto comunitario sulla norma interna incompatibile: il giudice tributario nazionale, infatti, può disapplicare la disposizione configgente, sia essa emanata prima o dopo quella dell'Unione. Da ciò deriva che il giudice nazionale è tenuto ad applicare immediatamente, anche in deroga al principio della successione delle leggi nel tempo, la norma comunitaria così come interpretata dalla Corte Giustizia in sede di rinvio pregiudiziale. Tale potere è previsto anche nel processo tributario in capo alle commissioni tributarie. Nel caso in cui la norma interna confligga con il diritto comunitario si può solo dichiarare l'inapplicabilità della stessa senza la possibilità di annullarla o invalidarla.

In mancanza di una disciplina comunitaria in materia di diritto processual-tributario sarà l'ordinamento giuridico nazionale a dover stabilire le modalità dei ricorsi giurisdizionali volti a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme comunitarie, purché tali modalità non siano sfavorevoli rispetto a quelle previste per ricorsi analoghi di natura interna. In particolare, nel caso in cui la legislazione interna regoli ad esempio le modalità di un rimborso in maniera differenziata o comunque tale da renderne impossibile o molto difficile l'esercizio, essa potrà essere sempre disapplicata. In realtà l'ordinamento comunitario non contiene alcuna regola generale su limitazioni al rimborso ma non osta che i giudici nazionali tengano conto della possibilità che le tasse indebite possano essere state incorporate nel prezzo e trasferite sugli acquirenti²⁰⁹ e questo è uno dei tanti esempi che possono portarsi ad evidenza.

²⁰⁹ Di questo tenore quanto scritto da M. SCUFFI, cit, il quale afferma che in materia tributaria il diritto di ripetizione *ex art. 2033 c.c.* si presenta in modo diverso e può essere legittimamente limitato o escluso dal legislatore per evitare un ingiusto arricchimento del *solvens*. In tema di ripetizione dell'indebito sui consumi in Italia si è per lungo tempo distinto l'onere probatorio a seconda che si

A conclusione di quanto detto emerge come il giudice nazionale nell'interpretare e applicare il diritto comunitario, finisca con l'operare come un vero e proprio giudice comunitario impedendo che venga in rilievo la norma interna incompatibile con le regole del Trattato, collaborando in tal modo all'implementazione dei principi comunitari e uniformandovi la legislazione interna.

Necessario ed imprescindibile momento è rappresentato dall'applicazione uniforme del diritto comunitario e nell'individuazione dei parametri di legittimità comunitaria, nell'ambito dei quali è evidentemente opportuno richiamare i principi generali del Trattato, ovvero: sul piano processuale, il principio di effettività e pienezza della tutela giurisdizionale, sul piano sostanziale, il principio di eliminazione di ogni barriera alla circolazione intracomunitaria su cui si fonda il mercato comune e che si traduce in alcuni divieti, quali: divieto di dazi e tasse ad effetto equivalente; divieto di imposizioni fiscali discriminatorie; divieto di "contingentazione" o di restrizioni quantitative all'*import-export*; divieto di misure ad effetto equivalente alle restrizioni quantitative.

Tuttavia detta applicazione uniforme si avrà anche nel momento in cui si producono gli effetti per esempio del regolamento che è un atto legislativo di portata generale e astratta avente obbligatorietà integrale e applicazione diretta come le norme del Trattato. In particolare bisogna richiamare i Regolamenti CE di organizzazione del mercato comune, che sono stati i primi ad essere richiamati dai giudici nazionali per disapplicare la normativa interna quando stabiliva oneri di effetto equivalente ai dazi doganali imposti sulle merci importate.

Allo stesso modo rileva l'applicazione della direttiva che è un atto rivolto allo Stato, è obbligatorio per i risultati da raggiungere ma le forme e i mezzi utilizzati sono rimessi alla discrezionalità dello Stato stesso. Per l'adozione della direttiva occorre un atto legislativo nazionale di adeguamento. La Corte di Giustizia ha comunque puntualizzato che se la direttiva risulta dettagliata e particolareggiata assume effetto diretto, *self-executing*, con possibilità del privato di farla valere contro lo Stato.

Il giudice nazionale dovrà sempre privilegiare l'interpretazione conforme della norma interna alla direttiva, sia stata o meno recepita nell'ordinamento.

Tuttavia sussistono problemi sia nell'interpretazione che nell'applicazione del diritto comunitario, state la necessità di una applicazione uniforme.

Il giudice tributario italiano, nell'interpretazione e nell'applicazione delle norme comunitarie, va incontro ad una seria difficoltà di ordine strettamente giuridico, che è poi la stessa che si rinviene ogni qualvolta ci si trovi a fare comparazioni giuridiche tra

trattasse di prelievi contrastanti con l'ordinamento comunitario (tasse o misure di effetto equivalente ai dazi doganali) o di prelievi contrastanti con disposizioni legislative interne. Nel caso di indebito comunitario è stato inizialmente disapplicata dai giudici nazionali l'art. 19 del d.l. 30 settembre 1982, n. 688. Nel caso di indebito nazionale, invece, l'art. 19, che stabilisce l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente ha continuato a rimanere in vigore.

ordinamenti diversi. Essa consiste nel fatto che le massime istituzioni europee, siano esse la Commissione, il Consiglio o la stessa Corte di Giustizia, adottano talvolta una terminologia non sempre corrispondente a quella in uso nel diritto interno. Fin qui il problema potrebbe essere risolto non troppo difficilmente. Ma perlopiù la diversità terminologica consegue ad una diversità concettuale, che fa riferimento a categorie dissimili prese in considerazione dall'ordinamento comunitario rispetto a quello interno, basti pensare ad esempio, al caso dell'imposta di registro, qualificabile in Italia come un'imposta indiretta sui trasferimenti di ricchezza come effetto di atti giuridici, mentre la Corte di Giustizia nella sentenza dell' 11 dicembre 1997, in C-42/96 è più attenta al trasferimento come tale. E evidente che in un caso simile il giudice tributario italiano investito della questione deve prescindere dalla qualificazione formale delle singole fattispecie e ricercare una base comune alla quale ricondurre le categorie diverse. Quindi, nel caso dell'imposta di registro in esame, è necessario staccarsi rispetto alla qualificazione formale tipica dei singoli tributi e considerare soltanto il fatto economico conferimento che può subire un'unica tassazione. È noto che nel nostro ordinamento non esiste un'imposta nominalmente chiamata imposta sui conferimenti, ma esistono tante imposte che hanno come base economica il conferimento, indipendentemente dalla configurazione formale del presupposto²¹⁰ e questo è solo uno dei tanti esempi di palmare evidenza sulla diversità terminologica.

Alla applicabilità delle norme comunitarie, si unisce la rilevante vincolatività delle sentenze della Corte di Giustizia, sulla base della quale il giudice tributario è tenuto ad una interpretazione del diritto interno secondo le norme comunitarie; ed alla disapplicazione delle norme interne configgenti con quelle comunitarie²¹¹ per consentire la diretta applicazione di queste ultime, ivi comprese le sentenze interpretative. Proprio nel processo tributario si esplica il potere dovere dei giudici di applicare direttamente il Diritto comunitario conformandosi alla interpretazione che ne fissa la Corte di Giustizia e così concorrendo ad assicurare la prevalente, diretta ed uniforme applicazione delle norme comunitarie nel nostro ordinamento.

La Corte di Giustizia con la sua interpretazione unifica l'interpretazione in tutti gli stati membri del diritto comunitario, assistito dalla prevalenza e diretta applicabilità. In particolare la disapplicazione diffusa ad opera dei giudici nazionali del diritto interno contrastante con quello comunitario così come interpretato dalla Corte di Giustizia assicura l'uniformità interpretativa ed applicativa pur in mancanza di una giurisdizione comunitaria diretta su ogni questione che coinvolga l'applicazione ed il rispetto del diritto comunitario.

Un altro caso importante in materia di uniformazione del diritto, in cui la terminologia usata potrebbe creare dei problemi di tipo interpretativo è quello della distinzione tra

²¹⁰ Cfr. Marco MICCINESI, *Giurisdizione comunitaria e processo tributario*, 2007.

²¹¹ Come sancito dalla Corte Costituzionale n.170 del 1994, in *Racc.*

imposte, tasse e contributi e diritti, su cui la Corte del Lussemburgo non è andata troppo per il sottile. Non sempre infatti è rilevabile una esatta corrispondenza tra i termini utilizzati dagli organismi comunitari e quelli adoperati da legislazione e giurisprudenza interne. In proposito la stessa Corte di Giustizia ha precisato nella sentenza C-197/94 e C-252/94 che risulta da una giurisprudenza costante che la qualificazione di una imposta, dazio, prelievo alla luce del diritto comunitario deve essere compiuta dalla Corte di Giustizia sulla scorta delle caratteristiche oggettive dell'imposta indipendentemente dalla qualificazione che le viene attribuita dal diritto nazionale. Nell'esempio sopra esposto, occorre quindi, secondo i giudici comunitari privilegiare l'aspetto economico-sostanziale al posto di quello giuridico formale. D'altra parte, scorrendo le sentenze della Corte di Giustizia non si può non notare come i giudici comunitari si siano sempre adeguati ad un metodo interpretativo proprio, non formalistico, teso ad assicurare l'effetto utile più che il rispetto rigoroso e solenne delle norme comunitarie, appellandosi più ai principi che non alle singole disposizioni, principalmente quelli di eguaglianza, di non discriminazione, di superiorità e di immediata efficacia del diritto comunitario. In altre parole, la Corte di Giustizia, dovendo tenere conto di tutti i diversi ordinamenti nazionali dei Paesi membri, ha dato vita ad una giurisprudenza più attenta agli effetti pratici e non alle forme, scevra da ogni formalismo giuridico che potesse essere riconducibile al *proprium* di un ordinamento piuttosto che di un altro²¹².

La "verifica di compatibilità" rientra tra quei poteri di "ufficio" di cui è dotato il giudice tributario e che sono azionabili indipendentemente dalla domanda di parte²¹³ o dalla deduzione di uno specifico motivo di impugnazione da parte del contribuente²¹⁴, come avviene nei casi di *ius superveniens* o di modifica normativa determinata da declaratoria di illegittimità costituzionale, trovando una limitazione solo nell'avvenuta definizione del rapporto controverso. Questa verifica, di regola sollecitata dalle parti nei loro scritti difensivi, implica, ai fini della individuazione della disciplina applicabile, un accertamento in concreto del rispetto della norma interna ai parametri comunitari ed all'elaborazione giurisprudenziale su essi formatasi e può naturalmente condurre anche ad un esito di "compatibilità" rafforzativa della norma interna così sottratta alla disapplicazione.

Ciò è avvenuto, ad esempio, in seguito all'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia nella sentenza C-42/96 del 1997 sull'articolo 12 della direttiva 335/69 CE concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, nel senso che l'imposta di registro e quelle ipotecarie e catastali potevano essere riscosse dagli Stati membri, in relazione alle operazioni di aumento del capitale sociale mediante conferimento di immobili, quando fossero applicate in misura "non superiore" a quella prevista per le

²¹² Cfr. MICCINESI, op.cit.

²¹³ Corte di giustizia, sent. 13 marzo 1976, C-358/95 Morellato, USL

²¹⁴ Cass. 4703/2002, in racc.

altre operazioni “similari”. Il giudice nazionale ha infatti ripetutamente statuito che, poiché l'imposta di registro e quelle ipotecarie e catastali si applicavano ai conferimenti di immobili con la stessa aliquota prevista per i trasferimenti in genere, tariffa di cui al DPR 131/86, restava per l'effetto esclusa qualsiasi ragione di incompatibilità con il diritto comunitario²¹⁵.

Negli stessi termini di compatibilità comunitaria si sono venute oggi ad orientare le Commissioni tributarie in tema di tassazione IRAP²¹⁶, passata parzialmente indenne dal vaglio della Corte Costituzionale²¹⁷, dopo che la Corte di Giustizia²¹⁸ ha escluso trattarsi di imposta avente le medesime caratteristiche sostanziali dell'IVA²¹⁹.

Per quanto concerne l'*iter* decisionale posto in essere da ciascuna delle due Corti, sono state seguite strade diverse ma si pervenuti ad una convergenza data dal fatto che, il giudice costituzionale ha operato un avvicinamento delle proprie posizioni a quelle del giudice comunitario²²⁰.

Sempre in tema di uniforme applicazione, va evidenziato che non sempre il metodo che consente al giudice di verificare egli stesso la compatibilità o meno della norma interna con il diritto comunitario, se del caso disapplicandola, è di agevole adozione specie quando ci si trovi al cospetto di questioni nuove e manchino precedenti giurisprudenziali.

Allo stato, si aggiunga, che il ruolo del giudice tributario italiano è quanto mai il ruolo di giudice naturale del diritto comunitario, chiamato a verificare la compatibilità delle norme nazionali con norme comunitarie provviste di effetto diretto, di cui normalmente sono tributarie le posizioni soggettive dei singoli fatte valere in giudizio; ed a trarne le conseguenze per la definizione del caso concreto. È al giudice del contenzioso fiscale che, pertanto, spetta di dare il maggior contributo alla effettività ed al consolidamento del diritto comunitario. È una responsabilità che grava sui giudici tributari nazionali e che, attraverso l'obiettivo della uniformità di applicazione delle

²¹⁵ Cass. 10059/2000 ma anche 15200/2002 ed ancora 11278/03

²¹⁶ CTR di Torino, sez.I, sent. 15/2005

²¹⁷ Corte Cost. sent. 156/2001

²¹⁸ Corte di giustizia sent 3 Ottobre 2006

²¹⁹ Diversamente si sarebbe incorsi nel divieto di cui all'articolo 33 della VI direttiva 77/388/CE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra degli affari che vieta agli Stati membri di introdurre qualsiasi imposta, diritto o tassa (diversa dall'Iva) che abbia quella medesima natura.

²²⁰ Va inoltre evidenziato come la direttiva CE 335/69 sia servita invece, da disciplina di riferimento opposto nelle controversie di rimborso della tassa di concessione governativa dovuta per il rinnovo annuale dell'iscrizione della società nel registro delle imprese (Legge cd.. Visentini -Bis 17/1985), essendo stata tale tassa ritenuta non soggiacere alla deroga dei “diritti a carattere remunerativo” di cui all'articolo 12 della citata Direttiva in quanto la sua entità, pur forfetizzata, era da intendersi priva di qualsiasi nesso con il costo del servizio reso, sicché necessariamente ricadeva sotto il divieto dell'articolo 10 comportante disapplicazione della norma italiana che tale tassa imponeva (difatti definitivamente soppressa con L. 427/93), sentenza Cass. SS. UU. 3458/96 e sulla illegittimità del prelievo anche dopo le modifiche retroattive operate in via interpretativa dalla L. 448/98 anche Cass. 7176/99 e 7279/99.

norme comunitarie in tutta la Comunità, mira ad evitare un cattivo funzionamento del sistema. Ciò è tanto più rilevante quanto più il sistema abbia raggiunto, come si può oggi facilmente cogliere, un alto grado di maturazione nel livello di tutela dei diritti, anche fondamentali. Le situazioni oggettive di discriminazione che ancora si registrano nei livelli di tutela dei diritti dei singoli a ragione di una non puntuale osservanza di norme comunitarie finiscono con il penalizzare i cittadini di quei Paesi in cui quelle violazioni si registrano e nei quali evidentemente i doveri del vivere insieme sono meno sentiti e dunque assolti in misura minore, come ha da tempo avvertito dalla Corte di giustizia²²¹.

²²¹ Cfr. Giuseppe TESAURO, il dialogo tra giudice italiano e corti europee, pag 16. Ma si veda anche Corte cost., sentenze n. 348 e 349 del 24 ottobre 2007, in Racc.

6. Rinvio pregiudiziale e Corte Costituzionale italiana

Resi noti i termini del dibattito teorico appaiono di palmare evidenza, i riflessi, sul piano pratico tributario che conseguono alle posizioni assunte dalla Corte Costituzionale Italiana nei confronti del diritto dell'Unione, la quale ha rivestito un ruolo imprescindibile nell'evoluzione del diritto interno, con evidenti ricadute sia sul diritto tributario sostanziale che processual-tributario. Il *trend* evolutivo della giurisprudenza italiana si infatti è mosso nel senso di una uniforme applicazione del diritto comunitario conseguente ad un ammorbidimento delle posizioni che in un primo momento erano state assunte dalla Corte Costituzionale .

Sentenze della Corte Costituzionale italiana quali la Granital, Sentenza della Corte Costituzionale n. 170 del 1984 e le successive sentenze B.E.C.A. n. 113 del 1985 così come la sentenza n. 64 del 1990 hanno modellato un concetto di supremazia del diritto comunitario, e delle sentenze della Corte di giustizia idonee a fornire una interpretazione autentica che si estrinseca come potere di disapplicazione, che autorizza il giudice tributario nazionale a disapplicare la disposizione confliggente, sia essa di emanazione anteriore ovvero successiva a quella comunitaria, anche in ambito tributario.

Il giudice tributario nazionale è chiamato infatti a dare applicazione immediata della norma comunitaria così come interpretata dalla Corte Giustizia in sede di rinvio pregiudiziale e perfino delle direttive che abbiano i requisiti per avere effetto diretto.

Più specificamente nel diritto tributario, l'esercizio di questo potere, ed in particolare sul piano processual-tributario, è disciplinato all'articolo 7 del D.lgs. 546 de 1992 laddove stabilisce che le Commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento od un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano in relazione all'oggetto dedotto in giudizio. Detta affermazione sancisce il riconoscimento di un potere generale di disapplicazione dell'atto amministrativo illegittimo da considerare *tamquam non esset* dopo una cognizione "*incidenter tantum*" effettuata ai soli fini della decisione sull'atto impugnato. Altrettanto avviene per la norma tributaria interna confliggente con il diritto comunitario che non può essere dichiarata né nulla né invalida ma solo inapplicabile al rapporto controverso senza bisogno di ricorrere al giudizio di costituzionalità.

Per la verità il percorso della Corte Costituzionale italiana che ha portato alle considerazioni appena esposte, non è stato lineare, ma l'elaborazione giurisprudenziale è stata travagliata; permanevano, infatti, esegesi in antitesi alle argomentazioni sopra

esposte, che circoscrivevano l'ambito di applicazione e l'operatività del diritto in oggetto.

Come noto, in una prima fase, la Corte Costituzionale italiana aveva creduto di poter risolvere gli eventuali contrasti tra le fonti interne e le fonti comunitarie attraverso il ricorso ad un criterio di tipo cronologico, sentenza n. 14 del 1964 della Corte Costituzionale. Tale impostazione era però incompatibile con il concetto di sovraordinazione gerarchica del diritto comunitario. Fu infatti respinta dalla Corte di giustizia, la quale, pronunciandosi a distanza di poche settimane sul medesimo caso oggetto della decisione della Consulta, affermò nella sentenza 15 luglio 1964, Costa/ENEL, causa C-14/64, per la prima volta quello che sarebbe in seguito divenuto uno dei principi fondamentali su cui si regge l'intero ordinamento comunitario, vale a dire il principio del primato del diritto comunitario sul diritto interno degli Stati membri²²².

Nel 1975, la Corte italiana, con la sentenza n. 232, abbandonò l'idea della prevalenza della legge interna successiva rispetto al diritto comunitario incompatibile, adottando un criterio di risoluzione delle antinomie sostanzialmente riconducibile all'applicazione del principio di competenza. In particolare, secondo la Consultale norme interne successive, emanate con legge o con atti aventi valore di legge ordinaria, non conferiva al giudice italiano il potere di disapplicarle, poiché rimaneva fermo in ogni caso l'obbligo di rimessione del conflitto al vaglio di costituzionalità della Corte, restando precluso al giudice disapplicare autonomamente la norma ritenuta incompatibile ed essendo egli invece tenuto a sollevare questione di costituzionalità. La cooperazione giudice comunitario-giudice nazionale, compreso quello tributario, sarebbe stata però in questo modo ridotta ove non si fosse potuto fare applicazione immediata del diritto comunitario attendendo la previa rimozione in via legislativa o costituzionale della norma interna incompatibile.

La Corte di giustizia, quindi con la famosa sentenza Simmenthal del 1978, causa C-106/67, sancisce che le norme di diritto comunitario dovevano esplicare la pienezza dei loro effetti, in maniera uniforme in tutti gli stati membri, a partire dalla loro entrata in vigore e per tutta la durata della loro validità, ed in forza del principio della preminenza del diritto comunitario, le disposizioni del Trattato e gli atti delle istituzioni, qualora direttamente applicabili, avrebbero prodotto l'effetto, nei loro rapporti col diritto interno degli Stati membri, non solo rendendo *ipso iure* inapplicabile, per il fatto stesso della loro entrata in vigore, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale preesistente, ma anche in quanto dette disposizioni e detti atti erano parte integrante, con rango superiore rispetto alle norme interne, dell'ordinamento giuridico vigente nel territorio dei singoli Stati membri

²²² Come affermato da GIOVANNETTI T., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in Quad. Cost., 27, 3-4, 2007, 625 ss.

quindi avrebbero impediti la valida formazione di nuovi atti legislativi nazionali, nella misura in cui incompatibili con norme comunitarie. Ciò significava, che qualsiasi giudice nazionale, adito nell'ambito della sua competenza, aveva l'obbligo di applicare integralmente il diritto comunitario e di tutelare i diritti che questo attribuiva ai singoli, disapplicando le disposizioni eventualmente contrastanti della legge interna, sia anteriore sia successiva alla norma comunitaria poiché incompatibile con le esigenze inerenti alla natura stessa del diritto comunitario.

Fu, dunque, la Corte di Lussemburgo ad indicare chiaramente ai giudici comuni la strada da seguire, invitandoli a disapplicare all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale.

A seguito di questo esplicito invito, la Corte Costituzionale con la sentenza n. 170 del 1984, sulla scorta del criterio di specialità nella risoluzione delle antinomie, ha definitivamente aperto la strada alla disapplicazione giudiziaria delle leggi nazionali contrastanti con il diritto comunitario²²³.

Il contrasto tra norme comunitarie direttamente applicabili e norme interne deve, quindi, anche ad avviso della Corte italiana, essere risolto da tutti gli operatori giuridici, ed in primis dai giudici comuni, compreso anche il giudice tributario, facendo prevalere le prime attraverso la non applicazione delle seconde ferma restando la necessità di procedere poi all'abrogazione in via legislativa della norma interna a fini di chiarezza e di certezza. In sostanza, a fronte di una apparentemente insuperabile divergenza di presupposti teorici.

In ultimo con la sentenza Factortame del 1990, C- 213/89, fu riaffermato il principio del primato del diritto comunitario sulle disposizioni legislative nazionali, principio che inevitabilmente produce effetto su tutte le branche del diritto e specialmente quella tributaria e processual-tributaria.

La pronuncia, infatti, affermava la legittimità del provvedimento provvisorio adottato dall'Alta Corte di Giustizia inglese, che aveva provveduto a disapplicare la normativa nazionale in attesa della soluzione fornita dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee in merito alla controversia avente per oggetto norme comunitarie²²⁴.

²²³ Secondo la Corte, infatti, l'effetto connesso con la vigenza di un regolamento comunitario è quello, non già di caducare, nell'accezione propria del termine, la norma interna incompatibile, bensì di impedire che tale norma venga in rilievo per la definizione della controversia innanzi al giudice nazionale.

²²⁴ Il caso era stato sollevato da alcune compagnie marittime mercantili, molte delle quali controllate da soggetti spagnoli, che invocavano una revisione del British Merchant Shipping Act del 1988 in merito alle modalità di iscrizione ai registri marittimi inglesi. Nella legislazione britannica relativa ai battelli per l'esercizio della pesca, per l'immatricolazione era necessario che i proprietari, armatori o utilizzatori del battello, fossero cittadini britannici oppure società costituite in Gran Bretagna. Tutto ciò era in aperto contrasto con il principio di uguaglianza del trattamento nazionale previsto dall'articolo 43 del Trattato CE in tema di diritto di stabilimento. I ricorrenti affermavano che tali disposizioni erano discriminatorie per le navi non inglesi e ledevano il loro diritto di stabilimento sancito dal trattato istitutivo della Comunità europea. Essi richiedevano, quindi, la sospensione dei provvedimenti in questione e l'adozione di provvedimenti provvisori in attesa della soluzione del caso.

L'evoluzione giurisprudenziale ha portato quindi ad attribuire allo stesso giudice nazionale, quant'anche giudice tributario, questo potere, con riconoscimento della autonomia dei rispettivi ordinamenti, comunitario e nazionale, distinti ma coordinati tra loro, restando inammissibile ogni prospettata questione di costituzionalità, a meno che la norma comunitaria non violi principi fondamentali di rango costituzionale.

Ne consegue che i tributi contrastanti con normativa comunitaria di immediata applicabilità non saranno dovuti nella misura in cui il giudice tributario nell'esercizio della sua giurisdizione ne accerti l'incompatibilità, disapplicando la disposizione nazionale confliggente, così come affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza 168 del 1991.

Nella prassi, però, è dato rilevare che il contenzioso che avrebbe dovuto passare attraverso la strada della questione incidentale di costituzionalità ha, in realtà, finito per incanalarsi in quella del rinvio alla Corte di giustizia. E ciò è avvenuto anche grazie alla posizione assunta dalla stessa Corte Costituzionale, che ha, con una serie di prese di posizione successive su aspetti specifici, largamente incoraggiato i giudici comuni a imboccare la strada di Lussemburgo, sulla base della convinzione per cui ogni questione che coinvolga un problema di interpretazione del diritto comunitario deve previamente essere risolta dal giudice che di quel diritto rappresenta l'interprete ultimo, cioè, appunto, la Corte di giustizia.

Vi è infatti sempre un certo margine di rischio per il giudice nell'operare in totale autonomia senza avvalersi dell'ausilio ermeneutico della Corte di Giustizia. Basti richiamare il caso della compatibilità con la direttiva 335/69 CE della tassazione del patrimonio netto delle imprese imposta istituita dalla L. 394/1992 e poi abrogata dal D.lgs. 446/97 istitutivo dell'IRAP, riconosciuta dalla Corte di Giustizia (Corte di Giustizia, sent. 27 ottobre 1998 C-4/97 Nonwoven, DRE Toscana) nonostante numerose Commissioni tributarie avessero in precedenza optato per la incompatibilità dalla normativa dichiarando illegittimo il relativo prelievo.

Od ancora, più recentemente, la giurisprudenza delle Commissioni tributarie italiane per lungo tempo tendenzialmente portate a riconoscere il diritto al rimborso dell'Iva sugli acquisti di beni e di servizi da parte di soggetti che effettuano operazioni esenti (strutture sanitarie ed agenzie assicurative²²⁵) siccome impossibilitati ad avvalersi della

Tale richiesta, accettata dalla sezione dinanzi alla quale era stato sollevato il caso, fu rigettata dalla Corte d'Appello e dalla Camera dei Lords; queste ultime affermavano infatti l'impossibilità di sospendere norme nazionali per applicare norme temporanee che tutelassero diritti sanciti dal trattato.

²²⁵ È stato peraltro affermato che la legittimazione al rimborso spetterebbe al solo cedente ancorché il tributo sia stato traslato sul cessionario (contribuente di fatto) a seguito del meccanismo della rivalsa che non avrebbe alcun riflesso sull'individuazione del soggetto passivo d'imposta.

La riscossione dell'Iva configurerebbe infatti una fattispecie complessa nella quale - accanto all'autonomo e distinto rapporto di natura tributaria istituito tra cedente ed AF - ve ne sarebbe un altro di natura privatistica tra cedente e consumatore finale che autorizzerebbe quest'ultimo solo a proporre verso il primo azione di ripetizione d'indebito oggettivo ex art. 2033 cc.

detrazione ex articolo 19 DPR 633/72 in virtù di un asserito contrasto con i principi emergenti dalla VI direttiva 388/77 CE (sub articolo 13 in tema di “altre esenzioni”) ha trovato smentita nella sentenza della Corte di Giustizia 8 dicembre 2005 C - 280/04 *Finans* che ha fornito una interpretazione restrittiva dei termini con cui sono state designate tali esenzioni miranti ad evitare una doppia imposizione contraria alla neutralità del tributo e non ad introdurre ulteriori fattispecie ad “aliquota zero”.

Lo stesso è avvenuto per l'IRAP che aveva portato talune Commissioni a disapplicarla sulla scorta delle conclusioni assunte dell'Avvocato generale presso la Corte di Giustizia²²⁶ (conclusioni che l'esperienza insegna essere di regola anticipatorie della decisione della Corte di Giustizia unica vincolante il giudice nazionale) che aveva individuato nell'IRAP le quattro caratteristiche fondamentali dell'IVA (applicazione dell'imposta in modo generalizzato alla cessioni di beni e servizi, proporzionalità ai prezzi, applicazione in ogni fase del processo di produzione e distribuzione, gravame commisurato al loro valore aggiunto) e dunque una “duplicazione” vietata dalla disposizione comunitaria, poi smentita dalla citata decisione dei giudici comunitari.

Da ciò emerge come sia talora più opportuno rinunciare ad una decisione quale quella di “disapplicazione” automatica della norma e propendere invece per più ponderati provvedimenti interlocutori volti ad attivare quel grande strumento di cooperazione con la Corte di giustizia che si traduce nel rinvio pregiudiziale d'interpretazione ai sensi dell'articolo 234 del Trattato, oggi articolo 267 TFUE.

Ciò anche influito sulla “doppia pregiudizialità” secondo la quale il giudice comune deve richiedere previamente l'intervento della Corte di giustizia e solo successivamente quello della Corte Costituzionale , costituendo il mancato rinvio al giudice di Lussemburgo un motivo di inammissibilità della questione di legittimità costituzionale²²⁷. La priorità così stabilita della questione pregiudiziale comunitaria rispetto a quella di costituzionalità, insieme al riconoscimento da parte della Corte Costituzionale dell'efficacia di fonte del diritto alle sentenze della Corte di giustizia, determina il più delle volte l'inutilità del successivo intervento della Consulta, essendo spesso il dubbio sulla conformità tra norma interna e norma comunitaria più o meno esplicitamente risolto dalla stessa Corte di Lussemburgo nell'ambito dell'attività di interpretazione del diritto comunitario.

Esistono dei settori dove il diritto fiscale è strettamente compenetrato con il diritto della concorrenza per cui la normativa procedurale comunitaria ha da tempo previsto

Questa impostazione ha peraltro suscitato dubbi di compatibilità comunitaria sul piano della neutralità dell'Iva e dei principi di effettività e non discriminazione che ha da ultimo indotto la Cass. SS. UU (ord. 4808/06) a rimettere la questione interpretativa alla Corte di Giustizia sulla legittimazione del committente - cessionario IVA a promuovere azioni di rimborso nei confronti dell'Erario per addebito e versamento dell'imposta non dovuta (sirnilitur ord. 1015705).

²²⁶ Conclusioni dell'avv. Jacob presentate il 17 marzo 1995 in causa C - 475/03.

²²⁷ Cfr., ex plurimis, le ordinanze nn. 536 del 1995, 319 del 1996 e 108 del 1998, nonché più recentemente, ordinanze nn. 415 del 2008 e 100 del 2009.

un sistema alternativo di cooperazione informativa tra giudici nazionali e Commissione.

La materia degli aiuti di stato (il cui concetto è delineato dall'articolo 87 del Trattato) interessa strettamente il diritto tributario perchè tra le misure agevolative accordate alle imprese rientrano evidentemente anche gli aiuti fiscali che costituiscono uno degli strumenti più diffusi di concessione di agevolazioni pubbliche alle imprese.

D'altra parte, procurando un vantaggio ai beneficiari rispetto ai concorrenti nel ridurre i costi che fanno parte del bilancio dell'impresa, alterano il mercato e sono pertanto presi in considerazione anche dal diritto della concorrenza che li considera incompatibili con il diritto comunitario nella misura in cui risultino selettivi e non rivolti alla generalità della categoria interessata.

La Corte di giustizia ha infatti più volte affermato che qualunque misura che comporti uno specifico vantaggio finanziario a determinate imprese o settori produttivi e che determini una perdita a carico del bilancio pubblico (quale la mancata percezione di entrate tributarie) costituisce un aiuto di Stato.

Una volta che venga dichiarata l'illegittimità comunitaria della norma interna che prevede gli aiuti, lo Stato deve procedere al recupero verso il beneficiario mettendo in atto le misure amministrative e legislative idonee al ripristino. Secondo la c. d. giurisprudenza Daggendorf, peraltro osteggiata dall'Italia, l'attivazione nel recupero dei bonus verrebbe a condizionare la concessione di nuove agevolazioni, ma la conflittualità inerente, in caso di opposizione del beneficiario o del terzo concorrente danneggiato dalla mancata esecuzione dell'obbligo restitutorio, interessa più che il giudice tributario (in mancanza di atti accertativi impugnabili) il giudice amministrativo o quello ordinario della concorrenza.

Si ricorda inoltre caso delle fondazioni bancarie con riferimento alle agevolazioni fruite (esonero dalla ritenuta sui dividendi e riduzione dell'IRPEG) che ha portato la Corte a richiedere con rinvio pregiudiziale ex articolo 234 CE²²⁸, oggi articolo 267 TFUE, se esse dovessero sottostare alla disciplina comunitaria in materia di concorrenza e di aiuti e dopo la risposta al quesito fornita dal giudice comunitario²²⁹ ha formulato, integrandone fattualmente gli enunciati, il principio di diritto al quale avrebbe dovuto attenersi il giudice del merito e cioè che la gestione da parte delle fondazioni bancarie di partecipazioni di controllo attraverso una propria struttura organizzata è idonea a far qualificare tali soggetti come imprese ai fini dell'applicazione del diritto comunitario della concorrenza, e quindi degli aiuti salva la prova che in campo tributario incombe al soggetto che invoca l'agevolazione e che

²²⁸ Cass. ord. 23 marzo 2004

²²⁹ La Corte di giustizia con sentenza 10. I. 2006 C - 224/04 ha così statuito "In esito ad una valutazione che spetta al giudice nazionale compiere, una persona giuridica quale la fondazione bancaria può essere qualificata come impresa a sensi dell'art. 87. 1 CE e in quanto tale essere sottoposta alle norme comunitarie in materia di aiuti di stato per cui un'esenzione della ritenuta sui dividendi può essere qualificata come aiuto di stato."

deve perciò dimostrarne la sussistenza dei presupposti che tale gestione abbia avuto un ruolo non prevalente o strumentale alla provvista di risorse destinate all'esercizio di attività sociali, di beneficenza o culturali costituenti le uniche espletate dall'ente.

All'esito di tale indagine il giudice di legittimità ha dunque invitato il giudice del merito ove ritenesse la misura esonerativa un aiuto di stato senza che lo Stato italiano avesse seguito la procedura ex articolo 88. 3 Trattato CE, a disapplicare la norma nazionale corrispondente dichiarando non spettante l'agevolazione in parola²³⁰. Così il caso del consorzio tra imprenditori del settore della pesca che aveva adottato lo schema della cooperativa per usufruire dei vantaggi fiscali ed extrafiscali previsti dalla pertinente normativa. Secondo l'ufficio accertatore gli effettivi imprenditori erano i soci e la cooperativa costituita, lungi dal perseguire profili di mutualità, svolgeva un mero servizio d'intermediazione nella commercializzazione dei beni venduti dai soci percependo una provvigione. Pertanto venivano riprese come non spettanti le agevolazioni IRPEG²³¹.

Alla medesima logica sembrano iscriversi le affermazioni della Corte Costituzionale in ordine all'inammissibilità di questioni di legittimità costituzionale sollevate da un giudice contemporaneamente ad una questione pregiudiziale alla Corte di giustizia²³², all'inammissibilità delle questioni di costituzionalità che coinvolgano una disposizione comunitaria che sia contemporaneamente già sottoposta all'esame della Corte di

²³⁰ Cfr. Cass. SS. UU.. 27619/06, in Racc.

²³¹ La Corte di Cassazione, con ordinanza 3525/06, ha richiesto alla Commissione Europea informazioni sulla qualificabilità come aiuti di Stato di misure di agevolazione fiscale a favore delle cooperative, le determinazioni assunte in materia in sede comunitaria, gli elementi per valutare la compatibilità, con il diritto nazionale, di un regime nazionale derogatorio a favore di enti societari in forma di cooperativa. Lo strumento utilizzato - in questo caso - è stato quello informale della consultazione informativa già previsto nel campo della concorrenza dal Regolamento n. 1/2003 concernente l'applicazione delle regole di cui agli artt. 81 ed 82 del Trattato che ha riproposto - con la forza cogente propria dell'atto legislativo²³¹ - l'attribuzione alle giurisdizioni nazionali della potestà di richiedere alla Commissione informazioni (in fatto) per accertare se un determinato caso sia all'esame della Commissione, se su esso abbia preso posizione e quando presumibilmente assumerà una decisione e pareri (in diritto) su questioni - procedurali, giuridiche, economiche - relative all'applicazione delle regole di concorrenza comunitaria. Questa modalità d'intervento è prevista specificamente anche dalla Comunicazione 23.11.2005 95/c 312/07 in materia di aiuti di Stato dove nel titolo V è stabilito che i giudici nazionali possano rivolgersi alla Commissione per chiedere informazioni fattuali (di carattere procedurale e per sapere se una determinata pratica è pendente dinanzi alla Commissione, se questa ha avviato un procedimento o preso una qualsiasi decisione) e informazioni giuridiche riguardanti in particolare la qualificazione delle misure quali aiuti di stato, la distorsione della concorrenza che ne può derivare sugli scambi tra gli stati, conoscere la prassi seguita su tali problemi dalla Commissione ed acquisire attraverso tale diritto di consultazione (non vincolante) dati di fatto, statistiche, studi di mercato ed analisi economiche. (artt. 27 - 32). La richiesta di parere si innesta nel quadro di "assistenza" che la Commissione, quale *amicus curiae*, è tenuta a fornire alle giurisdizioni nazionali. Il giudice il quale - cercando lumi nei precedenti comunitari - non trovi in quei testi (orientamenti, linee direttrici, comunicazioni e regolamenti) indicazioni sufficienti sarà così facultato a chiedere alla Commissione il suo parere su questioni economiche, di fatto e di diritto rilevanti ai fini della risoluzione della lite.

²³² Cfr. ordinanza n. 85 del 2002, in Racc.

Lussemburgo da altro giudice o nell'ambito di un diverso procedimento²³³, alla considerazione per cui la sopravvenienza di una decisione della Corte di giustizia costituisce *ius superveniens* che giustifica la restituzione degli atti al giudice a quo come espresso nell'ordinanza n. 124 del 2004, alla scelta di rinviare a nuovo ruolo la decisione di una questione di costituzionalità nell'attesa che il giudice di Lussemburgo risolva una questione pregiudiziale riguardante la normativa sottoposta all'esame della Consulta²³⁴.

Solo nel 2008, con le pronunce nn. 102 e 103 la Corte Costituzionale ha, per la prima volta, ha posto in essere il rinvio pregiudiziale di cui all'articolo 234 TCE, oggi articolo 267 TFUE, compiendo così quel passo, da tempo auspicato dalla dottrina maggioritaria, che le ha fatto varcare la soglia della Corte di giustizia. Queste decisioni hanno segnato l'abbandono, da parte del giudice costituzionale, di quella posizione di rigida chiusura nei confronti della possibilità di considerarsi organo legittimato a richiedere direttamente l'intervento pregiudiziale della Corte di Lussemburgo che aveva sino ad oggi rappresentato l'ostacolo principale alla possibilità di instaurare un dialogo diretto con il supremo giudice comunitario. La Consulta aveva, infatti, a più riprese affermato, con l'unica eccezione costituita dalla sentenza n. 168 del 1991, di non essere legittimata ad utilizzare lo strumento previsto dall'articolo 234 TCE, oggi articolo 267 TFUE, poiché essa, esercitando essenzialmente una funzione di controllo costituzionale, di suprema garanzia della osservanza della Costituzione della Repubblica da parte degli organi costituzionali dello Stato e di quelli delle Regioni, non poteva essere inclusa fra gli organi giudiziari, competenti per il rinvio, ordinari o speciali che siano. Questa argomentazione è stata riformulata dalle decisioni del 2008, le quali evidenziano un netto cambiamento giurisprudenziale. Nelle pronunce suddette la Corte ha affermato che nella sua peculiare posizione di organo di garanzia costituzionale, ha natura di giudice, e in particolare di giudice di ultima istanza, e quella peculiarità che aveva avuto un peso decisivo nel ragionamento che aveva condotto la Corte a non annoverarsi, per propria presa di posizione, tra i soggetti legittimati a sollevare la pregiudiziale comunitaria, non scompare dall'odierno orizzonte di riflessione, ma viene declassato ad elemento di secondo piano, presente ma non più determinante²³⁵. L'ordinanza n. 103 del 2008 si presenta, in qualche modo,

²³³ Come quello di infrazione: cfr. ordinanze nn. 244 del 1994 e 38 del 1995, in Racc

²³⁴ Cfr. ordinanza n. 164 del 2004, in Racc.

²³⁵ La nozione di "giurisdizione nazionale" di cui all'articolo 234 TCE "deve essere desunta dall'ordinamento comunitario e non dalla qualificazione "interna" dell'organo rimettente". Pur senza spingersi a citare direttamente la copiosa giurisprudenza della CCGE in materia, la Corte ne riconosce l'esistenza e ne ricava il fondamento della propria legittimazione: in questo modo, dopo il Verfassungsgerichtshof austriaco, cfr. sentt. CGCE in C-143/99, C-465/00, C138/01, C-139/01, C-171/01, e la Cour d'arbitrage, oggi Cour constitutionnelle, belga, cfr. sentt. CGCE in C-93/97, C-480/03, C-305/05, C-212/06, la Corte costituzionale è entrata nel novero delle giurisdizioni costituzionali che utilizzano l'articolo 234 TCE. Seguiranno poi anche altri organo costatizionali d i altri paesi membri.

come un logico sviluppo di questa giurisprudenza. In primo luogo, è, infatti, evidente che, per effettuare il sindacato di cui rivendica la competenza, la Corte deve entrare in contatto diretto con il diritto comunitario, deve leggerlo e usarlo, e andare così incontro all'eventualità di non comprenderne esattamente la portata: ammettere che questo possa avvenire e rivolgersi all'interprete ultimo del diritto comunitario non è un atto di subordinazione, ma una dimostrazione di rispetto della diversità dei compiti assegnati alle due Corti. Non v'è dubbio che tale diversità giunga qui al punto di massima vicinanza, tanto che le competenze delle due Corti arrivano a sfiorarsi, se non addirittura a sovrapporsi, ma questo appartiene alla logica di un sistema in cui i parametri di giudizio si integrano.

In secondo luogo, la congruenza con la propria giurisprudenza precedente si manifesta nella volontà della Corte di mantenere ferma la distinzione tra giudizio in via incidentale e giudizio in via principale: la legittimazione della Corte Costituzionale a sollevare questione pregiudiziale non è assoluta, ma è legata all'esercizio di una specifica competenza, quella, cioè, di controllo sulle leggi in via d'azione, non essendovi, in questo caso, un giudice comune cui la Corte possa delegare l'onere di provvedere al rinvio pregiudiziale. L'ingresso della Consulta sul proscenio comunitario, lungi dall'essere dirompente e dall'oscurare il ruolo dei giudici comuni, appare, in sostanza, necessitato. In quest'ottica, se il riconoscimento della legittimazione della Corte passa anche attraverso la constatazione dell'assenza di altri soggetti che possano effettuare il rinvio, si potrebbe concludere che, ove un problema inerente all'interpretazione di norme comunitarie si ponesse nell'ambito di un conflitto intersoggettivo o, al limite, per quanto l'ipotesi appaia di più dubbia verifica, interorganico, la Consulta potrebbe parimenti considerarsi legittimata ad adire direttamente la CGCE. La Corte, quando scende all'esame del merito, solitamente si pronunzia affermando che quel certo articolo osta ovvero non osta all'introduzione di misure nazionali che producano determinati effetti. Tale formula sancisce, in pratica, la "incompatibilità" della norma nazionale con il diritto comunitario ma rimette formalmente al giudice nazionale la declaratoria *iuris* e le conseguenze che se ne dovranno trarre per il singolo caso.

La sentenza, come si è visto, è destinata ad avere effetto vincolante quanto all'interpretazione, efficacia *erga omnes* per tutti i futuri giudizi c.d. "*binding decision*" e validità "*ex tunc*" con sola salvezza dei rapporti esauriti.

La Corte applica uno schema logico che potremmo dire opposto rispetto a quello che essa stessa impone ai giudici comuni. A questi ultimi, infatti, è richiesto di risolvere, in via preliminare, ogni questione che coinvolga profili di diritto comunitario, procedendo, in caso di necessità, al rinvio pregiudiziale prima del sollevamento della questione di costituzionalità, la Corte fa esattamente l'inverso, poiché dapprima

analizza ogni profilo di eventuale incostituzionalità autonomo dal diritto comunitario, e solo successivamente si concentra sulla presunta violazione dell'articolo 117, c. 1, Cost. L'ordine di trattazione delle questioni "interne" (prima) e "comunitarie" (poi), oltre ad essere concretamente applicato nel caso di specie, è in qualche modo formalizzato dalla stessa Corte. Nel giudizio in via principale pare sussistere una sorta di "pregiudizialità costituzionale", risolta la quale è lecito affrontare i problemi di compatibilità con il diritto comunitario.

In assenza di una norma procedurale ad hoc, il rinvio è effettuato sulla base dell'articolo 234 TCE, oggi articolo 267 TFUE, e dell'articolo 3, 1. 204/58.

La Corte di giustizia non solo esige, per giurisprudenza consolidata, che la giurisdizione del rinvio chiarisca gli elementi di fatto e di diritto che fondano la domanda, ma invita anche il giudice interno, "se si ritiene in grado di farlo", ad "indicare succintamente il suo punto di vista sulla soluzione da dare alle questioni pregiudiziali sottoposte"²³⁶. Detto altrimenti, quel dubbio interpretativo che deriva dal difetto di chiarezza della norma comunitaria e che giustifica il rinvio viene, nell'ambito del giudizio astratto sulle leggi, declinato e formulato dalla Corte in termini di "non manifesta infondatezza", secondo il linguaggio ad essa più familiare.

Ne scaturisce una sorta di "giudizio incidentale astratto", che, da un certo punto di vista, potrebbe dirsi più vicino ad un procedimento di infrazione che ad un procedimento pregiudiziale, nel senso che Stato e Regioni, non potendo rivolgersi (in quanto a ciò non legittimati dall'articolo 226 TCE) direttamente alla Corte di giustizia per contestare i reciproci atti normativi in ipotesi lesivi del diritto comunitario, "passano" attraverso la Corte Costituzionale, chiedendo ad essa di effettuare il rinvio. Anche da questo punto di vista, dare seguito all'istanza (nei casi in cui ciò possa apparire non manifestamente infondato) può significare prevenire eventuali, future condanne dello Stato derivanti da procedimenti instaurati dalla Commissione o da altri Stati membri.

Certo è che la decisione di rivolgersi direttamente al supremo giudice comunitario ha rotto l'isolamento che la Corte Costituzionale si era auto-inflitta rispetto alle questioni comunitarie ed ha segnato un passo fondamentale nella costruzione di un'ulteriore forma di collaborazione tra le Corti nel quadro del sistema giurisdizionale comunitario. Chiuso l'inciso rappresentato dalle precedenti argomentazioni, tornando agli orientamenti che si sono avuti a partire dal 2008, volendo fare un passo indietro, si può aggiungere che la questione sollevata dalla Corte Costituzionale con l'ordinanza n. 103 è risultata, poi, fondata, dal momento che la Corte di giustizia, con la sentenza resa dalla Grande sezione il 17 novembre 2009 nella causa C-169/08, ha dichiarato, da un lato, che l'articolo 49 CE deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una norma tributaria di un'autorità regionale, come quella della Regione Sardegna, che istituisce

²³⁶ cfr. "Nota informativa" elaborata dalla CGCE e pubblicata sulla GUCE 2005/C 143/01

un'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone nonché delle unità da diporto che grava unicamente sulle persone fisiche e giuridiche aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, e, d'altro lato, che l'articolo 87, n. 1, CE deve essere interpretato nel senso che una normativa tributaria di un'autorità regionale che istituisce un'imposta sullo scalo che grava unicamente sulle persone fisiche e giuridiche aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale costituisce una misura di aiuto di Stato a favore delle imprese stabilite su questo stesso territorio.

7. L'atteggiamento ondivago dei giudici italiani

In ultimo risulta doveroso citare un ulteriore tappa evolutiva scandita nel momento in cui la Corte Costituzionale italiana con l'ordinanza n. 207 del 3 luglio 2013 propone il primo rinvio pregiudiziale nell'ambito di un giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale. Dopo il Tribunal Constitucional spagnolo²³⁷ e il *Conseil Constitutionnel* francese²³⁸, nel luglio 2013 è stata la Corte Costituzionale italiana a porre definitivamente fine (almeno in apparenza) all'iniziale atteggiamento di chiusura manifestato nei confronti del principale strumento di dialogo con la Corte di giustizia, il rinvio pregiudiziale. Invero, e a differenza del giudice costituzionale spagnolo e francese, nel caso della nostra Consulta non si è trattato di una 'prima volta' in assoluto²³⁹. La Corte Costituzionale ha tuttavia deciso di non procedere direttamente

²³⁷ Cfr. Corte di giustizia (Grande sezione), 26 febbraio 2013, causa C-399/11, Stefano Melloni c. Ministerio Fiscal, in Racc.

²³⁸ Cfr. la sent. della Corte di giustizia, 30 maggio 2013, causa C-168/13 PPU, Jeremy F. c. Premier ministre, in Racc.

²³⁹ Come abbiamo espressamente indicato nel corso di questa trattazione, dopo una prima fase in cui la Corte costituzionale aveva tout court escluso la possibilità di 'vestire' la qualifica di giurisdizione nazionale di cui all'articolo (ora) 267 TFUE (cfr. ordinanza 29 dicembre 1995 n. 536), con l'ordinanza 13 febbraio 2008, n. 103, era stato proposto un rinvio pregiudiziale nell'ambito di un procedimento di legittimità costituzionale in via principale. Con l'ordinanza n. 207 del 3 luglio 2013 la Corte costituzionale ha per la prima volta proposto un rinvio pregiudiziale nell'ambito di un ricorso di legittimità costituzionale in via incidentale, in tal modo abbattendo l'ultimo limite che la stessa sembrava voler salvaguardare nell'ordinanza del 2008. La questione giuridica al centro dell'ordinanza in argomento è l'asserita incompatibilità dell'articolo 4, commi 1 e 11, della legge 3 maggio 1999, n. 124 (Disposizioni urgenti in materia di personale scolastico) con la clausola 5, punto 1, dell'accordo-quadro CES, UNICE e CEEP sul lavoro a tempo determinato, allegato alla Direttiva 1999/70/CE (G.U. 1999 L 175, p. 43-48). Detta clausola recita che, "[p]er prevenire gli abusi derivanti dall'utilizzo di una successione di contratti o rapporti di lavoro a tempo determinato, gli Stati membri, previa consultazione delle parti sociali a norma delle leggi, dei contratti collettivi e della prassi nazionali, e/o le parti sociali stesse, dovranno introdurre, in assenza di norme equivalenti per la prevenzione degli abusi e in un modo che tenga conto delle esigenze di settori e/o categorie specifici di lavoratori, una o più misure relative a: a) ragioni obiettive per la giustificazione del rinnovo dei suddetti contratti o rapporti; b) la durata massima totale dei contratti o rapporti di lavoro a tempo determinato successivi; c) il numero dei rinnovi dei suddetti contratti o rapporti". La disposizione nei confronti della quale è proposto il giudizio di legittimità costituzionale disciplina il conferimento delle supplenze per la copertura dei posti vacanti dei docenti e del personale ATA, in particolare disponendo (al comma 1) che "[alla copertura] delle cattedre che risultino effettivamente disponibili e vacanti entro la data del 31 dicembre e che rimangono prevedibilmente tali per l'intero anno scolastico, qualora non sia possibile provvedere con il personale docente di ruolo delle dotazioni organiche provinciali o mediante l'utilizzazione del personale in soprannumero, e sempreché ai posti medesimi non sia stato già assegnato a qualsiasi titolo personale di ruolo, si provvede mediante il conferimento di supplenze annuali, in attesa dell'espletamento delle procedure concorsuali per l'assunzione di personale docente di ruolo".

alla valutazione della legittimità costituzionale della disposizione nazionale, scegliendo invece di sospendere il giudizio per proporre due questioni pregiudiziali sull'interpretazione della clausola 5, punto 1, dell'accordo quadro. Nel fare ciò, la Corte non ha tuttavia fornito alcuna motivazione specifica alla nuova situazione del rinvio effettuato nell'ambito di un giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale, limitandosi a ricordare che la stessa, nella citata ordinanza n. 103 del 2008, ha sollevato una questione pregiudiziale di interpretazione in un giudizio in via principale, per poi affermare "che deve ritenersi che essa abbia natura di 'giurisdizione nazionale' ai sensi dell'articolo 267, terzo comma, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea anche nei giudizi in via incidentale. Ora, nell'ordinanza del 2008 la Corte Costituzionale aveva ritenuto che essa, "pur nella sua peculiare posizione di supremo organo di garanzia costituzionale dell'ordinamento interno, costituisce una giurisdizione nazionale ai sensi dell'articolo 234, terzo paragrafo, del Trattato CE ora, articolo 267 TFUE e, in particolare, una giurisdizione di unica istanza, in quanto contro le sue decisioni, per il disposto dell'articolo 137, terzo comma, Cost., non è ammessa alcuna impugnazione: essa, pertanto, nei giudizi di legittimità costituzionale promossi in via principale è legittimata a proporre questione pregiudiziale davanti alla Corte di giustizia CE. Tanto suggerisce che, sebbene la Corte non lo presenti come tale, l'orientamento accolto dall'ordinanza del 2013 rappresenta un cambiamento di rotta piuttosto che un necessario corollario del ragionamento sviluppato nell'ordinanza del 2008, apparentemente incentrato sulla diversa struttura dei giudizi di legittimità costituzionale.

Il rinvio del 2013 si è avuto dopo un periodo di silenzio nell'ambito del quale non sono però mancati tentativi di rinvio non andati a buon fine, in fatti per quanto riguarda, innanzitutto, i giudizi in via principale, le parti costituite nel processo costituzionale hanno in più occasioni chiesto alla Corte di effettuare il rinvio, sentenze nn. 320 e 439 del 2008, sentenza n. 18 del 2009, sentenza n. 16 del 2010 e ordinanza n. 126 del 2010). In alcuni casi (sentenza 320 del 2008 e 18 de 2009), la Corte ha dichiarato

Secondo quanto esposto dai giudici rimettenti - i Tribunali di Roma e Lamezia Terme -, così disponendo il decreto ha l'effetto di "determinare una successione potenzialmente illimitata di contratti a tempo determinato, o comunque svincolata dall'indicazione di ragioni obiettive e/o dalla predeterminazione di una durata massima o di un certo numero di rinnovi". Inoltre, ad avviso degli stessi giudici il contrasto con la norma di diritto UE non potrebbe essere da loro risolto: non solo la strada della disapplicazione della norma nazionale contrastante risulta preclusa (la Corte di giustizia si è infatti già pronunciata nel senso della inidoneità della clausola 5, punto 1, dell'accordo quadro a produrre effetti diretti), ma secondo la valutazione effettuata dai due Tribunali anche il rimedio dell'interpretazione conforme sarebbe impraticabile. Pertanto, i giudici rimettenti si sono conformati al consolidato orientamento della Corte costituzionale secondo cui il contrasto tra una norma nazionale ed una norma di diritto UE non direttamente applicabile né produttiva di effetti diretti deve sfociare in una questione di legittimità costituzionale rispetto ai parametri degli artt. 11 e 117, primo comma, Cost., integrati e resi operativi dalla pertinente norma UE.

assorbiti i dubbi relativi al presunto contrasto della norma interna con l'articolo 117, comma 1, essendo le disposizioni impugnate dichiarate costituzionalmente illegittime per violazione di altri parametri costituzionali.

In altri casi (sentenza n. 320 del 2008 e ordinanza n. 126 del 2010) è stata la dichiarazione di cessazione della materia del contendere a rendere superfluo il rinvio. In altri casi ancora (sentenze nn. 439 del 2008 e 16 del 2010) la Corte ha respinto la richiesta di sollevamento della questione pregiudiziale in ragione dell'insussistenza del dubbio interpretativo prospettato dalla parte. Più in particolare, nella sentenza n. 439 del 2008 si legge che non essendovi dubbi sulla interpretazione della normativa comunitaria, il cui significato è chiaro sulla base della giurisprudenza della Corte di giustizia, ciò che residua è solo la questione di legittimità costituzionale della normativa provinciale per contrasto con i principi affermati in sede europea, fino alla conclusione per cui la norma impugnata deve essere dichiarata costituzionalmente illegittima per violazione delle norme comunitarie sulla tutela della concorrenza, come interpretate dalla Corte di giustizia CE, e, dunque, dell'articolo 8, comma 1, dello statuto speciale per il Trentino Alto-Adige e dell'articolo 117, primo comma, Cost.

Nella sentenza n. 16 del 2010, invece, la Corte contrariamente a quanto affermato dalla difesa regionale, la quale, non condividendo il principio affermato nella decisione n. 284 del 2009 della Corte medesima in riferimento ai Fondi comunitari in cui si era sostenuto che dai principi comunitari non fosse ricavabile la conseguenza di una inscindibilità assoluta ed a tutti gli effetti delle componenti aggregate del finanziamento, chiedeva il sollevamento della questione pregiudiziale non ha ravvisato gli estremi per investire la Corte di giustizia delle Comunità Europee, in quanto gli atti comunitari richiamati non presentano dubbi interpretativi. Si deve altresì segnalare che, a dispetto di quanto affermato dalla Corte nell'ordinanza 103 del 2008, la richiesta rivolta al giudice costituzionale affinché questi operasse il rinvio pregiudiziale è stata ribadita anche nel corso di alcuni giudizi in via incidentale. È quanto avvenuto, ad esempio, nelle ordinanze nn. 415 del 2008, 100 del 2009 e 53 del 2010, nonché nella sentenza n. 28 del 2010.

Nella prima di esse la Corte, dopo aver rilevato che la soluzione di una questione di compatibilità di una norma nazionale con le disposizioni di una direttiva che lo stesso rimettente considerava provviste di effetto diretto “investe la stessa applicabilità della norma denunciata e costituisce, perciò, un *prius* logico e giuridico rispetto all'incidente di costituzionalità”, ha confermato la propria consolidata giurisprudenza secondo cui nella sistemazione dei rapporti tra ordinamento interno e ordinamento comunitario “in virtù dell'articolo 11 della Costituzione, la normativa comunitaria dotata del requisito dell'immediata applicabilità entra e permane in vigore nel nostro sistema giuridico senza che i suoi effetti siano intaccati dalla legge nazionale”. Poiché, dunque, “spetta al giudice comune accertare se la fattispecie al suo esame ricada sotto il disposto di una disciplina comunitaria del tipo indicato e verificare, eventualmente con l'ausilio

della Corte di giustizia (articolo 234 del Trattato CE, oggi articolo 267 TFUE), la compatibilità delle norme nazionali, essendo ad esso preclusa l'applicazione di queste ultime qualora si convinca dell'esistenza di un conflitto, la questione deve essere dichiarata manifestamente inammissibile, poiché il sindacato dell'antinomia prospettata dal giudice a quo non compete a questa Corte". Se nell'ordinanza n. 100 del 2009 la Corte ha ribadito la priorità logico-giuridica della questione di compatibilità comunitaria rispetto alla questione di costituzionalità, nell'ordinanza n. 53 del 2010 la richiesta di rinvio pregiudiziale non viene esaminata per difetto di rilevanza della questione prospettata dal giudice a quo, mentre nella sentenza n. 28 del 2010 la Corte ha escluso il rinvio richiesto dall'Avvocatura dello Stato e dalla parte privata costituita in quanto esso "non è necessario quando il significato della norma comunitaria sia evidente, anche per essere stato chiarito dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, e si impone soltanto quando occorre risolvere un dubbio interpretativo (*ex plurimis*, Corte di giustizia, sentenza 27 marzo 1963, in causa C-28-30/62, *Da Costa*, Corte Costituzionale, ordinanza n. 103 del 2008)". Poiché nel caso di specie alle norme e dalla giurisprudenza comunitarie emergevano con chiarezza le nozioni di "rifiuto" e di "sottoprodotto", sulle quali non residuano margini di incertezza", "il parametro interposto, rispetto agli artt. 11 e 117, primo comma, Cost., poteva considerarsi sufficientemente definito nei suoi contenuti, ai fini del controllo di costituzionalità".

Solo un cenno, infine, al problema delle possibili interazioni tra controlimiti e rinvio pregiudiziale. Come noto, infatti, nel quadro dei rapporti tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario, questione assai delicata è quella della definizione del significato odierno della teoria dei "controlimiti", specie alla luce del fatto che si sta andando verso una tendenziale "europeizzazione" degli stessi e di "interiorizzazione" da parte della stessa Corte di giustizia, quasi si trattasse della linea di confine tra due ordinamenti ²⁴⁰.

È in questo quadro, allora, che ci si potrebbe chiedere quale possa avere il confronto diretto tra la Corte Costituzionale e la Corte di giustizia. L'apertura operata con

²⁴⁰ Cfr. Corte di giustizia, sentenza 12 giugno 2003, causa C-112/00, *Schmidberger*, sentenza 14 ottobre 2004, causa C-36/02, *Omega*, sentenza 14 febbraio 2008, causa C-244/06, *Dynamic Medien Vertriebs GmbH*, articolo 1-5 del fallito Trattato costituzionale, articolo 4.2, TUE versione consolidata risultante dal Trattato di Lisbona, secondo cui l'Unione rispetta l'uguaglianza degli Stati membri davanti ai trattati e la loro identità nazionale insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale, compreso il sistema delle autonomie locali e regionali. Rispetta le funzioni essenziali dello Stato, in particolare le funzioni di salvaguardia dell'integrità territoriale, di mantenimento dell'ordine pubblico e di tutela della sicurezza nazionale. In particolare, la sicurezza nazionale resta di esclusiva competenza di ciascuno Stato membro"; articolo 67, c. 1, Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, secondo cui l'Unione realizza uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia nel rispetto dei diritti fondamentali nonché dei diversi ordinamenti giuridici e delle diverse tradizioni giuridiche degli Stati membri", quanto al piano giurisprudenziale

l'ordinanza n. 103 del 2008, per quanto al momento limitata al caso del giudizio in via principale, induce cioè a domandarsi se, in presenza di circostanze particolari, non sia possibile ammettere che al rinvio pregiudiziale la Corte Costituzionale possa ricorrere anche nell'ambito di un giudizio in via incidentale, in deroga, per così dire, alla tradizionale e consolidata impostazione che vuole che a sollevare la questione dinanzi alla Corte di giustizia sia il giudice comune.

Tali particolari circostanze potrebbero essere rappresentate proprio dalla (presunta) esistenza di un controlimite che si ponga in conflitto con il diritto comunitario: in queste ipotesi, infatti, se è vero che potrebbe comunque essere direttamente il giudice comune ad effettuare il rinvio alla Corte di giustizia e a presentare ad essa l'ipotetico contrasto tra diritto comunitario e norme interne espressive di principi fondamentali, è vero anche che si potrebbe ritenere più opportuno che, trattandosi appunto di controlimiti, fosse la stessa Corte Costituzionale a pronunciarsi, fosse, cioè, essa a (decidere di) rappresentare alla Corte di Lussemburgo le ragioni che giustifichino l'eventuale *vulnus* alla uniforme applicazione del diritto comunitario nel territorio dell'Unione. *Vulnus* che, sia detto per inciso, lungi dal rappresentare una “sconfitta” dell'ordinamento comunitario, potrebbe costituire un'occasione di arricchimento e maturazione di esso.

CAPITOLO QUARTO

IL GIUDICE TRIBUTARIO E L'UNIONE EUROPEA

1. Il ruolo dell'interpretazione ed i suoi effetti vincolanti per i giudici nazionali

Il tema dei rapporti tra pronunce delle Corti europee e giudicati tributari nazionali può essere affrontato da diverse prospettive ed articolarsi in una pluralità di aspetti. È opportuno pertanto delimitare l'ambito entro cui detta indagine va ad inserirsi. Essa vuole scientemente evitare la restrizione dell'angolo visuale ad un particolare ordinamento nazionale, sebbene esso sia quello proprio dei destinatari principali della riflessione, gli studiosi del processo tributario italiano, e sebbene si scontri con la dimensione del problema oggetto dell'indagine, poiché esso si dovrebbe presentare in modo identico nei diversi paesi membri dell'Unione Europea.

Risulta di estremo interesse evidenziare il modo in cui il contribuente nazionale viene garantito sul piano comunitario, pur partendo dall'assunto che manca una competenza specifica dell'Unione Europea in materia processual-tributaria, con la conseguenza che ciascuno stato, applica la normativa, i procedimenti ed i modelli comunitari e per farlo si serve del giudice nazionale che assume la veste di immancabile referente comunitario, fino a diventare vero e proprio giudice europeo.

Anche se il Trattato di Lisbona chiarisce la ripartizione delle competenze tra l'Unione europea e gli Stati membri, distinguendo tra competenza esclusiva, concorrente e di sostegno, tale distinzione non può sopperire alla mancanza di una giustizia tributaria europea che possa garantire l'integrazione tra gli ordinamenti giuridici, in coerenza con la raggiunta integrazione economica²⁴¹.

²⁴¹ Il trattato di Lisbona chiarisce la ripartizione delle competenze tra l'Unione europea e gli Stati membri e lo fa introducendo per la prima volta nei trattati istitutivi, una classificazione precisa che distingue tre competenze principali: le competenze esclusive, le competenze concorrenti e le competenze 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. Il trattato sul funzionamento dell'UE (TFUE) stabilisce tre tipi di competenze e per ciascuno compila un elenco non esauriente dei settori interessati: le competenze esclusive (articolo 3 del TFUE): solo l'UE può legiferare e adottare atti vincolanti in questi settori, il ruolo degli Stati membri è quindi soltanto quello di dare applicazione a questi atti, a meno che l'Unione non li autorizzi ad adottare autonomamente taluni atti; le competenze concorrenti (articolo 4 del TFUE): l'UE e gli Stati membri possono adottare atti vincolanti in tali settori. Tuttavia gli Stati membri possono esercitare la loro competenza soltanto nella misura in cui l'UE non ha o ha deciso di non esercitare la propria; le competenze di sostegno (articolo 6 del TFUE): l'UE può solamente sostenere, coordinare o completare l'azione degli Stati membri. Cfr. BILANCIA P., *La nuova Europa dopo il trattato di Lisbona*, Giuffrè 2009, ma anche PIRIS JEAN-CLAUDE, *Il trattato di Lisbona*, Giuffrè 2013. L'Unione non dispone dunque di potere legislativo in questi settori e non può interferire nell'esercizio delle competenze riservate agli Stati membri.

Ai giudici tributari nazionali spetta, quindi, il compito di sostenere, nell'esercizio della loro funzione, il processo d'integrazione europea. Orbene, poiché ormai è consolidato il primato dell'ordinamento europeo rispetto a quello nazionale, è responsabilità dei giudici nazionali offrire le garanzie di una tutela nell'interesse dell'U.E. e non di un singolo Stato, responsabilità estesa soprattutto ai giudici tributari, la cui funzione giurisdizionale è stata pienamente riconosciuta dalla Corte di Giustizia ed ai quali spetta il compito di applicare il diritto europeo facendo valere il primato di questo rispetto a quello nazionale.

Rispetto ai fini per i quali l'Unione è sorta e che essa persegue, alcune norme più specifiche possono assumere l'aspetto di componenti ausiliarie, che integrano i principi per venir sempre meglio incontro ai fini che sono cambiati e si sono arricchiti nel corso di quasi sessant'anni di Unione europea.

I principi inizialmente nati per creare un mercato unico sono, generali e stabili ed incorporano valori di fondo, essenziali, in quel dato periodo storico, per la Comunità; e proprio quei valori appaiono governare direttamente o indirettamente tutta l'evoluzione del diritto tributario europeo: quella che si realizza per via di rinnovi formali operati dalle norme e quella che passa attraverso la trasformazione informale della costante produzione giuridica della Corte di giustizia e dei nuovi significati delle formule normative. Ora, sono questi principi stabili, ed in molti casi elaborati in via giurisprudenziale, che riguardano di massima i modi di interpretare il diritto tributario sia conseguentemente le modalità di applicazione nel contenzioso tributario, ovvero ciò che conferisce una unità sistematica al diritto dell'Unione all'interno di un singolo ordinamento preso nella sua realtà storica in permanente evoluzione.

Il ruolo dell'interpretazione ed i suoi effetti vincolanti in chiave eurounitaria determina la caratteristica di quel diritto tributario europeo che viene applicato dal giudice tributario europeo: a definire i tratti particolari il "volto" o, se si vuole, lo "spirito" del sistema dell'Unione ove il termine "sistema" si riferisce all'organica continuità che nell'attuale quadro storico lega, attorno all'operare del giudice tributario nazionale, masse complesse di componenti normative dell'Unione più o meno vivacemente

L'esercizio delle competenze dell'Unione è subordinato a tre principi fondamentali enunciati nell'articolo 5 del trattato sull'UE. La delimitazione delle competenze dell'UE facilita considerevolmente la buona applicazione di tali principi: il principio di attribuzione: l'Unione dispone soltanto delle competenze che le sono attribuite dai trattati; il principio di proporzionalità: l'esercizio delle competenze dell'UE si limita a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati; il principio di sussidiarietà: nel caso delle competenze concorrenti, l'UE può intervenire solamente se è in grado di agire in modo più efficace rispetto agli Stati membri; L'attuale ripartizione delle competenze tra l'UE e gli Stati membri non è fissa, ma la riduzione o l'ampliamento delle competenze dell'UE è un tema delicato che richiede l'accordo di tutti gli Stati membri e una revisione dei trattati. Per una lettura più approfondita si rimanda al sito ufficiale dell'Unione Europea, www.europa.eu/legislation/lisbon_treaty, ma cfr. anche quanto scritto in merito da D'ANDREA - PETRUCCI "Le liti con il fisco" Theorema 2000.

arricchitesi di nuove sfumature grazie all'elaborazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia.

Al fine di garantire i contribuenti nazionali mediante l'accesso alla giustizia, il processo tributario riconosce il diritto al ricorso²⁴² ma nell'esercizio della tutela giurisdizionale, i giudici devono comunque integrare l'ordinamento europeo in quello nazionale, facendo propri i principi e le norme di origine europea e dando luogo, di fatto, ad una giustizia europea che tenga conto delle competenze esclusive dell'Unione e che accetti il primato dell'ordinamento europeo nella competenza concorrente, sia nell'imposizione indiretta che in quella diretta.

Sull'ordinamento così integrato si sono costruiti i cd. pilastri che, legittimati dal Trattato di Maastricht e da quello di Amsterdam, hanno sollecitato una stretta collaborazione tra gli Stati della Comunità europea. Con il Trattato di Lisbona, tuttavia, sancito l'abbandono del sistema dei pilastri, viene affermato il ruolo ordinamentale della giustizia tributaria europea, della quale viene ampliata la portata. Anche la giustizia tributaria viene quindi coinvolta nella collaborazione tra Stati al fine di creare una giustizia eurounitaria fondata sull'applicazione del diritto europeo, ormai divenuto stabilmente ordinamento europeo²⁴³.

L'evoluzione di tale ordinamento anche in ambito tributario, fermo restando il ruolo incompiuto della funzione finanziaria, ha arricchito la funzione della fiscalità strumentale al mercato unico ed ha inoltre definito i diritti che hanno arricchito l'ordinamento europeo. La giustizia tributaria ora può avvalersi della piattaforma comune, in continua evoluzione, di diritti ed obblighi che vincolano gli stati membri dell'Unione e che costituiscono un patrimonio giuridico consolidato definito come *acquis communautaire*, sicchè, come è già avvenuto per l'integrazione economica che può ormai considerarsi piena, anche nel campo della giustizia tributaria, si è valorizzata in chiave europea l'eguaglianza del sacrificio finanziario, costituzionalmente garantita dai singoli ordinamenti nazionali.

Dunque malgrado la mancanza di una formale giurisdizione europea nel processo tributario, non può disconoscersi l'effettività di un ordinamento europeo in continua evoluzione, che trova attuazione ad opera del giudice tributario interno, che si avvale del retaggio e del proprio patrimonio giuridico, scaturente dalla giurisprudenza interna ma soprattutto comunitaria cui si affianca il riconoscimento dei diritti fondamentali e dei principi europei oltre che la successione dei Trattati, fra i quali di fondamentale importanza ha il Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

²⁴² Cfr. PISTOLESI, La Giustizia tributaria, il Mulino 2006.

²⁴³ Si esprime esaustivamente con dovizia di particolari in merito ai Trattati, con particolare riferimento al Trattato di Lisbona, BILANCIA P., La nuova Europa dopo il trattato di Lisbona, Giuffrè 2009, nello stesso senso merita inoltre una approfondita lettura l'autore PIRIS JEAN-CLAUDE, Il trattato di Lisbona edito da Giuffrè 2013.

Materia di competenza esclusiva della Comunità europea è la disciplina dei dazi doganali, che può considerarsi generale, sia per la struttura, per l'applicazione, le procedure ed i relativi atti e sia anche per la tutela. Ciò al fine di evitare che nei singoli stati membri dell'Unione Europea possano essere adottate, in mancanza di un processo, soluzioni diverse per la giurisdizione tributaria e per l'accesso al processo tributario. Così ad esempio il codice doganale prevede, infatti, all' articolo 243, il diritto al ricorso e cioè "il diritto di proporre ricorso contro le decisioni prese dall'autorità doganale, concernenti l'applicazione della normativa doganale nello Stato membro in cui la decisione è stata sollecitata"²⁴⁴.

E' evidente, *in subiecta materia*, il processo d'integrazione dell'ordinamento europeo in quello nazionale, con evidente supremazia del primo per la competenza esclusiva dell'Unione, sì che ciascuno Stato ha dovuto conformare alla disciplina europea non solo le modalità di svolgimento del processo tributario e le relative forme di accesso, ma anche le modalità di controllo, accertamento e riscossione.

Anche il processo tributario italiano, malgrado la tassatività degli atti cui è legato il ricorso tributario, ha dovuto uniformarsi al diritto europeo riconoscendo il diritto al ricorso avverso gli atti doganali, e ciò al fine di non ledere i contribuenti italiani, i quali, al pari degli altri cittadini europei, hanno il diritto, riconosciuto dall'ordinamento europeo, di ricorrere per tale materia innanzi al giudice nazionale. I giudici italiani, dunque, mediante l'interpretazione estensiva degli atti tassativamente elencati nell'articolo 19 del D.lgs. 546 del 1992, hanno riconosciuto effetti accertativi o di riscossione agli atti doganali, rispettando così il primato ordinamentale europeo. Tale interpretazione trova conforto nella risalente sentenza della Corte Costituzionale del 3 dicembre 1985, n. 313, di fatto precedente alla riforma, ma al contempo emblematica, la quale afferma che l'espressione "avviso di accertamento" non deve intendersi in senso letterale, bensì come riferibile a qualsiasi atto, conclusivo di un procedimento o di un sub-procedimento di accertamento e nell'articolo 113, comma 2 della Costituzione secondo il quale la "tutela giurisdizionale non può essere esclusa o limitata a particolari mezzi d'impugnazione o per determinate categorie di atti".

In Italia tuttavia la prevalenza dell'ordinamento europeo, a motivo della competenza esclusiva in materia doganale, è limitata all'impugnabilità degli atti autoritativi, per i quali soltanto vale la piena efficacia del diritto al ricorso, non essendo consentite forme anticipate di tutela giurisdizionale, prima della lesione collegata all'emanazione dell'atto autoritativo. Ma in tal modo potrebbe risentirne l'effettività della competenza esclusiva, nel senso che una limitata accessibilità alla tutela giurisdizionale potrebbe

²⁴⁴ Cfr. FERRAJOLI L., Il contenzioso doganale. Disciplina delle controversie amministrative e giurisdizionali in materia di dogane ed accise, Sistemi editoriali 2004, ma anche RIZZELLI P. - VILLANI M., L'autotutela nel contenzioso tributario, Maggioli 2013.

ostacolare la tempestiva e piena efficacia del diritto al ricorso imposto dall'ordinamento europeo. Il processo tributario italiano dovrebbe pertanto realizzare la tempestiva applicabilità delle norme europee che prescrivono il diritto al ricorso per i dazi doganali, ancor prima dell'eventuale lesione scaturente dall'atto autoritativo. Sarebbe dunque opportuna che venisse riconsiderata, in ambito nazionale, la ricorribilità in materia doganale, sì da rendere più ampio l'accesso al processo tributario.

Fin dal Trattato di Roma è nato l'impegno degli Stati ad una leale collaborazione con le istituzioni europee nei confronti dell'intero ordinamento e quindi, oltre che nel settore della competenza esclusiva in materia doganale, anche relativamente a tutte le materie di competenza concorrente, che incidono, nell'ambito del diritto tributario, o sul mercato interno, o sul rispetto delle libertà economiche per i regimi transfrontalieri. Dunque anche nei settori di competenza concorrente il diritto al ricorso viene riconosciuto, mediante un'applicazione generalizzata con progressiva estensione, in tutti i settori tributari coinvolti dall'ordinamento europeo, il cui patrimonio giuridico si è creato nel corso di decenni di applicazione e d'interpretazione.

La Corte, come è evidente, contribuisce ad obiettivi di omogeneizzazione anche esprimendo pareri sulle proposte di legislazione finanziaria in ambito comunitario e, inoltre, sull'operato dell'Unione Europea in materia di lotta antifrode.

Negli ultimi trent'anni la progressiva estensione dei poteri di bilancio del Parlamento europeo, contestuale alla crescita del ruolo dell'Unione Europea, ha richiesto un adeguato e simmetrico rafforzamento dell'attività giurisprudenziale ed oggi la Corte di Giustizia Europea è uno degli organi giudiziari supremi in Europa. È attiva al livello più alto della giurisprudenza e proprio per questo su di essa gravano delle alte aspettative specie nel momento in cui da essa si esige il massimo della qualità nelle sue pronunce.

Tuttavia non è facile riuscire ad inquadrarne il ruolo e le potenzialità se non partendo da una peculiare concezione della stessa Unione Europea.

Alla domanda "cosa è l'Unione Europea", infatti, qualunque operatore del diritto risulta per qualche istante esitante prima di trovare una risposta che riesca ad abbracciare con le categorie giuridiche di un singolo ordinamento quelle che sono le peculiarità e la ricchezza di quest'entità politica di carattere sovranazionale ed intergovernativo. Potremmo definire l'Unione Europea come un'istituzione complessa ed "in divenire" che sfugge a precise ed aprioristiche classificazioni redatte sulle base di parametri tradizionali. Ciò indubbiamente costituisce il suo valore aggiunto. Forse apparirà anticonvenzionale definire l'Unione Europea come un processo, però non vi è parola nella lingua italiana che possa meglio racchiuderne le caratteristiche²⁴⁵. Questo concetto è rafforzato dall'idea di un giudicato che non può fraporsi al divenire

²⁴⁵ H. KUTSCHER, Alcune tesi sui metodi di interpretazione del diritto comunitario dal punto di vista di un giudice, in Riv. dir. eur., 1976.

dell'ordinamento comunitario, ma che è esso stesso motore del cambiamento nel momento in cui il giudice tributario nazionale in veste di giudice europeo ne dà piena applicazione.

Tradizionale è l'idea del giudicato come definitiva manifestazione della volontà concreta della legge statale tributaria, così come le teorie che nel secolo XX hanno risolto l'intero ordinamento giuridico nella giurisdizione. Si ricordi in Germania il pensiero di Julius Binder²⁴⁶, in Italia quello di Alessandro Pekelis²⁴⁷ e di Salvatore Satta²⁴⁸ che formulando espressioni quali "l'unica realtà giuridica è il concreto", "il concreto si determina solo nel processo" scolpiscono indelebilmente la memoria storica del giurista tributario moderno.

Il sovrapporsi, a quello nazionale, dei piani di normatività internazionale e sovranazionale, affidati al controllo di corti giudiziarie soprattutto in materia tributaria, impone di inserire il giudicato fiscale nazionale in questa nuova dimensione, ma la tensione si compone entro linee che vengono dal passato e individuano una prospettiva anche per il futuro.

Come di recente il *Bundesverfassungsgericht* tedesco sottolinea, l'Unione Europea continua a trovarsi in una crisi di legittimità²⁴⁹ e l'autorità delle pronunce dell'Unione domina con strutture che nei singoli ordinamenti risultano essere ancora non ovvie, ed in particolare per i giudici tributari nazionali, nonostante, o forse anche a causa del fatto che, le molte innovazioni che la Corte ha incoraggiato attraverso gli anni per pervenire ad un processo di modificazione finalizzato all'omogeneizzazione, o quantomeno al ravvicinamento a livello dei principi, di modelli giuridici fiscali impositivi molto diversi tra loro.

Gli stati membri sono orientati verso una tendenziale cooperazione, quant'anche con qualche battuta di arresto.

Per evitare un conflitto seppur potenziale si dovrebbe pervenire ad uno spazio giuridico che si presenti unitario, anziché pluralista, coerente, anziché antinomico, completo, anziché insaturo²⁵⁰ per aversi piena uniformazione al livello dei principi in ambito tributario.

E' opinione comune, sia in dottrina che in giurisprudenza, che l'Ordinamento giuridico dell'Unione Europea presenti caratteristiche tali da distinguerlo sia dal diritto

²⁴⁶ Cfr. J. BINDER, *Prozess und Recht*, Leipzig, 1927.

²⁴⁷ Cfr. A. PEKELIS, *Il diritto come volontà costante*, Padova, 1930, p. 158 ss., p. 160.

²⁴⁸ Cfr. S. SATTA, *Commentario al codice di procedura civile*, I, Milano, 1959.

²⁴⁹ BverfG, 2 BvE 2/08, 30.6.2009. Per altre riflessioni cfr. DANIEL HALBERSTAM & CHRISTOPH MÖLLERS, *The German Constitutional Court says "Ja zu Deutschland!"*, (2009) 10 *German Law Journal*, pp. 1241-1258; CHRISTIAN TOMUSCHAT, *The Ruling of the German Constitutional Court on the Treaty of Lisbon*, (2009) 10 *German Law Journal*, pp. 1259-1261; CHRISTOPH SCHÖNBERGER, *Lisbon in Karlsruhe: Maastricht's Epigones at Sea*, (2009) 10 *German Law Journal*, pp. 1201-1218.

²⁵⁰ Cfr. G. ITZCOVICH, *Ordinamento giuridico, pluralismo giuridico, principi fondamentali. L'Europa e il suo diritto in tre concetti*, in *Dir. pubbl. comp. eur.*, 2009, pag. 50

internazionale che dal diritto statale²⁵¹, e nonostante il diritto comunitario si sia caratterizzato per la sua settorialità, la Corte di giustizia ha enucleato una serie di principi generali valti nel campo fiscale, desumendoli, a seconda dei casi, dai Trattati, dal diritto comunitario derivato e dagli ordinamenti degli Stati membri, per mezzo dei quali, il giudice tributario nazionale possa interpretare le disposizioni comunitarie, valutare la legittimità degli atti delle istituzioni, nonché sopperire alle lacune del diritto nazionale al fine di darne una lettura comunitaria.

Il giudice tributario nazionale, referente certo della Corte del Lussemburgo, ha così rimediato alla frammentarietà del diritto comunitario, in vista del conseguimento di quella “unione sempre più stretta tra i popoli dell'Europa”²⁵², tesa alla progressiva integrazione dei principi in ambito tributario, in senso monista, tra gli ordinamenti giuridici degli Stati membri e quello comunitario.

Seppure la Corte di Giustizia avesse affermato, in un primo tempo, che i principi ed i diritti fondamentali dovevano tutelarsi nell'ambito di ciascuno Stato membro, in quanto non afferenti alle finalità del diritto comunitario²⁵³, successivamente, li ha qualificati come “principi generali del diritto comunitario di cui la Corte garantisce l'osservanza”²⁵⁴ soprattutto grazie al ruolo svolto dal giudice tributario nazionale.

E' noto che i rapporti intercorrenti tra gli ordinamenti giuridici, nazionali e comunitario, hanno dato luogo allo scontro interpretativo soprattutto in materia tributaria tra le Corti costituzionali nazionali (tedesca, francese ed italiana) e la Corte di giustizia, la quale, nell'ottica dell'integrazione tra gli ordinamenti giuridici, ha affermato la preminenza delle norme comunitarie sulle norme interne degli Stati membri.²⁵⁵ Peraltro la teoria dei “controlimiti” potenzialmente avrebbe potuto far

²⁵¹ La CGE nella sentenza Van Gend&Loos ha affermato che il diritto comunitario è “un ordinamento giuridico di nuovo genere” che “indipendentemente dalle norme emanate dagli Stati membri, nello stesso modo in cui impone ai singoli degli obblighi, attribuisce loro dei diritti soggettivi”. A ciò ha fatto eco la dottrina, la quale ha segnalato che il sistema giuridico dell'Unione europea si specifica per l'interazione ed integrazione tra ordinamenti, quello europeo e quello degli Stati membri,

²⁵² Tale espressione è stata introdotta nel Trattato sull'Unione Europea sin dalla sua originaria formulazione adottata a Maastricht il 7 febbraio 1992, e successivamente mantenuta anche dopo le modifiche apportate dai Trattati di Amsterdam (del 2 ottobre 1997, entrato in vigore il 1° maggio 2001), Nizza (firmato il 26 febbraio 2001, entrato in vigore il 1° febbraio 2003), Atene (del 16 aprile 2003, entrato in vigore il 1° maggio 2004), e Lisbona (del 3 dicembre 2007, entrato in vigore il 1° dicembre 2009), sicché essa compare nel preambolo del vigente Trattato sull'Unione Europea, in GUUE del 9 maggio 2008, C-115/15.

²⁵³ Cfr Corte di Giustizia Europea caso Stork, C-1/58.

²⁵⁴ Cfr Corte di Giustizia Europea caso Stauder, C-29/69.

²⁵⁵ Cfr. sentenze Gend&Loos, 5 febbraio 1963, causa C-26/62, Costa, 15 luglio 1964, causa C-6/64; Simmenthal, 9 marzo 1978, causa C-106/77, e della successiva giurisprudenza sviluppatasi su tale filone interpretativo. A tale orientamento, monista, ha fatto da contraltare la c.d. tesi dualista o della separazione degli ordinamenti giuridici, propugnata da quasi tutte le Corti costituzionali degli Stati membri. Limitandoci all'esperienza italiana, la Corte Costituzionale, con le celeberrime sentenze n. 170/1984, n.113/1985, n.232/89 e n.168/1991, tutte in www.giurcost.org, si è riservata di verificare, attraverso il sindacato costituzionale di legittimità dei provvedimenti esecutivi del diritto comunitario,

ricadere la stessa materia dell'imposizione fiscale tra uno di essi, dal momento che il prelievo fiscale è espressione dello *ius imperii*, come infatti espresso nella pronuncia Ferrazzini c. Italia, la Corte ritiene che la materia fiscale fa ancora parte del nucleo duro delle prerogative della potestà pubblica, poiché la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività resta predominante. Tuttavia in un contesto europeo, com'è quello attuale, sempre più attento ai principi ed ai diritti fondamentali, la teoria dei controlimiti merita di essere riformulata.

Invero, in considerazione di un rapporto sempre più integrato tra Corti nazionali competenti per il contenzioso tributario e CGE, agevolato dal rinvio pregiudiziale ex articolo 267 TFUE (già articolo 234 TCE), che potrà essere esperito anche dalla Corte Costituzionale in materia fiscale, questo dialogo tra corti apprenderà tutela ai valori, siano essi diritti o un principi, considerati in chiave erounitaria.

Invero, il diritto dell'Unione Europea presenta la peculiarità di rivolgersi, al contempo, sia agli Stati membri che ai contribuenti europei; a questi ultimi, in particolare, è concessa una incisiva tutela delle situazioni giuridiche soggettive riconosciute e garantite dal diritto dell'Unione Europea, anche nei casi in cui la violazione derivi da atti e comportamenti degli Stati d'origine. Proprio al fine di garantire i cittadini da trattamenti difformi, da discriminazioni fiscali, in ottemperanza alle libertà di circolazione, la Corte di giustizia, fin dall'inizio della sua attività, ha enucleato una serie di principi generali del diritto comunitario (oggi, a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, diritto dell'Unione Europea²⁵⁶), per mezzo dei quali ha contribuito, più di ogni altra istituzione, a delineare i fondamentali aspetti dell'Ordinamento giuridico dell'Unione Europea. Nonostante i Trattati vigenti si riferiscano esplicitamente ai “principi generali comuni ai diritti degli Stati membri” solo in materia di responsabilità extracontrattuale (articolo 340 TFUE)²⁵⁷, in tema di tutela dei diritti fondamentali (articolo 6, del Trattato UE), gli art. 90 e seg. del Trattato CE, oggi 110 del TFUE, prevedono esplicitamente il principio di non discriminazione fiscale. Con riferimento alle imposte indirette, il legislatore

che gli atti comunitari, non contrastino con i principi fondamentali ed i diritti inviolabili garantiti dalla Costituzione, dando così la stura alla controversa teoria dei c.d. “controlimiti”.

²⁵⁶ Dopo il fallimento del progetto di “Costituzione europea”, in GUUE del 18 luglio 2003, C 169/1 ss., il Trattato di Lisbona, sottoscritto il 13 dicembre 2007 ed entrato in vigore il 1° dicembre 2009, ha ridisegnato il diritto dell'Unione Europea, eliminando la precedente struttura a tre pilastri, e rimodulandolo in base a due, diversi, Trattati (oltre al Trattato Euroatom): il Trattato sull'Unione Europea e il Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, entrambi pubblicati in GUUE del 9 maggio 2008, C 115, una Costituzione per l'Europa, Cfr. I. M. MARINO, The missed constitution: what the european citizen has lost, in Megatrend review, 2009, pag. 71 ss.

²⁵⁷ In linea con quanto già affermato dal previgente articolo 288 TCE (ex articolo 215, c.2, TCE), l'articolo 340 del TFUE dispone che “In materia di responsabilità extracontrattuale, l'Unione deve risarcire, conformemente ai principi generali comuni ai diritti degli Stati membri, i danni cagionati dalle sue istituzioni o dai suoi agenti nell'esercizio delle loro funzioni. In deroga al secondo comma, la Banca centrale europea deve risarcire, conformemente ai principi generali comuni ai diritti degli Stati membri, i danni cagionati da essa stessa e dai suoi agenti nell'esercizio delle loro funzioni”.

comunitario ha vietato agli Stati membri di mantenere o introdurre imposizioni interne discriminatorie o protezionistiche nei confronti dei prodotti provenienti dagli altri Stati dell'Unione Europea. Il divieto in questione riguarda sia i casi di discriminazione diretta sia quelli di discriminazione indiretta; quest'ultima può essere valutata procedendo a un giudizio di comparazione sull'incidenza effettiva del tributo, rispettivamente sul prodotto comunitario che si ritiene discriminato e su un prodotto nazionale, analogo e comparabile al primo. Per quanto riguarda le imposte dirette, invece, il principio è ricavato per via interpretativa, al fine di garantire ai contribuenti che si trovino nella medesima situazione un eguale trattamento fiscale. Secondo il Trattato, infatti, l'esercizio delle quattro libertà fondamentali non può essere assoggettato a trattamenti restrittivi e discriminatori che non siano giustificati da ragioni di ordine pubblico, di pubblica sicurezza e di protezione della salute. La Corte di giustizia, è andata oltre il dato normativo, interpretando il proprio ruolo di garante dell'uniforme interpretazione ed applicazione del Trattato e di qualsiasi regola di diritto ad esso afferente²⁵⁸, ivi compresa quella in materia fiscale. Ne ha autonomamente elaborato i principi generali estendendo tale metodo di rilevazione, anche in settori e materie diverse, conferendo ad essi una portata che esorbita da qualunque riferimento testuale. Ne consegue che i principi generali del diritto dell'Unione Europea sono essenzialmente opera della Corte del Lussemburgo, la quale li desume direttamente dai Trattati e dal diritto derivato, ovvero, se necessario, elevando a tale ruolo quelli considerati comuni agli ordinamenti giuridici degli Stati membri²⁵⁹. In altri termini, la Corte di giustizia, considerando ineludibile il suo ruolo istituzionale anche in presenza di lacune nella normazione europea, ha enucleato una serie di principi mediante i quali pervenire alla soluzione dei casi concreti sottoposti al suo giudizio. Ciò evidenzia, ulteriormente, la peculiarità dell'Unione Europea quale sistema giuridico insuscettibile di essere ricondotto a qualunque modello ordinamentale ed organizzazione internazionale²⁶⁰. Invero, mentre l'ordinamento

²⁵⁸ Cfr. articolo 19 TUE (già articolo 220 TCE), che è considerato "the most important provision of the founding Treaties", in quanto presuppone l'esistenza di un ordinamento giuridico e che pertanto, abilita la Corte di giustizia a ricercare i principi generali di esso. Nonostante la quasi identità della formulazione delle disposizioni sopra citate, l'una è attributiva della giurisdizione sia della Corte di giustizia che del Tribunale di primo grado, affermando che questi "assicurano, nell'ambito delle rispettive competenze, il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione del presente trattato" (articolo 220, c. 1, TCE); l'altro, segnala i motivi di ricorso su cui la Corte di giustizia è competente a pronunciarsi, tra le quali, "la violazione del presente trattato o di qualsiasi regola di diritto relativa alla sua applicazione" (articolo 230, c. 2, TCE).

²⁵⁹ Cfr. Corte di giustizia, sentenza del 5 marzo 1996, *Brasserie du Pêcheur e Factortame III*, cause riunite C-46/93 e C-48/93.

²⁶⁰ Come detto, la Corte di giustizia, a partire dalla sentenza *Van Gend & Loos*, da un lato ha affermato che il diritto comunitario "indipendentemente dalle norme emanate dagli Stati membri, nello stesso modo in cui impone ai singoli degli obblighi, attribuisce loro dei diritti soggettivi"; dall'altro, che il sistema giuridico dell'Unione europea è un ordinamento "composito", un *unicum*, non suscettibile di essere analizzato attraverso teorie e modelli già proposti.

internazionale è incompleto per definizione, la Corte di giustizia, investendosi del compito di individuare i principi generali del diritto dell'Unione Europea, ha ipotizzato che il sistema giuridico comunitario fosse intrinsecamente completo e/o completabile. Tale presupposto, tuttavia, non corrisponde all'ordinamento dell'Unione che, come già detto, è composto, essenzialmente, da atti normativi settoriali e di solito carenti di disposizioni di dettaglio, sicché il ricorso, da parte della Corte di giustizia, ai principi generali ha assunto proporzioni e ruolo non comparabili con quello che di solito essi ricoprono in qualunque altro ordinamento giuridico, sia statale che internazionale. Tramite la esplicazione ed applicazione dei vari principi, il giudice europeo delinea l'Unione Europea quale sistema giuridico unitario e coerente che va sempre più evolvendosi, anche in considerazione del progressivo ampliamento delle sue competenze non più limitate a quelle di natura economico-finanziaria, quale istituzione sovranazionale a fini, tendenzialmente, generali. Invero, la Corte di giustizia ha massicciamente impiegato i principi generali non solo in funzione integrativa (*analogia iuris*) ed ermeneutica (*analogia legis*) del diritto dell'Unione, ma anche quale metodo per rilevare, dalle esperienze costituzionali comuni degli Stati membri, i diritti fondamentali degli individui a cui apprestare tutela, nonché i tratti fondamentali del sistema giuridico europeo, pervenendo a definire i parametri in base ai quali fondare un giudizio di legittimità che interessa sia gli atti delle istituzioni europee, che quelli, amministrativi o normativi, degli Stati membri.

Il diritto tributario è, senza dubbio, il settore dell'ordinamento che più di ogni altro si organizza per principi, i quali sono frequentemente invocati ed ai quali si riconosce un valore qualificatorio immediato e che trovano piena attuazione ad opera del giudice tributario nazionale in funzione di giudice europeo.

E' indubbia altresì la crescente importanza rivestita in tale ambito dal concetto del primato del diritto comunitario, il quale proprio in materia di giustizia tributaria ha aperto numerose faglie, le quali sono sottoposte a numerose sollecitazioni, costituite dalle stesse decisioni sovranazionali, che spesso si caratterizzano per soluzioni applicative dirimenti alle quali il giudice nazionale deve dare spazio in seno al contenzioso fiscale.

Ci si domanda a questo punto, alla luce delle ricadute pregnanti nei singoli ordinamenti, come possa essere ignorato il ruolo del giudice tributario in veste di giudice comunitario, ed il suo ruolo sulla fiscalità interna, quant'anche la fiscalità diretta rappresenti un campo che soggiace alla sovranità degli Stati membri.

Non va certo dimenticato che ogni decisione riguardo la fiscalità deve essere presa all'unanimità dei membri del Consiglio e che è di conseguenza difficile ottenere un

consenso unanime e dal quale prendere le mosse per armonizzare le legislazioni fiscali a livello europeo²⁶¹.

Tuttavia oggi, un ruolo pregnante che avvince gli stati, e che si innesta in questo contesto, è rappresentato dalla forza del ruolo del giudice del contenzioso tributario attraverso le decisioni che rende, giocando un ruolo importante per coordinare le regole fiscali a livello europeo.

Per quanto concerne in particolare l'armonizzazione fiscale europea possiamo affermare che mentre la fiscalità indiretta, con particolare riferimento alle operazioni puntuali come l'IVA sugli acquisti, è armonizzata largamente a livello europeo, i passi avanti sono molto più limitati in materia di fiscalità diretta, specie nella materia dei redditi ed imposizione che grava sui contribuenti.

Difatti, avuto riguardo all'obiettivo del mercato unico, che si atteggia come mercato interno, il cui fine è di assicurare la libera circolazione delle merci, dei servizi e dei capitali in seno all'unione, gli Stati membri hanno optato di scegliere per l'armonizzazione delle loro fiscalità indirette. Questa è sempre meglio definita, come manifestano le diverse direttive IVA che si sono succedute nel corso degli anni, da ultimo la Direttiva 2006/112/CE.

La fiscalità diretta, di contro, ha conosciuto solo scarse norme. Unici dati normativi sono rappresentati da alcune direttive concernenti punti precisi, come le fusioni o la distribuzione di dividendi, le uniche adottate dagli Stati membri fino a questo momento.

Se da un lato l'obiettivo del mercato unico è basato in modo precipuo ed essenziale sul fatto che gli Stati membri rinuncino alla propria sovranità in materia di fiscalità indiretta, ciò è stato nettamente differente per la fiscalità diretta. Tuttavia questo non deve far pensare che la materia della fiscalità diretta sia immune dall'essere incisa in maniera profonda da aspetti di comunitarizzazione, dal momento che se guardiamo alla mera struttura processuale e procedimentale, con particolare riferimento agli strumenti adottati e di cui gli Stati si sono dotati, è possibile riscontrare un evidente avvicinamento. La *vis attractiva* è pregnante, evidente e non facilmente vincibile.

Principi fondanti quali quelli di equivalenza e di effettività sono inoltre stati assoggettati ad una graduazione pretoria nella tutela delle situazioni soggettive di rilievo europeo a seconda delle preoccupazioni finanziarie. Risultano purtroppo poco condivisibili quegli orientamenti giurisprudenziali che nelle controversie di rimborso si limitano ad assicurare lo standard di tutela minimale, ancorato al principio di equivalenza, mentre nelle controversie in tema di abuso del diritto, recupero degli aiuti di Stato ed effetti dei condoni, si spingono a promuovere il principio di effettività.

²⁶¹ Questa constatazione è legata al modo di funzionamento del Consiglio. Difatti, l'articolo 115 del Trattato sul Funzionamento dell'unione europea, ex articolo 94 del Trattato di Roma, dispone che le decisioni in materia di fiscalità devono essere prese all'unanimità dei membri.

Risulta evidente che gli effetti dell'integrazione giuridica europea sono palesi e significativi. Basti pensare all'introduzione del principio del giusto processo di cui all'articolo 111 della Costituzione ed al consequenziale superamento della "specialità" del processo tributario invocata frequentemente per giustificare anomalie processuali, limitazioni ai poteri dei giudici, inadeguati livelli di tutela ecc. Il principio del giusto processo ha aperto interessanti prospettive per la piena maturazione della giurisdizione tributaria, per il ridimensionamento dell'interesse fiscale rispetto alle garanzie del contribuente, per il riesame in chiave critica di alcuni controversi istituti e meccanismi del processo tributario sbilanciati a favore del Fisco, per una rilettura dell'istruttoria alla luce del principio di parità delle armi ecc. In tale contesto assume particolare pregnanza il principio di effettività, di derivazione europea, posto al centro delle garanzie salvaguardate a livello eurounitario, ma ormai diffusosi nella cultura giuridica italiana. Così come del resto il continuo accrescimento delle competenze dell'ordinamento della Comunità-Unione europea, sotto questi diversi aspetti postula, di pari passo, sia l'ampliamento del *corpus* normativo necessario per svolgere le funzioni, che il proliferare di organismi, i quali, tramite inedite forme di cooperazione ed organizzazione amministrativa multi-livello, procedono all'attuazione ed esecuzione del diritto dell'Unione, in modo capillare, in tutti gli Stati membri²⁶². Si comprende, pertanto, perché la dottrina ha definito la Comunità europea (oggi, Unione europea) quale comunità di diritto amministrativo. Le politiche dell'Unione si concretizzano essenzialmente tramite le pubbliche amministrazioni, nazionali ed europee, che si integrano sia in senso organizzativo, procedimentale, ma soprattutto giurisprudenziale²⁶³.

Il diritto tributario è, pertanto, come molte altre branche dell'ordinamento di ogni Stato membro, maggiormente oggetto non solo delle normative di origine europea ma, altresì, dei principi generali enucleati dalla Corte di giustizia, i quali ne rimodellano ogni suo ambito, incidendo sull'organizzazione e sull'azione delle pubbliche amministrazioni nonché sulla tutela processuale delle situazioni giuridiche soggettive²⁶⁴, anche nel singolo processo tributario interno.

Il c.d. "diritto tributario europeo" è, pertanto, il complesso della normazione, primaria e secondaria di matrice nazionale ed europea, afferente da un lato l'attività

²⁶² Per quanto concerne i profili dell'organizzazione amministrativa europea, accanto alla Commissione che, nel corso del tempo, ha assunto una struttura sempre più complessa e sofisticata, sono sorte diverse strutture amministrative (i comitati amministrativi, le agenzie, le autorità indipendenti ecc.) che si integrano con le amministrazioni nazionali, mediante molteplici modelli organizzativi: coamministrazione, compartecipazione, amministrazione diretta, amministrazione a "rete" ecc. Tra le molte pubblicazioni di recente dedicate al tema, cfr. anche per gli ulteriori riferimenti bibliografici ivi indicati, *Le figure organizzative*, in *Diritto amministrativo europeo*, a cura di G. DELLA CANANEA, Milano, 2008, 57 ss.

²⁶³ Cfr. J. SCHWARZE, *European administrative law*, revised 1st edition, London, 2006

²⁶⁴ Cfr. M. A. SANDULLI, *I principi costituzionali e comunitari in materia di giurisdizione amministrativa*, in *federalismi.it*, n.17, 2009.

dell'amministrazione finanziaria, dall'altro i principi elaborati dal giudice europeo mediante il metodo della "comparazione selettiva"²⁶⁵, cui si aggiunge come imprescindibile corollario il risvolto processuale in sede di contenzioso tributario. Tale diritto regola alcuni aspetti dell'esercizio della potestà tributaria dei singoli stati. Tuttavia, i principi che man mano vengono elaborati, non si limitano a guidare l'esegesi e l'integrazione delle disposizioni europee, dando, conseguentemente, coerenza ed organicità a tale ramo del diritto dell'Unione europea, ma sono forieri di generare ulteriori esiti anche per i sistemi giuridici nazionali ed in particolar modo per il diritto processual-tributario. Innanzitutto, l'impatto dei principi generali dell'Unione europea sui diritti degli Stati membri è causa del fenomeno di c.d. "europeizzazione" dei diritti tributari nazionali, con rigorosi distinguo a seconda dei singoli ambiti. L'innesto dei principi generali dell'Unione europea in tutti gli ordinamenti degli Stati membri, a prescindere se questi siano riconducibili a sistemi di *common law* o a *civil law* ovvero se il principio si il frutto di una ibridazione tra i due sistemi, presenta dei tratti del tutto originali ed innegabile, di fronte ai quali non si può disconoscere il ruolo del giudice tributario come giudice europeo.

Il diritto tributario degli Stati membri è il campo in cui maggiormente si sono verificati trapianti di principi a volte estranei alle rispettive tradizioni giuridiche²⁶⁶, sicché, le originarie peculiarità dei sistemi nazionali tendono a mitigarsi e gradualmente a "sbiadire", in ragione dell'identità di principi a cui i giudici, le amministrazioni e gli interpreti devono ottemperare, nell'ambito delle rispettive funzioni. La tendenza all'uniformità si registra, pertanto, proprio in quel ramo dell'ordinamento interno, il processo tributario, che, a causa delle sue peculiarità, inequivocabilmente legate all'evoluzione storica e costituzionale di ciascuno Stato, si considerava immune dall'essere assoggettato a principi provenienti da fonti extra-nazionali²⁶⁷.

²⁶⁵ Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, 2010, ma in proposito cfr. anche B.J.M. TERRA, E P.J. WATTEL, *European Tax Law*, 2008.

²⁶⁶ E' il caso del principio di proporzionalità per gli ordinamenti inglese ed italiano, cfr. supra.

²⁶⁷ Storicamente la giurisdizione in materia di controversie tributarie in Italia è affidata ad un giudice speciale che ebbe inizialmente una funzione in prevalenza amministrativa: le Commissioni Tributarie. Esse furono istituite con la L. 14 luglio 1864, n. 1830 e si occupavano dell'accertamento dei redditi ai fini dell'imposta di ricchezza mobile. Con la L. 20 marzo 1865, n. 2248, il Legislatore, abrogando il contenzioso amministrativo, attribuì alla giurisdizione ordinaria tutte le controversie tra Stato e privati tra cui (implicitamente) anche quelle in materia di imposte dirette precedentemente rientranti nella cognizione accertativa delle Commissioni Tributarie. Con l'entrata in vigore, nel 1877, del Testo Unico sulle imposte dirette, alle Commissioni Tributarie venne attribuita la cognizione di tutte le controversie rientranti in tale materia. Tale attribuzione fu dettata da esigenze di economia processuale tese a ridurre i carichi di lavoro della giustizia ordinaria. In tale fase, pur essendo stata intrapresa la scelta di giurisdizionalizzare le Commissioni Tributarie, le stesse continuavano a configurarsi come organi burocratici di tipo amministrativo. L'entrata in vigore della Costituzione del 1948, evidenziò ulteriormente la fragilità del sistema stante il divieto, previsto dall'articolo 102, di istituire nuovi giudici speciali. L'esigenza di riformare il contenzioso tributario in maniera compatibile ai dettami della Costituzione, portò il Legislatore ad occuparsi del problema solo negli anni settanta. In sede di emanazione della legge delega per la riforma tributaria (L. n. 825/1971), venne infatti conferito al

L'elaborazione e la circolazione dei principi generali dell'Unione europea evidenziano la vicendevole influenza fra i diritti nazionali e il diritto europeo²⁶⁸, nonché la centralità che, per tal via, ha assunto la giurisprudenza della Corte di giustizia per l'evoluzione dei diritti amministrativi, interni ed europei: ciascuno di essi, infatti, si arricchisce delle soluzioni giuridiche plasmate dall'incessante opera del giudice europeo che saranno attuate in tutto il territorio dell'Unione, dalle amministrazioni fiscali e dai tribunali nazionali, rispettivamente organizzati in base a modelli reticolari. Invero, la funzione nomofilattica della Corte di giustizia, anche se formalmente riferita alle norme comunitarie, finisce col riguardare tutto il processo interpretativo del diritto affidato ai giudici nazionali, consentendo alla Corte stessa di far penetrare negli ordinamenti degli Stati membri e di imporli all'applicazione degli operatori nazionali numerosi principi, sostanziali e processuali, configurati come principi generali comuni²⁶⁹. La preoccupazione della Corte di giustizia di risolvere il caso sottoposto nella maniera più idonea a garantire lo sviluppo del diritto dell'Unione europea²⁷⁰, ha indotto i giudici del Lussemburgo ad elaborare i principi generali utili alle questioni tributarie, traendoli non solo dalle discipline pubblicistiche degli Stati membri, ma anche da altri settori dell'ordinamento e, segnatamente, dal diritto privato. A tal uopo, è appena il caso di ricordare, tra i principi elaborati nell'ordinamento comunitario, quello di responsabilità per danni cagionati al privato dall'attività amministrativa ed il principio di legittimo affidamento²⁷¹: essi, indubbiamente richiamano concetti ed

Governo il compito di procedere ad una revisione delle Commissioni Tributarie. Tale prima riforma si rivelò, tuttavia, poco incisiva, in quanto le Commissioni risultavano ancora organi di contenzioso troppo legati all'Amministrazione Finanziaria.

²⁶⁸ Cfr. J. SCHWARZE, I principi dello Stato di diritto per l'azione amministrativa nella "vecchia" e nella "nuova" Unione europea, cit., pag. 1287

²⁶⁹ Cfr. ANSALDI A., cit.

²⁷⁰ Cfr. supra

²⁷¹ Il principio di legittimo affidamento tutela l'interesse del cittadino nell'ambito dei procedimenti di secondo grado. Similmente a quanto si verifica nei rapporti contrattuali di diritto privato, per i quali vigono le clausole generali di correttezza e buona fede, il principio di legittimo affidamento pone in capo all'amministrazione gli obblighi di clare loqui e clare agere (cfr. Corte di giustizia, sentenza del 27 febbraio 2003, C-327/00), sicché "la revoca per illegittimità di una decisione la quale ha attribuito diritti soggettivi o concesso vantaggi, anche se in determinati casi non può avere effetto ex tunc a cagione dei diritti quesiti, ha sempre effetto ex nunc permettendosi "entro un termine ragionevole e se l'istituzione da cui proviene tiene adeguatamente conto della misura in cui il destinatario dell'atto ha potuto eventualmente fare affidamento sulla legittimità dello stesso"; conseguentemente, l'atto sia pure illegittimo non potrà essere revocato dall'amministrazione (cfr., *ex multis*, Corte di giustizia, sentenze C-15/60; C-14/81; C-15/85; C-90/95), ovvero la legittimità dell'azione amministrativa recede innanzi al principio di legittimo affidamento del privato, volto a garantire la certezza del diritto e la stabilità dei rapporti giuridici. È stato osservato che il Legislatore italiano si sia implicitamente riferito proprio al principio comunitario di legittimo affidamento, allorché ha modificato, con l'articolo 14, co. 1, legge 11 febbraio 2005, n. 15, gli istituti della revoca del provvedimento (articolo 21 quinquies, legge n. 241/1990 e s.m.i.) e dell'annullamento d'ufficio (articolo 21 nonies, legge n. 241/1990 e s.m.i.), Per la verità deve riconoscersi che nella specifica legge 241 del 1990, continua a persistere l'articolo 13 che prevede l'esclusione della materia tributaria dall'applicazione delle norme contenute nel capo 2 della Legge 241 del 1990, però non si tratta di considerazione conclusiva se solo si

istituti propri del diritto civile o, quanto meno, sono tesi a riequilibrare il rapporto amministrazione-contribuente in termini di pariordinazione, riducendo, almeno tendenzialmente, i momenti autoritativi e la “specialità” dei diritti tributari nazionali. Può, pertanto, notarsi che i trapianti di principi si verificano non soltanto fra i diritti nazionali e il diritto europeo, ma anche fra le varie discipline giuridiche, sicché il processo di ibridazione in atto definisce il diritto tributario europeo quale commistione dei principi di diritto pubblico, di diritto comunitario e di alcuni aspetti del diritto privato²⁷², ulteriore segnale che la tradizionale distinzione tra discipline pubblicistiche e privatistiche in determinati frangenti ben delimitati, tende sempre più ad opacizzarsi²⁷³.

In secondo luogo, la formulazione di comuni standards se, da un lato, induce ad un’applicazione uniforme del diritto dell’Unione in tutti gli Stati membri, dall’altro rappresenta il più importante fattore di evoluzione dei diritti tributari interni. In particolare, il diritto tributario italiano, come in genere quello di altri ordinamenti continentali²⁷⁴, si è formato, a fronte di un insieme di norme, essenzialmente in base ad

considera che l’esclusione espressa attiene alle specifiche norme in materia di partecipazione previste analiticamente dalla legge 241 del 1990 e non attiene al più generale principio del contraddittorio; né, ovviamente, può valere per l’applicazione di quelle disposizioni della 241 del 1990 la cui applicazione non è esclusa espressamente, dovendo queste norme trovare applicazione anche all’agire dell’amministrazione finanziaria. Cfr. DEL FEDERICO, La rilevanza della legge sull’azione amministrativa in materia tributaria e l’invalidità degli atti impositivi, in Riv. Dir. Trib. 2010, 06, 729; MASSERA i principi generali, in AA.VV., in trattato di diritto amministrativo europeo, diretto da CHITI M. e GRECO G, Giuffrè 1997.

²⁷² Si pensi a titolo esemplificativo alle nozioni di impresa, imprenditore, o di stabile organizzazione che oscillano tra nozioni civilistiche, nozioni tributarie e nozioni di derivazione comunitaria.

²⁷³ Cfr. M.P. CHITI, Mutazioni nel diritto pubblico nello spazio giuridico europeo, Bologna, 2003, pag. 33.

²⁷⁴ A tal uopo, si ricordi il ruolo del Conseil d’Etat per lo sviluppo del diritto tributario francese, prototipo dei modelli giuridici a droit administratif. Invero per le controversie tra pubblica amministrazione e contribuenti, la funzione giurisdizionale è attribuita alla compagine amministrativa; quest’ultima ebbe modo di introdurre e sviluppare i “principi generali di diritto, con un’attività, quindi, essenzialmente creativa, che compensava “la carenza di norme generali tipica del droit fiscal” : “Le droit fiscal peut être défini comme étant la branche du droit recouvrant l’ensemble des règles de droit relatives aux impôts. Elle désigne aussi la participation des sujets de droit (personnes physiques, personnes morales) à l’organisation financière de l’État et à l’expression de sa politique économique et sociale. On pourrait laisser penser, de prime abord, que le droit fiscal est une matière unitaire : l’ensemble des dispositions fiscales forme un corps unique, un corpus juris fiscalis constitué de divers éléments formant entre eux un ensemble unique. La réalité est très différente et, si on se penche sur les dispositions fiscales aujourd’hui en vigueur, on remarque que le droit fiscal est composé de diverses branches”. Come ha inoltre riassunto Patrick DIBOUT, “à l’heure actuelle, la construction d’une fiscalité communautaire se fait davantage à Luxembourg qu’à Bruxelles . En se prononçant sur la pertinence des mesures fiscales nationales et sur leur conformité au droit communautaire, le juge s’est introduit dans le droit interne des États membres “ in la fiscalité à l’épreuve de la liberté de circulation des capitaux, Droit fiscal 2000, n. 42, pp. 1365-1372;

un complesso di principi che dottrina e giurisprudenza hanno elaborato e ridotto a unità di sistema, in un dialogo ininterrotto durato oltre centocinquanta anni²⁷⁵.

Il diritto tributario senza dubbio si caratterizza per l'ampia portata dei principi che in esso trovano attuazione e che per altro risultano essere frequentemente invocati ed ai quali si riconosce valore qualificatorio. I principi stessi vincolano l'agire del giudice nel processo tributario da un lato, e la pubblica amministrazione dall'altro ed, assieme alla legge, costituiscono uno zoccolo duro di garanzie in grado di tutelare al contempo sia l'interesse fiscale che i diritti del contribuente²⁷⁶.

Una ulteriore puntualizzazione deve essere dedicata alla armonizzazione negativa operata dal giudice comunitario. Egli gioca un ruolo indiretto ma foriero di profonde conseguenze, in materia di fiscalità. Difatti, quando il giudice della Corte di Giustizia stabilisce il carattere discriminatorio di un dispositivo fiscale, condanna lo stato colpevole e l'incoraggia a modificare la sua legislazione.

L'azione della Commissione va nello stesso senso quando, in seguito ad una sentenza resa dalla Corte di Giustizia, invia un parere a certi Stati membri affinché le loro

²⁷⁵ Cfr. N. D'AMATI, Sistema istituzionale del diritto tributario, ove l'autore illustra in modo sistematico le norme, le istituzioni e le figure giuridiche che formano il diritto tributario, seguendone il percorso dalla riforma degli anni settanta, a carattere rigidamente personalistico che ha avuto il compimento con il testo unico delle imposte sui redditi del 1986, alla discontinuità della riscrittura del 2003, con aspetti di realtà, che prefigurano nuovi e più complessi assetti impositivi, integrati dalle modifiche apportate con le ultime leggi finanziarie, soprattutto in materia di riscossione, processo e sanzioni

²⁷⁶ Solo a seguito del riconoscimento della giurisdizionalità delle Commissioni Tributarie fu possibile recepire alcuni dei principi cardine di ogni tipo di processo, che, invece, erano fino ad allora esclusi dal processo tributario, quali, a mero titolo di esempio, la ripartizione dell'onere della prova tra le parti in giudizio e l'applicazione del principio del contraddittorio. Tali concetti hanno finalmente trasformato il processo tributario in un processo vero e proprio, concorrendo anche ad affermare una specifica (e scientifica) cultura del diritto processuale tributario. Ma questo è stato il frutto di una lenta conquista, ancora oggi in corso di evoluzione. Se è vero del resto che l'interesse fiscale merita una tutela di particolare rilievo, essendo il dovere tributario un dovere inderogabile di solidarietà (cfr. articolo 2 della Costituzione), a cui sono tutti tenuti, sia pure non oltre la misura della capacità contributiva (cfr. articolo 53 della Costituzione), è anche vero che ciò non può giustificare deroghe al diritto processuale comune, solo perché, magari, "la materia tributaria, per la sua particolarità e per il rilievo che ha nella Costituzione l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi, giustifica discipline differenziate" (cfr. Corte Cost., 23 luglio 1987, n. 283). La tutela costituzionale dell'interesse fiscale, pur certo rilevante non dovrebbe comportare attenuazioni del diritto di difesa, a sua volta tutelato dall'articolo 24 della Costituzione e delle regole del giusto processo, oggi tutelate dall'articolo 111 della Costituzione. La legge di delega per la riforma tributaria, n. 825 del 1971, all'articolo 10, n. 14, prevede a tal proposito che il meccanismo di composizione delle Commissioni Tributarie fosse cambiato, al fine appunto di garantire l'applicazione imparziale della legge, nonché l'autonomia e l'indipendenza del giudice tributario. Solo con la riforma del 1992, poi, gli artt. 1 e 2 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dissipando ogni residuo dubbio in ordine alla natura giurisdizionale dei componenti delle Commissioni Tributarie (e quindi in ordine alla necessità della sussistenza dei relativi caratteri di imparzialità ed indipendenza), parlano di vera e propria "giurisdizione tributaria". Nella costruzione di un vero e proprio processo tributario la direttiva di base fu dunque quella dell'"adeguamento" del contenzioso tributario alla disciplina del processo civile e del rinvio "residuale" alle sue regole. Numerosi sono stati quindi i passi avanti rispetto a quando il processo tributario era considerato un mero contenzioso amministrativo.

legislazioni siano messe in grado di essere pienamente conformi rispetto al diritto comunitario. Così, per quanto concerne il controllo del rispetto delle libertà fondamentali, il giudice arriva a creare diritto, seppure indirettamente, in materia di fiscalità diretta. In questo frangente si parla di armonizzazione negativa.

L'esempio sorprendente dell'intromissione del giudice comunitario nella legislazione nazionale della giurisprudenza è rappresentato dalla giurisprudenza nella Causa Papillon.

Nella nota sentenza del 27 novembre 2008²⁷⁷, infatti, la Corte di Giustizia ha condannato il regime francese del consolidato fiscale (*intégration fiscale*) in ragione del fatto che non consente di far beneficiare le società stabilite in Francia, il cui capitale è detenuto da imprese dell'unione europea; questo regime viola dunque la libertà di stabilimento.

Il Legislatore francese ha preso necessariamente in considerazione la posizione del giudice comunitario e, nella legge delle finanze di rettifica per l'anno 2009, ha modificato il regime del consolidato fiscale allargando il perimetro nella nozione ai fini fiscali di "gruppo" anche alle sotto-filiali francesi detenute tramite società stabilite in seno all'unione europea.

Si ha qui un esempio sorprendente dell'intromissione del giudice comunitario nella legislazione nazionale.

Parrebbe trattarsi di interventi a "farfalla" che non attuano in modo sistematico delle modifiche sulla fiscalità diretta, ma che piuttosto investono singoli aspetti che sono stati argomento di pronunce il cui oggetto era stato sottoposto all'attenzione della Corte di Giustizia.

Per quanto concerne le Prospettive evolutive, la creazione di una fiscalità comunitaria risiede in una operazione estemporanea, nell'ambito della quale il diritto dell'unione si crea in Lussemburgo oltre che a Bruxelles, specie nella materia della fiscalità, e soprattutto in materia di circolazione dei capitali. Pronunciandosi sulla pertinenza delle

²⁷⁷ Cfr. sentenza della Corte di Giustizia del 27 novembre 2008, C-418/07, in Racc., Corte di Giustizia con sentenza 28 novembre 2008, C-418/07 (Società Papillon). In quell'occasione i giudici lussemburghesi si erano espressi positivamente sulla compatibilità, con le libertà comunitarie, di un consolidato fiscale effettuato tra una società madre e una società residente, indirettamente controllata per tramite di un soggetto giuridico straniero. La Corte aveva già riconosciuto che la necessità di preservare la coerenza di un regime fiscale può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà di circolazione garantite dal Trattato (sentenze del 28 gennaio 1992, Bachmann, C-204/90, Racc. pag. I-249, punto 28; del 7 settembre 2004, Manninen, C-319/02, Racc. pag. I-7477, punto 42; del 23 febbraio 2006, Keller Holding, C-471/04, Racc. pag. I-2107, punto 40, e del 27 novembre 2008, Papillon, C-418/07, Racc. pag. I-8947, punto 43). Tuttavia, affinché un argomento fondato su una siffatta giustificazione possa essere accolto, è necessario, secondo giurisprudenza costante, che sia dimostrata l'esistenza di un nesso diretto tra l'agevolazione fiscale di cui trattasi e la compensazione della stessa con un determinato prelievo fiscale (citate sentenze Manninen, punto 42, e Keller Holding, punto 40), dovendosi valutare il carattere diretto del suddetto nesso alla luce della finalità della normativa in questione (sentenze Manninen, cit., punto 43; del 28 febbraio 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Racc. pag. I-1129, punto 39, e Papillon, cit., punto 44).

misure fiscali nazionali e sulla loro conformità al diritto comunitario, il giudice attua una graduale ingerenza del diritto comunitario nel diritto interno degli Stati membri, fino a modificare quest'ultimo.

Se oggi, la regola dell'unanimità è un freno all'armonizzazione fiscale ed all'ascesa europea, la cooperazione rafforzata, di cui agli articoli 20 TUE e da 326 a 334 TFUE nel quadro delle competenze non esclusive dell'unione, sembra essere una via possibile per rilanciare il processo di omogeneizzazione ²⁷⁸.

Difatti, questo strumento comunitario si fonda sulla volontà di certi Stati, che avendo deciso di rinforzare la loro azione comune su una materia ben definita, vi fanno ricorso. Aperte in qualsiasi momento a tutti gli stati membri, le cooperazioni rafforzate sono attivate solo nei settori in cui l'unione europea dispone di una competenza non esclusiva, e sono intese a promuovere la realizzazione degli obiettivi dell'unione, a proteggere i suoi interessi ed a rafforzare il suo processo di integrazione.

Semberebbe, malgrado la complessità del procedimento, proprio questo lo strumento più adatto a dare un nuovo impulso all'armonizzazione della fiscalità diretta a livello comunitario.

L'integrazione giuridica europea esercita una profonda influenza sulla tutela del contribuente e tale influenza si realizza attraverso meccanismi tra loro diversi. Le modalità di circolazione dei principi del diritto europeo sul diritto nazionale si attuano per via politica, economica, ma soprattutto giurisprudenziale ad opera sia del giudice dell'unione sia del giudice nazionale del contenzioso tributario.

In primo luogo per quanto concerne le norme europee direttamente applicabili ai rapporti tributari, va puntualizzato che una funzione normativa è stata riconosciuta anche ai principi generali²⁷⁹. Un ruolo determinante nell'elaborazione di tali principi è stato rivestito della giurisprudenza, ove il giudice europeo assume rilievo sotto il duplice profilo delle azioni aventi ad oggetto gli atti delle istituzioni europee, e delle di quelle che vertono sulla corretta applicazione del diritto europeo da parte degli Stati membri.

Proprio in materia tributaria risultano essere ricorrenti e significativi gli specifici interventi della Corte di Giustizia mediante le procedure di infrazione e di rinvio pregiudiziale.

Si rinviene poi l'esistenza di veri e propri canali legislativi caratterizzati dall'afflusso dei principi generali del diritto europeo nell'ordinamento tributario interno ed in particolare in quello italiano quali: lo Statuto dei diritti del contribuente, nel tentativo

²⁷⁸ Gli stati membri che intendono instaurare tra loro una cooperazione rafforzata nel quadro delle competenze non esclusive dell'unione, possono fare ricorso alle sue istituzioni ed esercitare tali competenze applicando le pertinenti disposizioni dei trattati, nei limiti e con le modalità previsti dal trattato sul funzionamento dell'unione europea.

²⁷⁹ Sono numerosi gli autori che trattando tale argomento abbracciano una tradizione giuridica ormai consolidata, più recentemente Cfr. DEL FEDERICO, Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea, Milano 2010.

di mutare radicalmente il quadro dei rapporti tra cittadino e Fisco, imputandoli ai principi di collaborazione e buona fede. In esso è rinvenibile un chiaro imprinting di matrice comunitaria, nel quale mancano espressi rinvii, ma come risulta evidente, è ispirato a scelte adottate in ambito comunitario ed è quindi possibile rinvenire molteplici tracce di orientamento europeo²⁸⁰; l'articolo 111 della Costituzione, con il quale, a seguito di legge di revisione costituzionale del 1999²⁸¹; l'articolo 117, 1 comma, della Costituzione, che in occasione della novella del Titolo V è stato riformulato, prevedendo che lo Stato e le Regioni, nell'esercizio delle loro potestà legislative, sono tenuti al rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dal diritto internazionale; e soprattutto la legge n. 241 del 1990, così come novellata dalla legge n. 15 del 2005, che contiene ora un esplicito rinvio ai principi del diritto comunitario all'articolo 1, comma 1²⁸². Per la verità deve riconoscersi che nella specifica legge 241 del 1990, continua a persistere l'articolo 13 che prevede

²⁸⁰ È stato approvato con L.27 luglio 2000, n. 212. Gli obiettivi primari della norma erano infatti stabilire regole precise che avrebbero vincolato il Legislatore fiscale riducendo il caotico e disordinato flusso di disposizioni tributarie cercando al contempo di tutelare il contribuente contro disposizioni inique, vessatorie e predisposte unicamente a vantaggio della pubblica amministrazione, quindi finalizzata a garantire al contribuente correttezza e giustizia delle norme tributarie. Lo Statuto ha quindi fissato i principi che devono essere rispettati in materia tributaria nei rapporti tra lo Stato ed i contribuenti con il nobile intento di tutelare questi ultimi contro comportamenti spesso troppo arbitrari da parte dello Stato in materia tributaria. Al contribuente viene infatti riconosciuto il diritto di conoscere tutte le disposizioni legislative e amministrative in materia tributaria e l'Amministrazione Finanziaria ha l'obbligo di assumere tutte le iniziative idonee a far sì che tale diritto venga rispettato anche attraverso strumenti di informazione elettronica. Sancisce inoltre che gli atti dell'Amministrazione Finanziaria devono essere motivati ai sensi dell'articolo 3 della Legge n. 241/1990. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto questo deve essere allegato o quantomeno riprodotto nel contenuto essenziale. Inoltre ogni atto deve indicare l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni e il mezzo di impugnazione. Lo statuto ha inoltre ad oggetto la tutela dell'integrità patrimoniale, come espresso all'articolo 8. L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione. Trovano tutela i principi dell'affidamento e della buona fede. Lo Statuto prevede inoltre una serie di garanzie nello svolgimento di accessi, ispezioni e verifiche. L'articolo 13 dell'241 del 1990 prevede l'esclusione della materia tributaria dall'applicazione delle norme contenute nel capo 2 della Legge 241 del 1990, però non si tratta di considerazione conclusiva se solo si considera che l'esclusione espressa attiene alle specifiche norme in materia di partecipazione previste analiticamente dalla legge 241 del 1990 e non attiene al più generale principio del contraddittorio

²⁸¹ Con la novella dell'articolo 111 Cost. è stato espressamente introdotto nel nostro ordinamento il giusto processo, evocando palesemente le garanzie della CEDU. Inizialmente non era condivisa l'opinione che i principi di cui all'articolo 6 della CEDU fossero applicabili al processo tributario. Infatti proprio la Corte Europea dei diritti dell'uomo aveva escluso la possibilità di ritenerli estensibili al processo tributario, Cfr. sent. 12 luglio 2001, Ferrazzini c. Italia, nella già citata sentenza la CGE afferma in modo risoluto che la Corte ritiene che la materia fiscale fa ancora parte del nucleo duro delle prerogative della potestà pubblica, poiché la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività resta predominante. Qualche maggior apertura (seppur in relazione solo al contenzioso che verta sull'irrogazione di sanzioni che rivestano carattere "penale" ai sensi della CEDU), si è avuta con la sent. 23 novembre 2006, Jussilia c. Francia.

²⁸² All'articolo 1 della legge 7 agosto 1990, n. 241, sono apportate, tra le altre, le seguenti modificazioni con la novella del 2005: al comma 1, le parole: "e di pubblicità" sono sostituite dalle seguenti: ", di pubblicità e di trasparenza" e sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: ", nonché dai principi dell'ordinamento comunitario".

l'esclusione della materia tributaria dall'applicazione delle norme contenute nel capo 2 della Legge 241 del 1990, però non si tratta di considerazione conclusiva se solo si considera che l'esclusione espressa attiene alle specifiche norme in materia di partecipazione previste analiticamente dalla legge 241 del 1990 e non attiene al più generale principio del contraddittorio; né, ovviamente, può valere per l'applicazione di quelle disposizioni della 241 del 1990 la cui applicazione non è esclusa espressamente, dovendo queste norme trovare applicazione anche all'agire dell'amministrazione finanziaria²⁸³.

Gli interventi a "farfalla" dunque non attuano in modo sistematico delle modifiche nell'intero ambito della fiscalità, specie in quella diretta, ma piuttosto investono singoli aspetti che di volta in volta sono oggetto di singole pronunce.

Certo è che il primato del diritto comunitario ha aperto nel sistema della giustizia tributaria un cratere vasto e frastagliato, poiché stiamo assistendo all'espandersi delle funzioni della giurisprudenza interna nel momento in cui essa dà attuazione al diritto comunitario, agendo in funzione di giudice europeo quant'anche non vi sia stato un riconoscimento espresso di tale ruolo ma ciò si è avuto il frutto della necessità di rivestire tale compito. In alcuni settori la giurisprudenza tributaria interna risulta rigorosissima nel salvaguardare il pieno rispetto del diritto europeo: si ricordi la materia degli aiuti di Stato fiscali e dei condoni, tuttavia a dover di cronaca vanno comunque evidenziati casi in cui la stessa Corte di Giustizia subisce i tentativi di condizionamenti derivanti dalla sopravvalutazione dell'interesse fiscale degli Stati membri; si pensi soprattutto al rimborso dei tributi incompatibili, ma sono singole ipotesi, perché in senso inverso, nella maggior parte dei casi il giudice nazionale dà pedissequa attuazione al diritto europeo.

²⁸³ Cfr. DEL FEDERICO, La rilevanza della legge sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi, in Riv. Dir. Trib. 2010, 06, 729; MASSERA i principi generali, in AA.VV., in trattato di diritto amministrativo europeo, diretto da CHITI M. e GRECO G, Giuffrè 1997; DE BENEDETTO il procedimento amministrativo tributario, in diritto amministrativo, 2007, I, 127 ss. Secondo cui la persistenza di un agire asimmetrico dell'amministrazione finanziaria si pone in maniera nettamente contraria all'idea di buon andamento ed imparzialità dell'amministrazione. Non è immaginabile infatti che il contribuente possa contare su garanzie procedurali diverse in ragione del tributo da applicare. Si avrebbe una sorta di discriminazione al rovescio laddove per l'attuazione di tributi armonizzati vi fossero garanzie che invece possono essere pretermesse per l'attuazione del diritto interno.

2.L'applicazione uniforme del diritto dell'Unione europea

Proprio in riferimento all'applicazione uniforme in materia fiscale del diritto dell'unione, il giudice tributario nazionale pone l'attenzione sulla norma interna e ne dà una lettura finalizzata a metterla in confronto con la norma comunitaria, onde proporre interpretazioni adeguatrici ovvero evidenziarne la sostanziale incompatibilità con il diritto europeo, specie laddove esso debba interessarsi di problemi di qualificazione di fattispecie interne o di sottocategorie e della loro sussunzione all'interno di disposizioni comunitarie. Vi possono essere rischi ed ambiguità che non sfuggono nel corso dell'operare del giudice nazionale, come emerge dai limiti che la Corte di giustizia pone al giudice di ultima istanza sull'evidenza della soluzione interpretativa. Se da un lato abbiamo visto come il giudice tributario nazionale sia interprete del diritto nazionale in chiave eurounitaria, dall'altro come la sua decisione appaia sempre meno discrezionale seguendo un *iter* logico-argomentativo che sia uguale in tutti gli stati membri. Il primo momento dell'*iter* logico-argomentativo che il giudice tributario nazionale deve seguire al fine di dare una applicazione uniforme del diritto europeo è rappresentato dal maturato convincimento che la stessa evidenza interpretativa si impone anche ai giudici degli altri Stati membri nonché alla Corte di giustizia. In un secondo momento il giudice tributario nazionale dovrebbe fare uno sforzo di elasticità interpretativa tenendo conto delle specificità del diritto comunitario ed in particolare della necessità di considerare tutte le versioni linguistiche degli atti comunitari, facenti tutti fede nella stessa misura, dell'impiego di una loro terminologia propria, e della conseguente non necessaria coincidenza tra contenuti delle nozioni nel diritto comunitario e nei diritti nazionali, pervenendo al risultato di ottemperare alla necessaria collocazione della disposizione comunitaria nel proprio contesto nazionale, interpretandola alla luce dell'insieme delle disposizioni del suddetto diritto, delle sue finalità, nonché del suo stadio di evoluzione al momento in cui va data applicazione alla disposizione stessa dando l'incisivo e determinante contributo all'applicazione uniforme²⁸⁴.

Essenziale è la c.d. interpretazione conforme del diritto interno a quello dell'Unione che è, notoriamente, un criterio interpretativo introdotto al fine di invitare i giudici tributari interni a cercare e trovare nelle norme dell'Unione gli elementi in grado di orientare la portata normativa dei testi legislativi. Detta interpretazione di una disposizione legislativa alla stregua di uno o più altri enunciati trova una importante

²⁸⁴ La peculiarità dell'argomentazione giuridica utilizzata dalla Corte di giustizia si pone come fondamento ai limiti della operatività della teoria del c.d. *acte clair*.

applicazione nel processo tributario, ove le apparenti aporie che sembrano emergere rispetto ai principi tuttora professati dal giudice comunitario in tema di c.d. rapporti orizzontali risultano, invece, giustificate dal perseguimento del c.d. effetto utile che permea in modo sempre più coinvolgente il tema dei rapporti tra ordinamento interno e diritto comunitario²⁸⁵. In più va aggiunto che, finalmente, la teoria dell'interpretazione conforme ha trovato, grazie al contributo di un'acuta dottrina, una sua approfondita collocazione dogmatica²⁸⁶, individuando condivisibilmente nel momento decisorio il fulcro del processo di adeguamento del diritto interno a quello comunitario²⁸⁷. In estrema sintesi, va detto che nell'applicare il diritto interno, i giudici tributari nazionali²⁸⁸ devono interpretarlo per quanto possibile alla luce del testo e dello scopo della norma eurounitaria per conseguire il risultato perseguito da quest'ultima e conformarsi all'art. 249, terzo comma, CE (ora 288 TFUE)²⁸⁹. Naturalmente il quadro è stato completato dall'adempimento degli obblighi posti dal diritto dell'Unione europea con la Legge 4 febbraio 2005, n. 11 rubricata "Norme generali sulla partecipazione dell'Italia al processo normativo dell'Unione europea e sulle procedure di esecuzione degli obblighi comunitari". In ogni caso tale obbligo di interpretazione conforme, riguarda l'insieme delle disposizioni del diritto tributario nazionale, sia anteriori sia posteriori²⁹⁰. Infatti proprio il principio di interpretazione conforme richiede che i giudici nazionali si adoperino al meglio nei limiti della loro competenza, prendendo in considerazione il diritto interno nella sua interezza e applicando i metodi di interpretazione riconosciuti da quest'ultimo, al fine di garantire la piena effettività delle norme e pervenire ad una soluzione conforme alla finalità perseguite da queste ultime. Questo, ovviamente, non comporta che il processo interpretativo giunga a risultati incompatibili con quelli risultanti dal diritto interno, trovando comunque un limite nel principio della certezza del diritto e di non retroattività, non potendo servire da fondamento ad un'interpretazione *contra legem* del diritto nazionale²⁹¹. Naturalmente il giudice nazionale deve prendere in considerazione, se del caso, il

²⁸⁵ Cfr. CONTI, commento alla sentenza Traghetti del mediterraneo 2006, Corr.giur., 2006, 11 ss.

²⁸⁶ Il riferimento cfr. RUVOLO M., Il giudice nazionale a confronto con la nozione di interpretazione conforme e la sua "particolare" applicazione nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, 2006,1, 221 in Europa e Dir.Privato 4/2006, 21. Le riflessioni di tale Autore, oltre a distinguersi per completezza ed approfondimento dell'argomento, colgono in modo precipuo i nuovi compiti cui è chiamato il giudice nazionale nel processo di conformazione dell'ordinamento domestico a quello comunitario.

²⁸⁷ Corte Giust. 4-7- 2006, C-212-04.

²⁸⁸ Antesignana degli effetti che possono scaturire dall'interpretazione conforme è la sentenza Marleasing ove è stata indicata la soluzione concreta per fare prevalere l'ordinamento giuridico comunitario.

²⁸⁹ Corte giust. 7 settembre 2006, da C-187/05 a C-190/05.

²⁹⁰ Cfr. in particolare, Corte giust. 13 Novembre 1990, C-106/89, Racc.. I-4135, punto 8, e sentenza Pfeiffer e a., cit., punto 115.

²⁹¹ Corte giust. 16 Giugno 2005, C-105/03, punti 44 e 47, Corr.giur., Osserv. 2005; cfr. anche Corte giust. 4 Luglio 2006, C-212/04, cit.

diritto nazionale nel suo complesso per valutare in che misura quest'ultimo possa ricevere un'applicazione nel processo tributario tale da non sfociare in un risultato contrario a quello perseguito da un diritto eurounitario uniforme.

Tuttavia va puntualizzato, a fini di completezza, che non sempre il giudice tributario nazionale si è fatto promotore di una prevalenza del canone teleologico su quello letterale per il tramite di un'argomentazione strenuamente ancorata alla *ratio legis* comunitaria. Un esempio è rappresentato dalla sentenza sull'imposta sul patrimonio netto, tutta incentrata sull'argomento formale della mancanza di un trasferimento di somme di denaro o di beni nel presupposto impositivo, anziché sugli obiettivi che la direttiva n. 69/335 si propone, in specie quelli di promuovere la libera circolazione dei capitali, considerata essenziale per la creazione di un'unione economica avente caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno. Al contrario, l'applicazione di tale imposta a tutte le componenti del patrimonio netto ne ha comportato, per il periodo di vigenza dell'imposta, effetti distorsivi ancor più ampi della mera applicazione di un'imposizione annuale alla sola posta del capitale sociale. Così si può citare l'ipotesi del caso *Legros* avente ad oggetto il c.d. *Octroi de mer*, in cui, rilevando una situazione di incertezza di fondo circa la compatibilità con il diritto comunitario di tale tributo e il fatto che tale situazione ben poteva avere indotto il governo francese a ritenere in buona fede la legittimità del suddetto prelievo è stato necessario un intervento della Corte la quale abbia fatto applicazione del potere di limitare gli effetti temporali della propria sentenza affermando che considerazioni imperative di certezza del diritto si sarebbero opposte alla riapertura dei rapporti giuridici esauriti, sconvolgendosi altrimenti, con efficacia retroattiva, il sistema di finanziamento dei dipartimenti francesi d'oltremare, l'unica eccezione essendo rappresentata dalle domande di rimborso presentate anteriormente alla pronuncia della Corte di giustizia²⁹².

²⁹² Cfr. Corte di giustizia, 16 luglio 1992, C-163/90, *Legros*, in *Racc.*, 1992. In successive sentenze la Corte di giustizia ha invece valutato assai più restrittivamente i presupposti giustificativi di una pronuncia che limitasse la portata della sentenza. Con la sentenza 11 agosto 1995, premessa l'assoluta eccezionalità dell'intervento sugli effetti uniformi nel tempo della sentenza, essa ha infatti negato l'esistenza di una situazione di incertezza normativa nella tassazione differenziata nel Benelux tra vini nazionali e prodotti similari, essendo l'interpretazione resa sull'articolo 90 del Trattato ormai risalente e consolidata, tale pertanto da non ammettere dubbi sul suo significato. Né essa ha ritenuto potersi invocare al riguardo le conseguenze finanziarie derivanti dall'illegittimità di un tributo, altrimenti da un lato pervenendosi al paradosso che le violazioni di maggiore gravità formerebbero oggetto di una maggiore benevolenza da parte della Corte, e dall'altro attuandosi per tale strada una sostanziale riduzione della tutela giurisdizionale dei diritti dei contribuenti derivanti dalla normativa comunitaria. Ad identiche conclusioni la Corte è pervenuta nella sentenza 13 febbraio 1996 relativamente all'applicabilità della direttiva n. 69/335 alle operazioni di fusione e nella sentenza 4 ottobre 2001. Cfr. Corte di giustizia, 4 ottobre 2001, C-294/99, in *Racc.*, 2001, riguardante la qualificazione, ritenuta alla base di un particolare meccanismo di tassazione dei dividendi previsto dalla legislazione greca. Il problema è certamente complesso e coinvolge delicate questioni anche di ordine costituzionale.

Risulta strumentale alla trattazione evidenziare quindi che si tratta di un iter logico-interpretativo che si esaurisce nella pronuncia del giudice tributario nazionale che in buona parte dei casi non rinvia alla Corte di giustizia in quanto trattandosi di un atto chiaro la stessa Corte fiscale nazionale è sollevata dal porre in essere la remissione alla Corte di giustizia²⁹³. In altri casi invece si attende la pronuncia della Corte e le sue linee interpretative anche con riferimento anche alle corti di ultima istanza. Nel caso *Fragd*, ad esempio, la Corte Costituzionale italiana si era trovata dinanzi al possibile conflitto tra una pronuncia di invalidità della Corte di giustizia di un regolamento comunitario e il diritto costituzionalmente garantito alla difesa. La *Fragd* aveva infatti versato delle somme compensative monetarie secondo gli importi stabiliti dal regolamento della Commissione n. 1541/80, i quali erano stati calcolati secondo lo stesso procedimento previsto in un precedente regolamento già dichiarato illegittimo. Senonché, la Corte di giustizia nella sentenza resa ex articolo 177, par. 1, lett. b (oggi 267 TFUE, già 234 TCE), aveva ritenuto di applicare analogicamente l'articolo 174, par. 2 del Trattato delimitando gli effetti della propria pronuncia soltanto *pro futuro* e dunque escludendo dal rimborso tutti i tributi già versati. Tale pronuncia veniva confermata dalla Corte di giustizia nella sentenza emessa sul regolamento n. 1541/80, sia in ordine alla illegittimità dei criteri di determinazione, sia in ordine alla portata temporale della decisione. La Corte ha così determinato la remissione al giudice delle leggi della questione di legittimità costituzionale sull'articolo 234 Trattato CE, oggi articolo 267 TFUE, così come interpretato dalla Corte di giustizia, in quanto lesivo della garanzia del poter agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi assicurato dall'articolo 24 della Costituzione²⁹⁴. Un intricato quanto delicato punto nodale sul quale risulta utile soffermarsi è rappresentato dall'accentuarsi di un problema di ordine costituzionale laddove si attribuisca alle sentenze della Corte di giustizia valore normativo poiché una tale attribuzione comporterebbe postulare la diretta applicabilità, secondo quanto prospettato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 113 del 1985, valorizzando conseguentemente la natura di precedente. A tale riguardo, è infatti noto e pacifico il vincolo della sentenza sia sul giudice *a quo* sia sui giudici dei gradi successivi chiamati a pronunciarsi sulla medesima controversia.

²⁹³ Cfr. RUSSO E., L'interpretazione dei testi normativi comunitari, Giuffrè 2008.

²⁹⁴ Risulta rilevante valutare come la Corte abbia eluso in tale fattispecie la domanda, dichiarando la questione irrilevante, essendo la controversia dinanzi al giudice *a quo* non direttamente quella che ha provocato la declaratoria del regolamento contestato e non ponendosi pertanto con essa nella relazione necessaria che intercorre tra giudizio principale e giudizio incidentale. Occorre pertanto utile rilevare la puntualizzazione effettuata dalla Corte Costituzionale, la quale in particolar modo aveva chiarito che, prima nella sentenza n. 183/1973 e poi nella sentenza n. 170/1984, gli atti comunitari non potessero violare i principi fondamentali del nostro ordinamento, tra cui certamente rientra il diritto alla tutela giurisdizionale, ed i diritti inalienabili della persona umana ma dall'altro aveva anch'essa pochi mesi prima fatto uso del potere di limitare gli effetti temporali delle proprie sentenze di illegittimità costituzionale.

I principi che il giudice tributario nazionale si trova ad attuare in sede di contenzioso tributario nazionale sono quelli elaborati dalla Corte del Lussemburgo. Essi incidono sul catalogo dei tradizionali principi di diritto tributario interno, innovandone, fatalmente, novero e composizione. Invero, se si considera che i principi e gli istituti elaborati dal diritto comunitario sono, in generale, volti ad espandere le garanzie di libertà individuali e d'impresa, devono, necessariamente, espungersi quelli che, in passato, hanno legittimato l'autoritarità e un rapporto non paritario tra amministrazione e cittadino. Si è infatti notato che la Corte di giustizia ha accolto un modello "antropocentrico" di rapporto giuridico fra cittadino e amministrazione, circondando di particolari tutele il momento procedimentale e quello processuale e definendo una serie di principi tesi a controllare la equità sostanziale²⁹⁵. La Corte di giustizia ha, invero, elaborato tutta una serie di principi che disciplinano sia la fase processuale che la fase procedimentale, quali: l'obbligo di comunicazione dell'avvio del procedimento; il principio di partecipazione, mediante la previsione del diritto ad essere ascoltati; il principio secondo cui il procedimento debba concludersi con un provvedimento espresso ed entro un termine ragionevole; il principio di trasparenza, che si esplica mediante il diritto d'accesso agli atti amministrativi che lo riguardano; il principio di parità delle armi in sede processuale, il principio di ragionevole durata del processo, l'obbligo della motivazione del provvedimento ecc. oggi acquisiti nel c.d. diritto scritto, quali corollari del c.d. diritto ad una buona amministrazione, previsto nell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e dei principi del c.d. giusto processo di cui all'articolo 6 della Carta europea dei diritti dell'uomo, che però trova un'applicazione limitata in seno alla materia tributata²⁹⁶. Detti principi non sono riducibili ai soli diritti procedurali, ma vanno letti quali "equità" delle stesse scelte operate nel giusto processo e nel giusto procedimento.

Sebbene molti dei principi generali dell'Unione europea sono già consolidati nei rispettivi diritti tributari nazionali²⁹⁷ e, pertanto, non costituiscono una sostanziale

²⁹⁵ E' il caso del principio di proporzionalità, per il quale si rinvia supra., Cfr. SANATICCA, ma anche ANSALDI Cit.

²⁹⁶ In un primo momento non era condivisa l'opinione che i principi di cui all'articolo 6 della CEDU fossero applicabili al processo tributario, in Sent. Ferrazzini, cit. Tuttavia non va dimenticata l'apertura per il contenzioso che verta sull'irrogazione di sanzioni che rivestano carattere "penale", in Sent. Jussilia 2006, cit..

²⁹⁷ Si veda, ad esempio, il corpus di principi che la Corte di giustizia ha sviluppato per quanto concerne il procedimento amministrativo che ribadiscono quanto oramai acquisito nel diritto italiano, successivamente alla legge n. 241/1990: l'obbligo di comunicare l'avvio del procedimento (cfr. Tribunale di primo grado, Saxonia Edelmetalle GmbH, T-111/01 e 133/01); il diritto ad essere ascoltati (cfr. Corte di giustizia, Alvis, C-32/62; Transocean Marine Paint Association, C-17/74; Technische Universitaet Muenchen, C-269/90); il diritto di accesso ai documenti (cfr. Corte di giustizia, BPB Ind. and British Gypsum, C-310/93; Tribunale di primo grado, Cimenteries CBR, T-25/95 et al.); l'obbligo di motivazione (cfr. Corte di giustizia, Comune di Amsterdam, C-213/87; Société Française des Biscuits Delacre, C-350/88; Italia e Sardegna Lines, C-15/98 e 105/99); il principio di ragionevole durata del procedimento (cfr. Corte di giustizia, Baustahlgewebe, C-185/95; Limburgse Maatschappij

novità, non può tuttavia sfuggire che proprio in quanto declamati dalla Corte del Lussemburgo, essi sono ulteriormente rinforzati e messi al riparo da una ipotetica, quanto improvvida, riforma legislativa che, arbitrariamente, li sopprimesse o li esautorasse, anche solo parzialmente.

Il principio di primazia del diritto dell'Unione europea, l'effetto di *spill over*²⁹⁸ e la nomofilachia della Corte di giustizia, garantiscono in ogni caso la loro vigenza in tutti gli Stati membri²⁹⁹, vigenza che trova un momento imprescindibile nel contenzioso tributario che si svolge innanzi al giudice interno. Se, pertanto, i principi generali statuiti dalla Corte di giustizia sono per lo più già conosciuti negli ordinamenti degli Stati membri, non mancano casi di principi che sono del tutto estranei alla tradizione giuridica di alcuni di essi e, pertanto, innovano il diritto interno degli Stati membri e portano il giudice tributario a dare concreta attuazione proprio a questi principi che non sono di matrice nazionale, creando il paradosso innegabile che il giudice fiscale nazionale dà attuazione in sede contenziosa ad un diritto ed a principi di matrice europea, divenendo egli stesso giudice europeo.

In particolare, per quanto concerne l'Italia, si rammentano i principi cui costantemente si fa riferimento, quali i principi di precauzione, di legittimo affidamento e proporzionalità; in tale riferimento ai principi generali dell'ordinamento comunitario, la dottrina più attenta ha rivelato un rinvio recettizio e formale³⁰⁰ con cui il "Legislatore nazionale" ha "voluto novare la fonte, appunto nazionalizzandola", a

NV, C-238/99 et al.; Tribunale di primo grado, Sytraval, T-95/94). Come già segnalato supra, nota 123 (a cui si rinvia anche per le indicazioni bibliografiche ivi citate), i diritti procedurali sono stati parzialmente compendati nell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

²⁹⁸ Cfr. supra.

²⁹⁹ E' utile ricordare che molti Stati membri, al fine di coordinare i rapporti tra ordinamento giuridico nazionale e dell'Unione europea, hanno modificato le loro Carte fondamentali. Ciò è avvenuto, ad esempio, nelle Costituzioni di Francia, Germania e Italia. Per quanto concerne l'Italia, si è colta l'occasione della riforma del Titolo V della Carta costituzionale (legge cost. n. 3/2001), per regolare, tramite il novellato articolo 117 Cost., co. 1, l'adesione all'ordinamento europeo, prevedendosi che "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".

³⁰⁰ Come noto, per rinvio recettizio si intende "il riferimento alle disposizioni elaborate da altra fonte giuridica; nel caso, il rinvio è all'insieme dei principi generali elaborati dalla Corte di giustizia ed a quelli formalizzati nei Trattati. Per rinvio formale si intende invece il riferimento "mobile" ad una fonte del diritto, autorizzando l'apertura dell'ordinamento a quanto sarà elaborato dalla fonte cui si fa rinvio", cfr. M.P. CHITI, Principi, cit., 160, il quale chiarisce inoltre che "l'espressione "principi dell'ordinamento comunitario" (articolo 1, co. 1) è impropria ed ha solo un valore descrittivo, non esistendo nel diritto europeo alcun tipo di principi del genere. E' probabile che il Legislatore italiano avesse in mente i "principi generali di diritto comunitario", categoria di principi elaborati dalla Corte di giustizia sulla scorta di alcune previsioni dei Trattati (come l'articolo 288 del Trattato CE), su cui esiste anche una cospicua giurisprudenza "costituzionale" della stessa Corte, e che in parte sono stati consolidati nei Trattati", ibidem, 159 ss.

riprova di una integrazione tra ordinamenti, nazionale ed europeo, in direzione monista³⁰¹.

Invero, come già sopra visto, i principi dell'Unione europea, siano essi di creazione giurisprudenziale o incorporati ai Trattati, non abbisognano di alcun riconoscimento formale da parte del Legislatore nazionale per trovare immediata applicazione anche per l'azione dell'amministrazione finanziaria nazionale; sicché, il richiamo ad essi ha mera valenza didattica³⁰², si deve conformare ai "principi del diritto comunitario" finanche per le materie non ancora soggette al diritto dell'Unione. Ciò nondimeno, si deve osservare che l'impatto dei principi di origine europea nei contenziosi tributari ed in generale sui fondamenti del diritto amministrativo degli stati membri è rilevante al punto tale da tracciare "un nuovo statuto"³⁰³ dell'attività tributaria e del diritto amministrativo che si esternalizza soprattutto nel momento del contenzioso fiscale.

Nutrita è stata nel corso del tempo l'elaborazione giurisprudenziale di principi e di regole riguardanti l'attività dell'amministrazione finanziaria, anche al di là delle prescrizioni legislative e costituzionali. Si va così delineando una "nuova" legalità della funzione dell'amministrazione finanziaria fondata, oltre che "sul tessuto normativo ridisegnato con il Titolo V del 2001 ed i principi del giusto procedimento", anche da una rete di principi generali dell'Unione europea che trovano applicazione nelle sentenze dei processi tributari, ed in virtù del loro contenuto normativo, consentono al giudice tributario di adottare il precetto concreto per la fattispecie oggetto della sua attività giurisdizionale. Se da un lato, i principi permettono all'amministrazione finanziaria di individuare la norma che in concreto permette di meglio conseguire l'interesse pubblico, dall'altro consentono al giudice tributario un pervasivo controllo giurisdizionale della scelta così operata, che consente di sindacarne l'adeguatezza, in considerazione dei risultati da perseguire in chiave eurounitaria.

Nell'attuale momento storico, il compito di definire la legalità dell'operato dell'amministrazione finanziaria, che fu già della Corte di giustizia dell'Unione europea, si trasferisce sempre più spesso in capo ai giudici tributari nazionali che, tramite l'elaborazione di comuni standards, modellano un'unica nozione di legalità in materia fiscale vigente in tutti gli Stati membri. Le recenti battute di arresto subite dal processo di integrazione politica europea sono di fatto superate da un'integrazione giuridica costruita essenzialmente mediante la cooperazione giudiziaria, o volendo utilizzare un altro termine, da una "co-giurisdizione", tra la Corte del Lussemburgo e i giudici tributari nazionali. Può, pertanto, dirsi che il dialogo costante tra le istituzioni

³⁰¹ I principi suddetti risultano più volte citati in fonti nazionali, essi sono immediatamente rilevanti anche a seguito dell'esplicito richiamo "ai principi del diritto comunitario" che il Legislatore ha, da ultimo, introdotto per esempio all'articolo 1, comma 1, della legge n. 241/1990.

³⁰² Si vedano per esempio gli articoli 1, commi 1-bis e 1-ter, legge n. 241/1990

³⁰³ Cfr. ANSALDI cit.

fiscali giudiziarie, europee e nazionali, è il fattore di maggiore evoluzione del diritto dell'Unione europea, mediante cui si edifica, nonostante le resistenze mostrate in un primo tempo dagli Stati membri, una sorta di unico ordinamento federale dal basso in cui un ruolo preminente è svolto dal giudice tributario in veste di giudice europeo.

Le pronunzie pregiudiziali della Corte di giustizia hanno infatti efficacia risalente al momento dell'entrata in vigore delle norme che ne hanno costituito oggetto con la conseguenza che possono essere fatte valere in relazione ad ogni rapporto giuridico già sorto purché non esaurito (effetto "ex tunc") e sarà proprio il giudice tributario a dare rilevanza a questa efficacia nel contenzioso fiscale. Vanno però fatti dei doverosi distinguo dal momento che da tempo la Corte di Giustizia ha talora ritenuto applicabile alle pronunzie l'articolo 231, II comma del Trattato che riguarda le azioni di annullamento, con le quali si esercita un controllo diretto di legittimità degli atti comunitari, assegnandole il potere di precisare quali effetti del regolamento annullato debbono ritenersi definitivi: facoltà questa talora esercitata in materia di entrate tributarie al fine di limitare nel tempo gli effetti di una decisione che, portando alla declaratoria d'illegittimità dell'imposizione fiscale, potrebbe generare conseguenze finanziarie nei confronti dello Stato membro coinvolto. In questo senso si erano mosse infatti le conclusioni dell'avvocato generale Jacob sull'IRAP che aveva suggerito alla Corte di imporre tale limitazione temporale che richiede peraltro una duplice condizione: quella della buona fede nell'instaurazione dei rapporti passati (ed anche se questo profilo era stato disatteso dall'AG sul rilievo trattarsi di un semplice parere provvisorio emesso dai servizi della Commissione è innegabile che era stata comunque fornita al Governo Italiano una garanzia ufficiale di non incompatibilità dell'imposta allora IREP³⁰⁴); e quella delle gravi difficoltà in cui si troverebbe lo Stato ove non fosse fissato alcun limite, mettendo in esecuzione i rimborsi con grave perturbamento del finanziamento regionale. Ha così proposto egli stesso un orientamento ispirato a quello frequentemente seguito dalla Corte Costituzionale tedesca, ma anche in taluni precedenti della stessa Corte di Giustizia¹, cioè di pronunziare una declaratoria di incompatibilità "subordinata" ad una data futura prima della quale i singoli non potrebbero farla valere, ai fini di lasciare allo Stato il tempo sufficiente all'emanazione di una nuova normativa. Questa impostazione è stata seguita anche dall'Avvocato generale succeduto a Jacob nella pregiudiziale sull'IRAP, che ha fatto richiamo al

³⁰⁴ L. n. 662 del 23 dicembre 1996 recante, tra le altre cose, un'"apposita delega al governo per l'emanazione di alcuni decreti volti a garantire "il riordino della finanza regionale e locale". In particolare, si attribuiva al Governo la delega per l'istituzione di un nuovo tributo originariamente denominato Imposta regionale sul reddito prodotto (Irep). Successivamente, tuttavia, è sembrato opportuno precisare meglio il contenuto dell'imposta e il nome fu mutato in Imposta regionale sulle attività produttive (Irap) Tale imposta, stando alle ambizioni del governo, avrebbe avuto, da un lato, lo scopo di semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti attraverso la realizzazione di un decentramento istituzionale, dall'altro, di ridurre il costo del lavoro e il prelievo complessivo che gravava sui redditi di lavoro autonomo e di impresa.

criterio del grado di diligenza di cui i contribuenti avevano dato prova, sostenendo che dovessero rimanere esclusi dal beneficio i soggetti che per molti anni non avevano fatto nulla per rivendicare il proprio credito e che, invogliati da prospettive favorevoli della sentenza, avevano improvvisamente trovato lo stimolo per rispolverare pretese a lungo sopite. L'Avvocato generale ha così statuito che se una eccezione andava stabilita questa doveva essere la più possibile oggettiva e, discriminando tra azioni avviate tempestivamente nella convinzione della loro fondatezza ma con il rischio dell'incertezza del risultato e quelle avviate in epoca successiva nella previsione di un successo abbastanza probabile, individuava la data in cui tale impressione era destinata a diventare concreta con la presentazione delle conclusioni, favorevoli ai contribuenti, dell'avvocato generale Jacob³⁰⁵. Il principio ripetutamente affermato dalla Corte di Giustizia secondo cui le domande di rimborso di imposte pagate anteriormente alla sentenza di incompatibilità comunitaria possono sempre venir attivate se prima della data di tale pronuncia i richiedenti avevano esperito una azione giurisdizionale od una impugnativa equivalente, che non può peraltro identificarsi nell'istanza di rimborso esclusivamente amministrativa, avrebbe dunque dovuto, in astratto, sottostare a tali prospettate modulazioni temporali. Di più, in tutti i casi in cui la Corte funga da giurisdizione di ultima istanza, il sorgere, in sede di processo costituzionale, di un dubbio interpretativo non risolvibile con il ricorso alla teoria dell'*acte clair* dovrebbe rendere il rinvio doveroso al fine di evitare il pericolo di contrasti ermeneutici tra la giurisdizione comunitaria e quella costituzionale nazionale, che non giovano alla certezza e all'uniforme applicazione del diritto comunitario”, bensì forse obbligatorio ai sensi dell'articolo 234 TCE, oggi articolo 267 TFUE. D'altronde, il richiamato contrasto ermeneutico tra giurisdizioni, oltre a generare incertezza giuridica, potrebbe addirittura essere fonte di responsabilità comunitaria dello Stato, dal momento che la giurisprudenza della CGCE ammette ormai che della violazione del diritto comunitario lo Stato risponda anche nel caso di svolgimento di attività giurisdizionale come più volte affermato nelle sentt. Kóbler, C-224/01 e Traghetti del Mediterraneo, C-173/03: se un giudice comune deputato ad applicare il diritto comunitario ed eventualmente a richiedere l'intervento chiarificatore della CGCE non c'è, è alla Corte Costituzionale che finirebbe per imputarsi l'eventuale lesione di quel “generale interesse all'uniforme applicazione del diritto comunitario” che il rinvio di cui all'articolo 234 TCE, oggi articolo 267 TFUE, mira a garantire. L'affermazione della legittimazione a sollevare la questione pregiudiziale è, peraltro, accompagnata dall'individuazione di una serie di presupposti che delimitano le possibilità di un concreto esercizio del potere-dovere di rinvio.

³⁰⁵Cfr. SCUFFI, I poteri del giudice tributario nell'interpretazione ed applicazione del diritto comunitario, cit.

3. Ruolo del giudice nazionale e differenze comparate

I modelli processuali dei diversi ordinamenti tributari nazionali evidenziati consistono, in particolare, in articolazioni organizzate dal diritto e composte da soggetti i quali, per realizzare i fini che perseguono, sono regolati da apposite norme di diritto processual-tributario oltre che da norme sostanziali, munite di sanzioni, e norme concernenti tecniche per la loro applicazione. L'esistenza di un sistema giuridico tributario è infatti legata ad un certo grado di effettiva osservanza delle sue norme, sia da parte dei giudici preposti al contenzioso tributario, sia dagli stessi contribuenti³⁰⁶. In particolare

³⁰⁶ In anni recenti le analisi del funzionamento del sistema giudiziario, soprattutto per i paesi giuridicamente evoluti, si limitano, senza ritenere di perdere di efficacia, allo studio delle due sole componenti del costo e del tempo, come strumento di valutazione di buon andamento anche dei processi tributari, con riferimento al contenzioso fiscale. Risulta di lapalissiana evidenza che non può essere preso in considerazione tra i parametri dell'efficienza del sistema quello dell'effettivo recupero delle somme contestate nel processo. Il recupero di somme contestate infatti può intervenire in un momento successivo a quello conclusivo del giudizio, che spesso può degenerare nella fase patologica della riscossione coattiva con eventuale presenza di "agenti di riscossione". Si prescinde quindi in queste sede dalle modalità di accertamento e riscossione. Posto che l'attività di riscossione dei tributi è stata notevolmente rafforzata negli ultimi tempi da tutti e tre i paesi oggetto della trattazione, ma, giustamente, si sono avuti provvedimenti volti a contenere la incidenza negativa nei diritti di difesa del contribuente. Per esempio in Italia, si è registrata con piacere l'iniziativa di Equitalia sulla autocertificazione tendente a permettere che, di fronte ad una cartella di pagamento per un tributo già corrisposto, o riconosciuto come non dovuto con sentenza, il contribuente possa limitarsi a rappresentare la sua situazione di non debenza appunto con una semplice ma documentata autocertificazione. Resta escluso quindi dalla trattazione il parametro dell'effettiva percezione delle somme ed il principio di effettività nella funzione amministrativa della riscossione. Nel processo tributario tutte le contestazioni relative alla legittimità formale e sostanziale degli atti di imposizione attengono alla materia della cognizione, e non dell'esecuzione, e sono come tali funzionalmente devolute al giudice tributario. D'altronde l'esperienza di quest'ultimi anni insegna come il controllo del giudice tributario vada sempre più spostandosi dai requisiti formali dell'atto a quelli sostanziali della pretesa dall'atto stesso espressa. Il principio di efficienza, da parte sua, esprime l'esigenza di riscuotere tutto ciò che è riscuotibile in forza del titolo esecutivo e di riscuoterlo "statim". Sia perché possano esistere situazioni tali da compromettere il buon esito della riscossione, quali il "fondato timore" di non poter incassare domani ciò che potrebbe essere incassato oggi, quanto ma anche perché è doveroso che il soggetto che in forza del titolo esecutivo risulti debitore del tributo paghi la somma dovuta. Ed è altrettanto giusto che lo stesso soggetto adempia l'obbligazione patrimoniale solo sulla base delle determinazioni assunte dall'ente impositore ed a prescindere dall'intervento giudiziale (cfr. CIPOLLA G.M.). Anche in Francia esiste una legislazione tendente a favorire la soluzione delle controversie fra contribuente ed Amministrazione fiscale in sede pre-contenziosa, per poter cioè definire i contrasti in sede amministrativa. La *reclamation préalable* davanti all'autorità amministrativa, infatti, rende limitato il numero dei procedimenti che sfociano nel contenzioso giurisdizionale. Esiste, comunque, per i contribuenti francesi una tutela amministrativa e giurisdizionale sia di carattere sostanziale che procedurale. Infatti un complesso di disposizioni riflette la volontà dei poteri pubblici di promuovere un continuo miglioramento dei rapporti fra cittadini e l'amministrazione finanziaria. Miglioramento che implica principalmente una più rigorosa limitazione dell'azione amministrativa, con la soppressione o la riduzione di certe prerogative

la funzionalità del sistema processuale nell'ambito fiscale dipende dalla sua capacità di dare risposte rapide e di certa esecuzione, quant'anche investano materie di natura eurounitaria. Dunque, la qualità del sistema processual-tributario è un elemento di grande importanza nell'efficienza di un ordinamento giuridico ed in particolare per l'intera crescita economica di un paese, ove, tra gli elementi determinanti di questa qualità, un ruolo fondamentale è assunto dalla rapidità dei procedimenti sia nel momento in cui in essi si applichi il diritto tributario interno, sia nel momento in cui si applichi il diritto dell'Unione contribuendo in tal modo a consolidare i punti di convergenza di respiro eurounitario.

Il presente lavoro, nell'incentrarsi sul tema del giudice tributario in veste di giudice europeo ha una sequenza espositiva che è sembrata funzionale, sia ad una adeguata presentazione del singolo ruolo del giudice tributario interno, sia alla spiegazione delle scelte operate, successivamente, nell'applicazione uniforme del diritto dell'Unione.

dell'Amministrazione. Questa evoluzione tende ad eliminare certe particolarità del diritto tributario nei confronti al diritto comune (cfr. PILLITTERI S.). È inoltre evidente che non possono essere fatte rientrare nei criteri della valutazione di efficienza del sistema processuale i dati inerenti l'evasione fiscale, che rappresenta il sommerso, e quindi il fallimento del sistema di accertamento, che come evidente prescinde dalla materia processuale. Resta comunque interessante sottolineare come vi sia in astratto un parallelismo numerico tra i paesi che presentano una migliore efficienza processuale ed i paesi che presentano porzioni numericamente più basse di sommerso così come misure di efficienza, insieme ad altre variabili, possono essere messe in relazione, mediante opportune tecniche di regressione, con la durata media dei procedimenti. La durata dei processi dipende naturalmente dalla litigiosità, ma è ridotta da un aumento nella dotazione di input, o dell'efficienza tecnica. (cfr. MEZZACAPO). Secondo alcune stime sull'evasione fiscale, una delle più complete e recenti, è quella del Tax Research UK, basata su dati del 2009. All'epoca in Germania l'economia sommersa era pari a circa 400 miliardi di euro e causava una perdita al fisco di 150 miliardi ogni anno, il 16% di tutte le entrate fiscali. Questi dati sono più o meno simili a quelli stimati da molti altri istituti di ricerca, in Italia dall'ISTAT, cioè un ente ufficiale. Dai dati raccolti emerge che il fenomeno complesso e multiforme dell'evasione fiscale è, nelle cause e negli effetti, da sempre radicato nei sistemi tributari di ogni paese, ma raggiunge in Italia livelli assai superiori a quelli medi europei. L'economia sommersa in Italia ammonterebbe a 255-275 miliardi, il che significherebbe circa 100-120 miliardi di tasse che non vengono pagate. Secondo il Tax Research UK l'economia sommersa in Italia ammonta a 418 miliardi di euro, e il fisco perde ogni anno 180 miliardi di euro: cioè il 27% del totale delle entrate fiscali del nostro paese. Enormemente di più che in Germania, in altre parole. Questi dati si riferiscono al 2009. Secondo le ultime ricerche l'economia sommersa tedesca sarebbe al minimo storico: 340 miliardi, il 13% del PIL. Visto che le entrate fiscali dello stato sono circa 750 miliardi, significa che in Italia si evade tra il 15 e il 20% del totale. A luglio l'ufficio studi della Confcommercio ha divulgato una nuova stima: il sommerso sarebbe pari al 17,4% del Pil nel 2012 – 2013. Un altro studio invece fa emergere un ulteriore dato, fornito questa volta dalla Unione europea, di estremo rilievo Italia maglia nera per evasione fiscale. Persi 180 miliardi di euro all'anno. Lo rileva uno studio commissionato dal Parlamento europeo. Il nostro Paese è seguito da Germania, 159 miliardi e Francia, 121 miliardi. Per quanto riguarda il dato processuale, con riferimento al numero di cause per giudice, i giudici tedeschi ricevono solo 176 casi all'anno ma sono i giudici francesi a risolvere positivamente un maggior numero di casi per anno rispetto a quelli depositati. Emergono dunque i dati di una relazione positiva, esistente a livello internazionale, tra i dati dell'elusione e l'efficienza del sistema giudiziario, che a sua volta presenta un relazione inversa con la durata dei procedimenti e con l'ammontare dei procedimenti pendenti (cfr. MEZZACAPO).

Per quanto concerne le differenze comparate tra i singoli giudici nazionali, esse vanno affrontate in chiave dialettica con particolare attenzione ai punti di conflittualità e di contatto. Nel corso di questa trattazione, in particolare è emerso come in Germania si possano delineare i contorni una giurisdizione finanziaria *ad hoc*, con precipui tratti di specialità, ove il giudice tributario è nello specifico un giurista dotato di conoscenze e specifiche competenze tecniche in materia fiscale. Si tratta in particolare di un giudice togato, stabilmente inserito nell'organico giudiziario tedesco. Sono emerse, quindi, con palmare evidenza le differenze rispetto al modello francese, dove sono comunque presenti giudici togati, ma, che si caratterizzano per una peculiare articolazione bipartita nella quale ad essere competente per il contenzioso fiscale non è una figura slegata dagli altri organi giurisdizionali, poiché è del tutto assente l'istituzione di uno specifico tribunale con competenza in materia di fiscalità. La competenza nello specifico è invece suddivisa in *jurisdiction administrative*, il giudice amministrativo, la cui cognizione ha ad oggetto la materia della imposizione diretta, e in *jurisdiction judiciaire*, giudice ordinario, la cui cognizione ha ad oggetto l'imposizione indiretta. Il processo tributario francese si caratterizza quindi per questa singolare dicotomia con radici storiche profonde e piuttosto risalenti, che vede la competenza in parte del giudice amministrativo ed in parte del giudice civile ordinario. Detto dualismo non trova un riscontro né in Germania né tantomeno in Italia ove le Commissioni sono competenti per le controversie sui "tributi di ogni genere e specie comunque denominati" ed ove si può parlare di una "giurisdizione" tributaria sostanzialmente "generale ed esclusiva"³⁰⁷ a partire dalla riforma del 1992, con la quale in sintesi, si è inaugurato quello che può dirsi propriamente un sistema "processual-tributario", un *corpus* autonomo, costituito dalle disposizioni del d.lgs. n. 546 del 1992 e dalle norme del codice di procedura civile, operative ex articolo 1 c. 2 dello stesso decreto, e le successive rilevanti modifiche del 2001 e 2005.

Queste diverse figure di giudici tributari sono regolate dettagliatamente dalle norme poste in essere nel singolo ordinamento di provenienza, in particolare dal *Finanzgerichtsordnung* in Germania, dal *livre des procédures fiscales (LPF)* in Francia e dal *D.lgs 546 del 1992* in Italia; norme che regolano il singolo contenzioso tributario, e che consentono l'applicazione del diritto sostanziale in sede processuale. Non bisogna però pensare che queste norme una volta poste, vivano come entità ideali, aventi un loro preciso contenuto, in una sfera separata dai concreti comportamenti degli stessi singoli giudici, nazionali e sovranazionali, ma anzi ne vanno sottolineati i profili evolutivi e le crescenti interazioni specie nei confronti del diritto dell'Unione. Una concezione non mitologica del diritto processuale tributario deve riconoscere, in particolare, che le norme esistono e possono essere momenti strumentali nel pensiero e negli atti particolari di coloro che si avvalgono di esse e che pertanto il contenuto e le

³⁰⁷ Con particolare riferimento alle importanti modifiche dell'articolo 12 L. 28 dicembre 2001, n. 448 e all'articolo 3-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203.

implicazioni di tali formule, essendo dipendenti dalle intenzioni degli operatori che le utilizzano, a tutti i possibili livelli, possono, nell'apparente costanza applicativa, variare talvolta di molto nel corso delle operazioni d'utilizzo, così come è avvenuto per il giudice del contenzioso fiscale e delle sue nuove vesti di giudice "tributario europeo". Con queste premesse si vuole sottolineare la parte che hanno avuto la prassi e la giurisprudenza, sia nazionale che comunitaria, e le loro pregnanti ricadute, in grado talvolta di riuscire a modificare lo stesso ruolo che rivestono. Preme rilevare che da un lato, il "diritto vivente" di un ordinamento, in particolare l'insieme delle pronunce tributarie di diritto interno e delle pronunce tributarie della Corte di Giustizia possono contenere più o meno una certa quantità di elementi tra loro conflittuali, in apparenza a scapito della coerenza organica dell'insieme; e, dall'altro lato preme inoltre rilevare che nel corso del tempo, il diritto tributario non si rinnova mai solo per le vie prescritte formalmente, ma spesso e soprattutto attraverso la ridefinizione dei significati delle formule da parte degli stessi giudici tributari, tramite la proficua addizione di formule nuove di matrice eurounitaria. In definitiva, guardando realisticamente, alla luce di una evoluzione storica concreta, il ruolo del giudice tributario nazionale appare come la pianura che si forma con il perpetuo scorrere di un fiume, fino a diventare una vasta area caratterizzata da una conformazione del tutto nuova rispetto alla precedente, fertile e produttiva, destinata a diventare popolosa ed economicamente rilevante. Proprio perché parrebbe che lo sviluppo del diritto processuale tributario non segua solo le rigide regole prefissate, taluni elementi si mantengono costanti, quasi inalterati, altri invece sono oggetto di una modifica profonda: si tratta di solito di principi generali, che stanno in immediata relazione con i fini fondamentali per i quali l'Unione è sorta, o che comunque al momento persegue e che nel tempo si sono arricchiti di nuovi significati.

Tornando a quelli che possono essere individuati come elementi differenziali si può sottolineare che la comparazione giuridica tra ordinamenti tributari distinti li raffronta al fine di rilevare tra essi identità e simiglianze, ovvero diversità e divergenze. Massima aspirazione del giurista che pone in essere la comparazione tra sistemi processuali tributari è quella di ricavare dal raffronto i principi ispiratori, ma anche l'individuazione sia di vicinanze che di opposizioni, dall'altro, tra i vari sistemi.

Nel corso dell'analisi dettagliata avente ad oggetto la figura del giudice tributario tedesco è emerso che nell'organico della Germania la giurisdizione fiscale è ripartita tra il *Landes-finanzgericht*, ed il *Bundesfinanzhof*, ma si tratta di una ripartizione di tipo verticale, con riferimento ai gradi del giudizio in ragione del fatto che la Germania è una Repubblica di tipo federale, anche il suo ordinamento giudiziario è organizzato secondo questa struttura³⁰⁸. In particolare il *Landesfinanzgericht*, come esaustivamente

³⁰⁸ Non si dimentichi che il sistema giudiziario tedesco è suddiviso in cinque rami, o giurisdizioni, indipendenti e speciali: 1) giurisdizione ordinaria; 2) giurisdizione del lavoro; 3) giurisdizione amministrativa generale; 4) giurisdizione tributaria; 5) giurisdizione sociale. Oltre a queste

espresso, è il Tribunale fiscale regionale, che si caratterizza per essere un vero e proprio giudice di merito di prima istanza, mentre il *Bundesfinanzhof* è invece la Corte fiscale federale. Essa rappresenta l'organo giurisdizionale tributario a livello centrale. Inoltre quello che rileva è che al fine di azionare l'*iter* processuale innanzi ad un tribunale fiscale è condizione necessaria la previa proposizione di un ricorso in via amministrativa che non abbia avuto un esito proficuo, esso è uno strumento deflattivo del contenzioso tributario tedesco, al punto che è solo un numero esiguo quello delle controversie che si risolvono in sede processuale.

In Francia i tribunali amministrativi, come analizzato nel dettaglio, sono competenti per decidere sulle controversie in materia di imposte dirette e di tasse sul volume di affari. Sono giudici di prima istanza e le loro sentenze, dopo la legge del 31 dicembre 1987, sono suscettibili di appello avanti le corti amministrative d'appello. Le sentenze di queste ultime possono essere impugnate innanzi al Consiglio di Stato. I tribunali ordinari, invece, sono competenti per decidere sui ricorsi contenziosi in materia di imposte indirette e assimilate, imposta di registro, di imposta ipotecaria, di imposta sul patrimonio, di imposta di bollo e imposte assimilate. L'amministrazione finanziaria francese, da parte sua, si è largamente impegnata nel moltiplicare i servizi d'informazione ai contribuenti, nel semplificare i moduli amministrativi, nello sviluppare le procedure di conciliazione. Tutte queste iniziative si propongono di ridurre le cause di errore o di interpretazioni errate di disposizioni fiscali, introducendo il maggior numero possibile di forme di collaborazione. Nella direzione di perseguire il medesimo intento deflattivo si muove anche l'ordinamento francese con delle procedure di mediazione destinate a disincentivare un eventuale ricorso in sede contenziosa. Tali procedure sono per esempio il ricorso al superiore gerarchico del verificatore, concordare una soluzione con l'interlocutore dipartimentale, rivolgersi ad un comitato consultivo per la regressione degli abusi del diritto o ancora ricorrere ad una transazione, quando la maggiore imposta accertata in capo al contribuente in seguito ad un controllo fiscale comporta l'irrogazione di sanzioni, in tal caso il contribuente può chiedere di pervenire ad un accordo con l'amministrazione.

Nel corso della disamina dell'ordinamento italiano è emersa la figura di un giudice tributario specializzato non togato. I giudici tributari domestici, in particolare, sono articolati in commissioni tributarie provinciali, aventi sede in ciascun capoluogo di

giurisdizioni speciali occorre ricordare la giurisdizione costituzionale, che è rappresentata dalla Corte costituzionale federale e dalle Corti costituzionali dei Länder. Il sistema tributario è articolato su tre diversi livelli corrispondenti a quelli di governo previsti dalla Costituzione: il governo federale (*Bund*), i governi regionali (*Länder*) e quelli dei comuni (*Gemeinde*). La fonte di finanziamento più importante è rappresentata da un articolato sistema di condivisione di alcune imposte come l'Iva, l'imposta sul reddito delle persone fisiche, quella sui redditi societari, le ritenute alla fonte sugli interessi e l'imposta sui redditi di capitale. Le quote di spettanza di ciascun ente territoriale sono stabilite in sede costituzionale per tutte le imposte tranne che per l'Iva. Per questa, infatti, la Costituzione rinvia a una apposita legge federale frequentemente modificata, per tenere conto di eventuali esigenze congiunturali.

provincia, le quali giudicano in primo grado e commissioni regionali, aventi sede in ciascun capoluogo di regione, che giudicano in appello. Il perimetro della *cognitio* dei giudici tributari è delimitato dal limite “esterno” delle singole materie, controversie di natura “tributaria” e da quello “interno” degli atti impugnabili, con l’elencazione di cui all’articolo 19 del D.lgs 546 del 1992 che però ha presentato progressivi ampliamenti ad opera della giurisprudenza. In Italia, in ultimo, nella categoria degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario rientrano una molteplicità di istituti, i quali però solo in minima parte riescono a diminuire il numero di ricorsi decisi in sede processuale. Si tratta di un insieme di strumenti giuridici a disposizione del contribuente per ricomporre le liti sorte con l’amministrazione finanziaria, o per prevenirne l’insorgere, o ancora per accelerarne il decorso ed a dire il vero in questo ampio concetto vengono fatti rientrare una serie di strumenti che nella prassi si rivelano non sempre efficaci o non sempre in grado di raggiungere i risultati sperati³⁰⁹. Appaiono di palmare evidenza, i riflessi, sul piano fattuale che conseguono alle posizioni assunte dalle diverse Corti nazionali che hanno rivestito un ruolo imprescindibile nell’evoluzione del diritto processual-tributario specie nel momento in cui pongo in essere una lettura comunitariamente orientata.

Se da un lato il *trend* evolutivo della giurisprudenza italiana si è mosso nel senso di una uniforme applicazione del diritto dell’Unione caratterizzato conseguente ad un ammorbidimento delle posizioni che in un primo momento erano state assunte dalla Corte Costituzionale come rigide e di competenza solo di quest’ultima, di contro il *trend* evolutivo della giurisprudenza tedesca si caratterizza per una iniziale diffidenza e reticenza tutta basata sulla aprioristica posizione, della non conflittualità con i controlimiti, quasi a voler sottolineare che anche la materia della fiscalità potesse rientrarvi e quindi, di conseguenza, escludersi dal novero delle materie oggetto di una uniforme applicazione del diritto del diritto dell’Unione, posizione oggi ampiamente superata.

Questa iniziale diffidenza ha comunque caratterizzato anche il *trend* evolutivo della giurisprudenza francese che partendo da posizioni prima intransigenti, il cui giudizio si allontana dalle aprioristiche e rigide posizioni iniziali tedesche, addiviene ad una

³⁰⁹ In Italia sono molteplici gli istituti con finalità deflattive, tra essi ricordiamo: l’interpello nelle sue diverse articolazioni, il ravvedimento operoso ex articolo 13 D.lgs. 471 del 1997, la definizione degli atti di accertamento a seguito di controlli automatici e dal controllo formale (i c.d. avvisi bonari) di cui agli articoli 2 e 3 del D.lgs. 462 del 1997, gli istituti dell’adesione ai processi verbali di constatazione e della adesione agli inviti al contraddittorio previsti ex art. 5, comma 1 bis del d.lgs. 218 del 1997, l’autotutela di cui all’articolo 68 del D.p.r. 287 del 1992 e 2quater del D.lgs.564 del 1994, l’acquiescenza ex articolo 15 D.lgs.218 del 1997, la definizione agevolata di sanzioni ex articoli 16 e 17 del D.lgs. 472 del 1997, l’accertamento con adesione di cui agli articoli 1-13 del D.lgs. 218 del 1997, la mediazione tributaria che era stata introdotta dal novellato articolo 17bis del D.lgs. 546 del 1992, la conciliazione giudiziale ex articolo 48 del D.lgs. 546 del 1992.

maggior apertura con lo scopo di dare una concreta attuazione ad un diritto eurounitario uniforme soprattutto nei diritti dei contribuenti.

Quanto ai corollari concernenti la dialettica tra giudice tributario tedesco e francese, sia esso amministrativo o ordinario, e giudice dell'Unione, l'adesione alla nuova impostazione di fondo comporta l'applicazione dei principi europei caratteristici delle sentenze della Corte di Giustizia nell'ambito processuale interno, quant'anche in alcuni casi, letti attraverso il filtro della Carta costituzionale. L'adesione a questa nuova impostazione di fondo, in particolare, investe il concreto atteggiarsi dei poteri del giudice tributario nazionale ed il giudizio tributario nel suo insieme. Investe il *thema decidendum*, i fatti costitutivi, impeditivi, modificativi ed estintivi dedotti dal fisco e dal contribuente alla luce del diritto comunitario.

Risulta quindi evidente che i singoli giudici tributari presentano peculiarità e caratteristiche tali da renderli unici, ma che al contempo la loro profonda diversità è superata dall'applicazione di quelli che sono principi comuni e profili che tendenzialmente e progressivamente puntano ad avvicinarsi, specie in un'ottica di maggiore unitarietà e di uniforme applicazione delle materie di matrice eurounitaria. Il giudice, sia egli un giudice togato tedesco, un giudice amministrativo o civile francese, o un membro componente una commissione tributaria italiana può adottare un *iter* logico-giuridico differente, ma nell'intento di approdare al comune risultato di applicazione uniforme del diritto dell'Unione nel singolo contenzioso fiscale tramite una interpretazione conforme, un potere di disapplicazione, ed un potere di rinvio pregiudiziale con cui sottoporre una questione alla Corte di giustizia, affinché essa interpreti una disposizione di diritto comunitario, strumentale alla risoluzione del contenzioso. Ciò che in particolare preme far emergere da queste argomentazioni è evidenziare come i singoli giudici tributari nazionali, le cui diversità rappresentano la ricchezza ed il valore aggiunto di un pregnante portato storico culturale, possono essere considerati "organi giurisdizionali comuni del diritto europeo", affidando loro una prima delibazione delle questioni europee che quasi configura la fase nazionale come giurisdizione europea di prima istanza.

Si può sottolineare, da un lato, che si sta affermando sempre con maggior veemenza il primato del diritto dell'Unione su quello nazionale, e, dall'altro, il conseguente potere-dovere del giudice tributario di sottoporre, in caso di dubbio ed in via pregiudiziale, alla Corte di Lussemburgo la questione relativa all'interpretazione del diritto comunitario, nonché l'obbligo di disapplicazione (o non applicazione) del diritto nazionale, qualora lo stesso sia ritenuto in contrasto con il diritto comunitario. L'importanza ed il ruolo centrale che viene ad assumere il giudice tributario nazionale deriva dal fatto che la Corte di giustizia, al fine di rendere efficaci i vincoli derivanti agli Stati membri dal diritto comunitario, ha pensato di affidare il compito di controllare, ed in parte di sanzionare, gli Stati ai loro giudici nazionali, attraverso gli strumenti della pregiudiziale comunitaria e del potere-dovere di disapplicazione, posto

che sono intervenute le singole Corti costituzionali ad affermare che le sentenze dalla Corte di Giustizia possono essere considerate “fonti del diritto”. In particolare l’ordinamento comunitario si integra ormai nei vari ordinamenti interni dei paesi facenti parte dell’Unione.

Combinando i principi comunitari e quelli nazionali il giudice tributario, coinvolto nelle questioni a rilevanza europea ha un ruolo essenziale nell’osservanza del diritto dell’Unione. Il ruolo svolto dalla giurisprudenza tributaria è imprescindibile nel consolidamento del sistema e nella garanzia della sua effettività, com’è tipico di un sistema fondato su divieti ed obblighi, il cui puntuale rispetto è rimesso alla vigilanza ed alla verifica del giudice stesso. A tal proposito va citata la Sentenza del 15 gennaio 2013, Križan³¹⁰, la quale ha dato alla Corte l’occasione di precisare, al fine di una più efficace attuazione dell’uniforme applicazione del diritto dell’Unione, l’ambito della facoltà dei giudici nazionali di sottoporre alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale quanto la nozione di giudice di ultima istanza. La Corte ha ricordato che una norma procedurale nazionale, in virtù della quale le valutazioni formulate da un organo giurisdizionale superiore vincolano gli organi giurisdizionali inferiori, non può rimettere in discussione la facoltà, spettante a questi ultimi di investire la Corte di una domanda di pronuncia pregiudiziale qualora essi nutrano dubbi in merito all’interpretazione del diritto dell’Unione, dovendo tali giudici discostarsi dalle valutazioni dell’organo giurisdizionale di grado superiore qualora ritengano, alla luce dell’interpretazione data dalla Corte, che queste ultime non siano conformi al diritto dell’Unione. La Corte ha affermato che tali principi si impongono con veemenza dal momento che, secondo una giurisprudenza consolidata, è inammissibile che norme di diritto nazionale, quand’anche di rango costituzionale, possano menomare l’unità e l’efficacia del diritto dell’Unione. Peraltro, nella stessa sentenza la Corte ha ritenuto che un giudice nazionale costituisca un giudice avverso le cui decisioni non può essere proposto un ricorso giurisdizionale di diritto interno ai sensi dell’articolo 267, terzo comma, TFUE, e che è pertanto tenuto a sottoporre alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale, anche quando il diritto nazionale prevede la possibilità di presentare, dinanzi al giudice costituzionale dello Stato membro di cui trattasi, un ricorso contro le decisioni di tale giudice³¹¹.

Preme rilevare che giudice europeo e giudici tributari dei singoli Stati membri, si atteggiavano come soggetti ambedue sovrani nei limiti delle proprie competenze, ma con una sovranità, quella europea, in grado di “imporsi” sulla stessa sovranità nazionale in settori che, seppur sottratti all’ambito di intervento diretto del diritto comunitario, tangono le competenze dell’Unione. È questa, se si vuole, la logica di sistema, che, pur garantendo il mantenimento delle realtà statuali, così come delle individualità, tende a

³¹⁰ Sentenza della Corte di Giustizia, Križan e altri C-416/10, emessa il 15 gennaio 2013, in Racc.

³¹¹ Qualora detto ricorso al giudice costituzionale sia limitato alla verifica dell’eventuale violazione dei diritti e delle libertà garantiti dalla Costituzione nazionale o da una convenzione internazionale.

realizzare un modo di essere unitario. Per fare ciò assume un particolare rilievo il principio di leale collaborazione che informa le relazioni Stati membri-Unione Europea. Esso assurge a parametro necessario e sufficiente per garantire uniformità applicativa ed interpretativa comunitaria alle normative domestiche, anche di provenienza internazionale, come le convenzioni contro le doppie imposizioni, che risultano idonee a frammentare il Mercato Unico e frustrare, conseguentemente, gli obiettivi previsti dai Trattati³¹².

È stato proprio facendo leva sulla prevalenza comunitaria e sulla necessità di “ridurre a sistema” il coacervo di forze legislative presenti in ambito europeo che, con il presente lavoro, si vuole dimostrare l’esistenza di un implicito, quanto dirompente riconoscimento del ruolo di giudice europeo del contenzioso tributario ed un’applicazione, che risultano ancora più obbligati se si interpreta il diritto comunitario, ed in particolare il divieto di discriminazione previsto nelle libertà fondamentali, come “regola di legalità” che si interpone nelle relazioni a piani sovrapposti per garantire solo ed esclusivamente nei confronti dei cittadini comunitari la tutela dei diritti di circolazione a parità di condizioni³¹³. Quello che deve essere tutelato, infatti, è il diritto dei singoli cittadini comunitari a godere, nell’intero territorio dell’Unione, e quindi in ciascuno Stato membro, di un trattamento non discriminatorio. Il fine è quello di garantire uniformità di trattamento fiscale a tutti i cittadini comunitari che esercitano le proprie libertà di circolazione, senza differenziarli in base al luogo di residenza. In questo contesto, l’uniforme applicazione del diritto dell’Unione, nonché il divieto di discriminazione ed il rispetto delle libertà di circolazione, quindi, assumono valore metagiuridico e si configurano come mezzi di uniformazione del Mercato Unico Interno, con particolare attenzione al ruolo svolto dal giudice del contenzioso fiscale, capace di impattare anche su settori che, sebbene sottratti alla competenza dell’Unione, falsano la concorrenza intracomunitaria e possono frammentare lo stesso Mercato. Ciò proprio perché, non essendovi armonizzazione nel settore delle imposte dirette, non vi sono obblighi per gli Stati membri di uniformare le proprie legislazioni nazionali, ma la lettura comunitariamente orientata appare doverosa. Affinché si possa parlare di “disparità”, infatti, il punto di partenza è quindi dato dalla coesistenza di due o più ordinamenti giuridici, indipendenti e sovrani, i quali, applicando indistintamente al proprio interno regole diverse tra loro ma perfettamente legittime, conducono a situazioni di svantaggio in un ordinamento, rispetto a ciò che si verificherebbe in altri ordinamenti. Il complesso degli atti giuridici comunitari deve essere quindi recepito dagli ordinamenti degli Stati membri, dove compete proprio ai giudici tributari nazionali garantirne il rispetto, sia

³¹² Cfr. sull’argomento quanto scritto da TIZZANO, L’Atto Unico europeo e la realizzazione del mercato interno, in *Foro It.*, 1989, IV, c, 75 ss.

³¹³ Cfr. le riflessioni ampie ed esaustive poste in essere sull’argomento in BEUTLER - BIEBER - STREIL - WEILER, *L’unione europea, istituzioni, ordinamento e politiche*, Bologna 2001.

nel caso in cui esse siano direttamente applicabili (diretta applicabilità del diritto comunitario) che nel caso in cui necessitano di atti interni di esecuzione³¹⁴.

Come si desume anche dall'esperienza giuridica e francese, compito dei giudici tributari è verificare l'istruttoria primaria, ripercorrendo l'*iter* seguito dall'amministrazione finanziaria in seno al procedimento, ed, eventualmente, integrare le risultanze emerse con nuove indagini, vincolate ai fatti dedotti dalle parti. Eccezioni a quanto esposto possono ammettersi nelle sole ipotesi in cui la parte si trovi nell'impossibilità oggettiva, o nella grave difficoltà, di provare, senza il previo intervento del giudicante. Il modello del giudizio amministrativo e la stessa logica del rapporto inducono, in casi estremi, e di particolare lontananza della parte dalla fonte di prova, a consentire ai giudici tributari di sopperire alla carenza istruttoria. Evidentemente, la perdurante immanenza del principio dispositivo condiziona l'attivazione ufficiosa alla previa allegazione di parte e alla precisa individuazione del mezzo di prova da acquisire. Come insegna l'esperienza del processo amministrativo, in casi estremi, insomma, quel rapporto su cui il giudizio si appunta consente di convertire l'onere della prova in un onere del principio di prova.

Consideriamo ora il punto della diretta applicabilità del diritto dell'Unione da parte dei giudici tributari dei paesi membri. In linea di principio le norme di fonte comunitaria, ed innanzi tutto quelle di carattere sostanziale, sono direttamente applicabili negli ordinamenti giuridici degli Stati membri e prevalgono sulle eventuali norme nazionali difformi, sicché il giudice nazionale, nel decidere la controversia, applica senz'altro il diritto comunitario senza alcun previo rinvio agli organi di controllo di costituzionalità, disapplicando le norme nazionali con esso contrastanti.

Viene riconosciuta diretta applicabilità innanzi tutto alle norme contenute nei regolamenti di portata generale ai sensi dell'articolo 249, comma 2, CE, ora 193 TFUE; alle norme dei trattati, che garantiscono posizioni soggettive di vantaggio ai soggetti dell'ordinamento, così le regole sulla libera circolazione delle merci; alle decisioni, articolo 249, comma 4, CE, ora 193 TFUE, e, in certa misura, alle direttive. Ma anche le regole processual-tributarie devono essere strutturate in modo da rendere facilmente applicabile il diritto dell'Unione in ambito tributario, poiché la giurisprudenza della Corte sempre più spesso afferma il diritto alla piena tutela giurisdizionale delle posizioni soggettive che si fondano sul diritto comunitario. In tal senso ricordiamo le sentenze *Simmenthal* del 9 marzo 1978, *San Giorgio* del 9 novembre 1983, *Factortame* del 19 giugno 1990 e *Dilexport* del 9 febbraio 1999 che evidenziano l'efficacia diretta del diritto comunitario e delle relative conseguenze nella materia processual-tributaria. Da ciò emerge che per risolvere le controversie, il giudice tributario nazionale deve fare riferimento necessariamente al diritto comunitario. Conseguenza ancora che più dei giudici comunitari, sono i giudici tributari

³¹⁴ Si rimanda ad una più approfondita lettura in MORTELMANS, *The common market, the internal market, and the single market, what's in a market?*, in *Common market Law Review*, 1998, p. 1001 ss.

dei singoli paesi membri ad applicare il diritto comunitario, poiché sempre più numerose sono le controversie sottoposte al loro vaglio che necessitano una sussunzione rispetto al diritto dell'Unione. Tenuto dunque conto della frequenza con la quale i giudici nazionali applicano il diritto comunitario, si rende indispensabile, e costituisce condizione di efficacia, l'interpretazione unitaria delle norme comunitarie in ambito fiscale.

Sarebbe infatti inconcepibile ed in netto contrasto con gli stessi principi comunitari dell'equilibrio nel mercato e nella libera circolazione delle persone, delle merci e dei servizi, che la medesima norma di un trattato o di un regolamento o una direttiva venisse interpretata e quindi applicata in modo difforme in ciascuno stato membro nell'ambito di un contenzioso fiscale.

Ancora più grave sarebbe il disconoscimento della validità di un atto da parte del giudice tributario di uno stato membro e quindi la disapplicazione dello stesso, poiché si giungerebbe così all'assurda conclusione che il medesimo regolamento venga riconosciuto in sede giurisprudenziale come valido e quindi applicato in uno stato e disapplicato, perché ritenuto invalido, in altro stato. Così facendo, verrebbe posta nel nulla la stessa unità dell'ordinamento della Comunità. Di contro ciò che può essere oggetto della disapplicazione ad opera del giudice tributario è la norma interna che contrasta con il diritto dell'Unione: in particolare viene ad evidenza un interessante caso in cui la Corte di Giustizia, in risposta ad un rinvio pregiudiziale della Cassazione tributaria italiana, ha affermato che il principio di effettività del diritto comunitario può comportare anche la necessità di disapplicare norme processuali nazionali. ed è quello della sentenza, Speranza del 1 luglio 2010³¹⁵, nella quale la Corte ha ritenuto

³¹⁵ Cfr. Causa C-25/09, in racc., inoltre per quanto concerne il potere del giudice nazionale di disapplicare norme interne in contrasto con il diritto UE e le Corti Costituzionali nazionali va citata la sentenza della Corte di giustizia, 22 giugno 2010, causa C-188/10, Melki (punti 40-57) nella quale, dopo aver ribadito che il principio del primato del diritto UE si oppone a qualsiasi normativa interna che, in caso di conflitto tra una disposizione di diritto dell'Unione ed una legge nazionale, riservi la soluzione di questo conflitto ad un organo diverso dal giudice (v., sentenza Simmenthal, punto 23), la Corte ha però affermato che il controllo di legittimità costituzione francese non è incompatibile con il diritto UE purché i giudici restino liberi: 1) di sottoporre alla Corte di giustizia qualsiasi questione pregiudiziale che essi ritengano necessaria, 2) di adottare qualsiasi misura necessaria per garantire la tutela giurisdizionale provvisoria dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, e 3) di disapplicare, al termine di siffatto procedimento incidentale, la disposizione legislativa nazionale in questione ove la ritengano contraria al diritto dell'Unione. Per quanto concerne la disapplicazione di provvedimenti amministrativi contrari con il diritto dell'Unione va citata la pronuncia della Corte di giustizia, 29 aprile 1999, causa C-224/97, Ciola (punti 21-34) nella quale dopo aver ricordato che sono soggetti all'obbligo di disapplicare disposizioni della legge interna contrastanti con il diritto UE non solo i giudici nazionali (v. Simmenthal), ma anche tutti gli organi dell'amministrazione, compresi quelli degli enti territoriali (v. Fratello Costanzo), la Corte ha precisato che il primato del diritto UE su quello interno comporta che ogni disposizione di diritto interno contraria diviene inapplicabile nei confronti dei singoli e che questo vale sia quando le disposizioni di diritto interno sono legislative sia quando siano amministrative, laddove queste ultime non includono unicamente norme generali ed astratte, ma anche provvedimenti amministrativi individuali e concreti. Quanto invece al principio del giudicato come limite al principio di supremazia del diritto UE sui diritti nazionali si ricorda Corte di

tale contrasto con l'art. 38 della legge di registro, D.P.R. n. 131 del 1986, secondo il quale, il contribuente può ottenere il rimborso dell'imposta non dovuta per nullità dell'atto registrato solo se abbia previamente ottenuto una sentenza definitiva dal giudice civile che abbia dichiarato la nullità. Il risultato è che, come i giudici di Lussemburgo hanno espressamente affermato, la nullità può essere dichiarata *incidenter tantum* anche dal giudice tributario in sede di giudizio sul rimborso. L'obbligo di disapplicare norme dell'ordinamento nazionale si estende anche a disposizioni di rango costituzionale, purché non relative alla tutela di diritti fondamentali. Così, ad esempio, non costituisce ostacolo alla piena applicazione del diritto comunitario il principio di legalità in materia tributaria³¹⁶.

Il giudice tributario nei singoli stati³¹⁷ ha dovuto compiere uno sforzo per un'applicazione effettiva del diritto comunitario, secondo le direttive tracciate dalle sentenze della Corte di Giustizia Peterbroeck C-312/93, Van Schijndel C-430/93 e 431/93 ma anche Santex C-327/00. I principi di effettività e di non discriminazione, secondo tali sentenze, comportano l'applicazione d'ufficio del diritto comunitario, con

giustizia, 13 gennaio 2004, causa C-453/00, Kühne&Heitz (punti 20-28). Nel caso in cui un atto amministrativo definitivo contenga un errore nell'interpretazione e nell'applicazione del diritto UE, la Corte ha affermato la prevalenza dell'interesse nazionale alla stabilità del giudicato, e questo anche quando si cristallizzano in tal modo nei sistemi interni situazioni di violazione del diritto comune (sulla responsabilità oggettiva dello Stato per l'errore nell'interpretazione e nell'applicazione del diritto comune da parte dei propri giudici nazionali, v. sentenze Kobler e Traghetti del Mediterraneo in tutela giurisdizionale, punto 4) ma solo e nella misura in cui non lo sia neppure per l'ordinamento nazionale interessato (c.d. principio d'equivalenza tra diritto UE e diritti interni). Quanto al giudicato in ultimo si ricorda Corte di giustizia, 10 novembre 2005, causa C-234/04, Kapferer (punti 19-24) ove l'approccio rispettoso dell'intangibilità delle situazioni giuridiche definitivamente accertate caratterizza l'orientamento giurisprudenziale dell'Unione con riferimento agli atti nazionali definitivi non solo di natura amministrativa (v. sopra sentenza Kühne&Heitz) ma anche quelli di natura giudiziaria, ossia sentenze passate in giudicato contrastanti con il diritto dell'Unione. Corte di giustizia, 18 luglio 2007, causa C119/05, Lucchini (punti 59-63). Nonostante le sentenze di cui sopra abbiano confermato la prevalenza del principio nazionale del giudicato sulle esigenze dell'Unione, la corte di giustizia in questa occasione ha affermato la contrarietà al diritto UE di una norma come l'articolo l'art. 2909 del codice civile italiano, volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la cui incompatibilità con il mercato comune è stata dichiarata con decisione della Commissione divenuta definitiva. Corte di giustizia, 3 settembre 2009, causa C-2/08, Fallimento Olimpiclub (punti 19-32). In questa causa, i giudici di Lussemburgo, interpellati dalla Corte di Cassazione italiana in merito alla compatibilità con il diritto europeo dell'articolo 2909 del codice civile inerente l'autorità della cosa giudicata, hanno confermato l'incompatibilità con il diritto UE della predetta norma. In realtà, i giudici di Lussemburgo in questa occasione sembrano considerare contrario al diritto dell'Unione non tanto il diritto/dovere del giudice interno di rispettare l'intangibilità di una sentenza passata in giudicato, seppur contenente errori di diritto comune, ma bensì la meccanica applicazione dell'erronea interpretazione sancita da tale decisione definitiva a un altro caso ancora pendente (teoria del cosiddetto effetto esterno del giudicato) e quindi, per definizione, non ancora concluso con decisione definitiva.

³¹⁶ Cfr. Relazione esposta da ALTIERI E, Rapporti tra normativa nazionale e comunitaria: poteri e obblighi del Giudice tributario, in corsi di Formazione di Giustizia tributaria 2011.

³¹⁷ In questo caso la sezione tributaria delle corti di Cassazione Italiana e francese.

un'ampiezza non inferiore a quella che avviene nell'ordinamento interno in casi analoghi. Si pongono, pertanto, problemi in relazione alla natura del processo o alle intervenute preclusioni di natura sostanziale o processuale. Per quanto concerne il processo tributario di Cassazione, in Francia ed in Italia che è delimitato dai motivi di ricorso stringenti, si è posto il problema se la verifica di compatibilità del diritto interno con quello comunitario possa porsi per la prima volta in Cassazione, anche quando non sia stata specificamente dedotta, e se tale verifica possa comportare anche nuovi accertamenti di fatto. Lo stesso problema si pone, più in generale nei processi d'impugnazione, come quello amministrativo francese di legittimità e quello tributario italiano e tedesco, nei quali la cognizione del giudice è delimitata dai motivi di ricorso. Per quanto concerne il rapporto fra Corte di giustizia e giudici tributari nazionali, infatti, occorre rilevare che il potere interpretativo della Corte non si attua in chiave negativa, come una semplice attività di vigilanza o di controllo sull'operato dei giudici tributari nazionali, ma va invece considerata sotto un profilo positivo di collaborazione con i giudici che operano in ambito fiscale nei paesi membri. Infatti la facoltà di rivolgersi alla Corte, che diventa un obbligo per le Corti fiscali di ultima istanza, ovvero per la sezione tributaria della Corte di Cassazione in Italia, la *Cour de Cassation* ed il *Conseil d'État*, in Francia ed il *Bundesfinanzhof* in Germania, rappresenta un aiuto per il giudice nazionale che si trovi in difficoltà nell'applicare il diritto comunitario al caso concreto sottopostogli. Naturalmente non può parlarsi di subordinazione gerarchica del giudice nazionale a quello comunitario, anche perché l'Unione Europea non realizza un quadro istituzionale di tipo federale, eppure la decisione resa in sede di domanda pregiudiziale ha effetti vincolanti per il giudice tributario nazionale, che non può discostarsene. Tuttavia non può neppure parlarsi della Corte di Giustizia come di un giudice straniero rispetto ai giudici tributari nazionali. In realtà il rapporto tra i due giudici non può essere inquadrato secondo i criteri classici, ma deve essere invece considerato un rapporto *sui generis*. Come si nota soprattutto in materia tributaria, fra l'organo giurisdizionale nazionale e quello comunitario vi è infatti distinzione, ma non discontinuità proprio poiché il primo, pur conservando la propria autonomia, deve attenersi alla pronuncia del secondo, sia essa interpretativa o sulla validità. Vero è che diversi sono i compiti delle due giurisdizioni, dovendo la Corte interpretare il diritto Comunitario ed i giudici tributari nazionali applicarlo, ma tale differenza non deve essere intesa come una rigida ripartizione di competenze ma piuttosto come una collaborazione tendente ad una lettura unitaria delle norme in materia fiscale dettate a livello comunitario che trovano attuazione in sede giurisdizionale ad opera del giudice tributario interno. Pertanto il ruolo essenziale e precipuo dell'uniforme applicazione del diritto comunitario in materia fiscale può attuarsi attribuendo alla Corte di giustizia, ma soprattutto all'organo del contenzioso fiscale nazionale, il compito interpretativo delle norme e della validità degli atti della Comunità demandando proprio ai giudici tributari nazionali l'applicazione, e

l'uniforme interpretazione o se del caso la disapplicazione della norma interna non conforme al diritto comunitario. È con specifico riguardo alla materia tributaria che tale ripartizione di compiti però potrebbe presentare un *vulnus* nel momento in cui il giudice tributario nazionale non possieda gli strumenti adeguati per una corretta applicazione in sede giurisdizionale delle norme sovranazionali: egli dovrà dunque rivolgersi alla Corte di giustizia, posto che l'interpretazione della norma interna, alla luce del diritto dell'Unione deve avere come termine di paragone norme relative alle materie dell'ordinamento comunitario, ma anche l'interpretazione di accordi e convenzioni, dovendo ricorrere all'articolo 234 CE, oggi 267 del TFUE. Nell'ambito della controversia innanzi al giudice tributario nazionale, la Corte dà un'interpretazione del trattato, nella quale si limita a trarre dalla lettera e dallo spirito di questo il significato delle norme comunitarie, mentre l'applicazione alla fattispecie delle norme così interpretate rimane riservata al giudice nazionale; tale concezione corrisponde alla funzione assegnata alla Corte dall'articolo 177 (oggi 267 TFUE, già 234 TCE), che mira a garantire l'unità dell'interpretazione del diritto comunitario negli Stati membri ³¹⁸.

Ciò nell'ottica di una necessaria interpretazione uniforme della norma comunitaria che ha il fine di evitare disarmonie nell'interpretazione del diritto comunitario che poi, in concreto, i giudici del contenzioso tributario nazionale devono applicare. Si tratta di un sistema d'applicazione del diritto comunitario che potremmo definire decentralizzato, dove referente immancabile è il giudice tributario nazionale e la Corte di giustizia assurge a ruolo di *Supreme Court*. Si attua un'operazione finalizzata alla decisione giudiziale in quanto la sentenza della Corte di Giustizia precisa la *quaestio iuris*, delineando il significato della norma comunitaria rilevante nel giudizio, mentre il giudice nazionale accerta la *quaestio facti* e perviene alla decisione applicando le norme rilevanti, compresa quella comunitaria interpretata in via pregiudiziale, alla fattispecie concreta. Il procedimento ex articolo 234 del Trattato CE, oggi articolo 267 TFUE si configura così come dialogo tra giudici secondo il modello della c.d. *Richterklage*³¹⁹. La questione sollevata innanzi alla Corte di Giustizia raramente si limita alla richiesta di una mera interpretazione della norma comunitaria; spesso coinvolge anche la compatibilità tra questa e la norma interna. Inoltre la sentenza della Corte, per il contenuto specifico che la caratterizza, può talvolta essere immediatamente applicata alla controversia pendente dinanzi al giudice nazionale.

³¹⁸ Si veda Corte di giustizia 27 marzo 1963 C-28, 29,30/62, Da Costa en Schaake, in Racc. 1963.

³¹⁹ L. DANIELE, Corte di giustizia delle comunità europee, in Dig disc. pubbl.IV, 1989. Per quanto concerne la questione sottoposta al giudice comunitario, essa ha riguardato anche la natura delle norme comunitarie non trasposte quali norme "direttamente applicabili". Ad esempio, sulla diretta applicabilità della direttiva n. 69/335, il suo carattere incondizionato e sufficientemente preciso è stato affermato dalla Corte di giustizia con sentenza 13 febbraio 1996, C-197/94 e C-252/94, Bautiaa e SFM, in Boll. trib., 1996, p. 1152 ss.

La giurisprudenza ha trovato soluzioni alternative al rinvio pregiudiziale ed ha posto rimedi contingenti, quali il ricorso al criterio dell'interpretazione conforme in definitiva, si è riusciti, da parte dei giudici tributari degli stati membri e del giudice costituzionale, a dare applicazione al diritto europeo, se del caso disapplicando la norma nazionale configgente. Queste considerazioni portano ancora una volta a sottolineare il ruolo del giudice tributario nazionale, come giudice europeo, il quale può comunque rivolgersi alla Corte di Giustizia, la quale assume i contorni di un giudice di "ultima istanza".

Va sottolineato che è piuttosto diffusa in sede di rinvio la prospettazione della questione in termini di compatibilità o contrarietà della norma interna alla normativa comunitaria. Questo è avvenuto in tanti casi. Si pensi ad esempio alla questione relativa all'imposta patrimoniale: il giudice del rinvio ha sottoposto la questione alla Corte in termini di compatibilità con l'ordinamento comunitario della previsione legislativa di un'imposta sul patrimonio netto delle società di capitali che abbia effetti economicamente equivalenti a quelli di un'imposta indiretta sui conferimenti³²⁰. Si pensi inoltre all'ordinanza di rimessione della questione relativa all'imposizione di registro dei versamenti effettuati a copertura di perdite, con la quale si era chiesto alla Corte di "pronunciarsi sulla contrarietà o meno della disposizione contenuta nell'articolo 4 del D.P.R. n. 131/1986 (parte prima) con le disposizioni contenute nella direttiva n. 69/335"³²¹. Si pensi ancora all'ordinanza di remissione alla Corte di giustizia avente ad oggetto l'imposta di registro con aliquota dell'1% di un prestito obbligazionario, della quale il giudice chiede la compatibilità con la direttiva n. 69/135. Inoltre non sono mancati casi in cui le questioni sono state prospettate in termini sia di interpretazione-qualificazione che di compatibilità. Così ad esempio, il tribunale di Genova, nel caso *Ponente carni*, relativo alla tassa sulle società, chiedeva alla Corte l'interpretazione dell'espressione "diritti a carattere remunerativo" di cui all'articolo 12 della direttiva n. 69/135. E ciò perché la Corte riconosceva la legittimità dei diritti di carattere remunerativo rispetto al costo di operazioni imposte dalla legge per uno scopo di interesse generale³²². La Corte Europea ha spesso proceduto alla

³²⁰ Comm. Trib. Prov. Di Firenze, sez IV, 18 ottobre 1996, in Boll Trib. 1977.

³²¹ nota Comm. Trib. Reg. Venezia, sez. VI, 11 marzo 1999, in Il Fisco.

³²² Era questa una questione di qualificazione relativa alla possibilità di inquadrare il servizio di pubblicità legale come rientrante nell'articolo 12, questione risolta in senso positivo, in base ad una interpretazione-qualificazione. Emerge pertanto come sovente i giudici tributari italiani abbiano sollevato le interpretazioni inerenti la direttiva n. 69/335 direttamente in termini di compatibilità e non solo in vista di un conflitto tra norme interne con norme comunitarie. Alcuni autori, cfr. NUCERA cit., hanno sottolineato che la Corte di Giustizia ha negato la propria possibilità di pronunciarsi direttamente sulla compatibilità delle norme interne con le norme comunitarie in quanto essa è competente soltanto a fornire al giudice nazionale elementi d'interpretazione del diritto comunitario, volti a consentire di pronunciarsi sulla compatibilità. Alcune volte i confini tra l'interpretazione in senso stretto e la compatibilità tendono a sfumare, specie se si esaminano le questioni inerenti la direttiva n. 69/335.

correzione della prospettazione della questione operata dal giudice del rinvio prima di pervenire alla propria decisione. Ciò può essere definito una dimostrazione di tolleranza che, se ci fermassimo sulle sole norme che disciplinano il processo nel nostro ordinamento, rappresenterebbe una violazione di norma: la non corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato. Così per esempio la Corte di giustizia, nella questione relativa all'imposta patrimoniale prospettata in termini di compatibilità, afferma che il giudice *a quo* chiede in sostanza se la direttiva osti alla riscossione a carico delle società di capitali di un'imposta come l'imposta sul patrimonio netto delle imprese e conclude che tale direttiva non osta alla riscossione³²³. Va rilevato che spesso la Corte di giustizia, in questa sua veste che travalica i ruoli classici, e che trova un referente immancabile nel giudice tributario nazionale, ha ritenuto di doversi pronunciare anche sull'interpretazione di un'altra disposizione comunitaria, pur se non espressamente richiesta del giudice del rinvio. Alla luce delle norme processuali interne ci troveremo di fronte alla classica pronuncia *ultra petita*. Così risulta utile citare a titolo esemplificativo la sentenza emessa sulla tassazione dei conferimenti immobiliari³²⁴ ove, allo scopo di fornire una decisione utile al giudice nazionale, la Corte ha ritenuto dover esaminare l'articolo 12 della direttiva, anche se l'interpretazione della disposizione non era stata richiesta. Infatti la Corte ha il compito di interpretare tutte le norme di diritto comunitario che possano essere utili al giudice nazionale al fine di dirimere la controversia per cui è stato adito, anche qualora dette norme non siano state espressamente indicate nella questione pregiudiziale.

Ma nel suo ruolo di *Supreme Court*, la Corte di Giustizia manifesta dei poteri del tutto nuovi, ove una ulteriore rilevante problematica è rappresentata dalla possibilità di estendere gli effetti della sentenza della Corte a casi diversi da quello esaminato, per applicazione del criterio di pertinenza. Dalla giurisprudenza della Corte di giustizia sembrerebbe evincersi un effetto *erga omnes* delle sentenze interpretative sotto il profilo della mancanza di un obbligo di rinviare nuovamente alla Corte quando essa

³²³Per quanto concerne la sentenza relativa alla tassazione dei prestiti obbligazionari, la corte si è pronunciata affermando, visto il tenore della questione pregiudiziale, di non essere competente a pronunciarsi sulla compatibilità di una norma nazionale con il diritto comunitario, ma di poter soltanto fornire al giudice nazionale quelli che sono gli elementi di interpretazione del diritto comunitario che gli consentiranno di risolvere la questione giuridica di cui deve conoscere e conclude infine affermando che dai termini dell'ordinanza di rinvio risulta che la questione posta dalla giurisdizione nazionale va intesa come avente sostanzialmente ad oggetto il problema inerente l'interpretazione dell'articolo 11 della direttiva n. 69/33 Cfr. corte di giustizia, C-15 /88 in Racc. Risulta rilevante inoltre citare la sentenza del 20 aprile 1993 sulla tassa sulle società che è stata risolta dalla Corte con la pronuncia secondo cui la questione sollevata vada intesa come un indirizzo interpretativo avente ad oggetto l'articolo 10 della direttiva. Alla luce di quanto sopra esposto possiamo concludere che l'interpretazione resa dalla Corte di giustizia non è un'interpretazione astratta. Essa interpreta la norma comunitaria alla luce della norma nazionale, così come descritto dal giudice nazionale, con risultati che in concreto sono sostanzialmente analoghi a quelli che si avrebbero in un giudizio di compatibilità Cfr. Corte di giustizia C-4/97, in Racc.

³²⁴Cfr. Corte di giustizia, C-42/96, Sif s.p.a., in Racc.

abbia già risolto un'identica questione interpretativa. Secondo alcuni autori residuerebbe però un'astratta facoltà di rinvio, potendosi riproporre alla Corte di giustizia la medesima questione sotto diversi profili o anche sotto profili identici a quelli nei quali essa era stata sinora posta, ove il giudice non sia convinto dell'interpretazione già fornita. Si delinea dunque un'impostazione in termini di precedente delle sentenze interpretative della Corte di giustizia. Ciò inevitabilmente ha un collegamento con la prassi attuata dai giudici italiani e sembrerebbe riconoscere un'efficacia quasi normativa delle sentenze interpretative, che il giudice tributario nazionale si trova a dover applicare, come fossero fonti del diritto produttive di una norma precettiva. In effetti, la Corte Costituzionale nel noto caso della norma italiana richiedente la prova circa la mancata traslazione sul consumatore dell'imposta oggetto di rimborso, richiesta dal d.l. 10 luglio 1982, ha affermato che il principio espresso nella storica sentenza n. 170/84 circa la reciproca autonomia degli ordinamenti interno e comunitario potesse estendersi ben oltre la sfera dei regolamenti comunitari, per ricomprendere anche il caso di principi estratti in via interpretativa dall'ordinamento comunitario, in particolare attraverso le pronunzie della Corte di giustizia, sottolineandone quindi la portata di fonte del diritto che inevitabilmente incide il ruolo del giudice tributario nazionale.

Come emerso nel corso di questa trattazione le Corti Costituzionali tedesca, francese ed italiana anche se in tempi diversi sono pervenute all'affermazione che tutti i soggetti competenti in un ordinamento a dare esecuzione alle leggi, e agli atti aventi forza o valore di legge, tanto se dotati di poteri di dichiarazione del diritto, come gli organi giurisdizionali, con particolare riferimento al giudice tributario, quanto se privi di tali poteri, come gli organi amministrativi, sono giuridicamente tenuti a disapplicare le norme interne incompatibili con le norme stabilite dagli articoli dei trattati nell'interpretazione datane dalla Corte di Giustizia europea. Tali principi sono stati ribaditi in diverse sentenze, nelle quali emerge con evidenza la stretta correlazione esistente tra la diretta applicabilità della sentenza del giudice comunitario e la funzione di *judge made law* assunta dallo stesso diritto comunitario³²⁵, che si esplica nel ruolo del giudice nazionale nel momento di darvi concreta attuazione nel processo tributario. Per quanto invece concerne il fatto dedotto possono essere fatte diverse osservazioni, oltre quelle già esposte in merito a ciascun ordinamento nazionale, con riferimento al caso in cui venga interpellata la Corte di Giustizia in primo luogo non accerta il fatto storico, ma questo non vuol dire che la Corte non disponga di poteri istruttori³²⁶ ma, pur non accertato, il fatto non rimane del tutto estraneo al giudizio. Può inoltre

³²⁵ F. GHERA, Pregiudiziale comunitaria, pregiudiziale costituzionale e valore di precedente delle sentenze interpretative della Corte di giustizia, in *Giur. cost.*, 2000, p. 1212 ss. Si vedano inoltre le sentenze n. 389 del 1989 e n. 285 del 1993

³²⁶ Cfr. artt 24 e seguenti dello statuto della corte di giust. e artt. 44 e seguenti del regolamento di procedura della corte di giustizia, in *Racc.*

accadere che la particolare conformazione della fattispecie possa condurre ad escludere l'applicazione del diritto comunitario. Si pensi per esempio alla necessità di accertare, nelle cause in cui si intende tutelare la libertà di stabilimento, se il trasferimento in un altro Stato sia avvenuto per svolgere ivi un'attività economica oppure per finalità meramente inerenti la residenza. Quello che rileva in particolare è come in altri casi la sentenza resa dalla Corte di Giustizia può essere tanto dettagliata da rendere la decisione del giudice tributario nazionale quasi automatica. Pronunzie di tale genere sono frequenti soprattutto in materia di tariffe doganali. Si pensi al caso che ha interessato la Germania, *Gmurzynska-Bscher*³²⁷ in cui la parte attrice chiedeva un parere all'amministrazione finanziaria tedesca in materia di classificazione doganale per l'applicazione della tassazione all'importazione, le cui norme rinviano, per l'attribuzione di esenzioni o riduzioni in materia, alla nomenclatura della tariffa doganale comune³²⁸. L'interpretazione della Corte determinava l'immediato inquadramento della fattispecie nella norma comunitaria, senza bisogno di ulteriori accertamenti in merito da parte del giudice nazionale, circoscrivendo quindi di fatto i margini di manovra lasciati al giudice tributario nazionale.

Si può notare che le questioni di diritto e di fatto spesso sono talmente intrecciate tra loro da lasciare al giudice tributario nazionale ben poca discrezionalità nella decisione finale. Non sono inoltre mancati casi in cui le sentenze della Corte di Giustizia sono rese in forma condizionata, al punto da rimettere al giudice tributario nazionale dei veri e propri accertamenti di fatto. Si pensi ad esempio alla vicenda della tassa sulle società dove la Corte ha stabilito che la distinzione tra tributi vietati ai sensi dell'articolo 10 della direttiva e diritti di carattere remunerativo implica che questi ultimi comprendano soltanto le remunerazioni, riscosse all'atto della registrazione o annualmente, la cui entità sia calcolata in base al costo del servizio reso³²⁹. Ma, volendo scendere più nel dettaglio, nel caso dell'iscrizione di una società, può essere difficile determinare il costo dell'operazione. La determinazione del costo non può, in un caso del genere, che essere forfettaria; essa deve essere compiuta con criteri di ragionevolezza, prendendo in considerazione segnatamente il numero e la qualifica

³²⁷ C-231/89, in Racc.1990.

³²⁸ Orbene, secondo l'attrice, una piastra di acciaio ricoperta di vernice cotta smaltata doveva essere classificata un'opera d'arte sulla quale era prevista un'aliquota ridotta, mentre l'amministrazione finanziaria tedesca riteneva doverla classificare in altra voce per la quale tale riduzione non era prevista. Nella fattispecie la Corte classificava la piastra d'acciaio ricoperta di vernice cotta smaltata, realizzata da un noto artista, come un quadro eseguito interamente a mano, ai sensi della voce 97.01 della tariffa doganale comune. La voce 97. 01 della tariffa doganale comune si riferisce alle note esplicative del sistema armonizzato di designazione e di codificazione delle merci (note esplicative), secondo le quali siffatti manufatti devono essere composti da vari materiali riuniti in modo tale che ne risulti un'immagine o un motivo decorativo, e incollati o altrimenti fissati su un supporto.

³²⁹ C-71/91 e C-178/91 *Ponente Carni e Cispadana costruzioni*.

delle persone addette, il tempo impiegato nonché diversi costi materiali necessari per completare l'operazione³³⁰.

Sempre in materia di tassa sulle società è stata rimessa al giudice tributario interno un'ulteriore questione di accertamento. In materia di interessi dovuti sui rimborsi fissati dall'articolo 11 della l. 448/98 in misura pari agli interessi legali anziché in quella spettante ai sensi della legge 29/1961. In tale caso infatti la Corte di Giustizia, chiamata a pronunciarsi sulla compatibilità con il diritto comunitario di tale intervento legislativo, si è limitata a ribadire il principio per il quale non è possibile stabilire le modalità di calcolo degli interessi dovuti per la restituzione di imposte dichiarate incompatibili con il diritto comunitario se siano meno favorevoli di quelle che avrebbero trovato applicazione alla restituzione dell'imposta di una dichiarazione di compatibilità³³¹.

Nell'intento di sottolineare il ruolo del giudice tributario nazionale alla luce di prisma valutativo offerto dalla corte di Giustizia occorre sottolineare quanto siano stringenti le pronunce della Corte di Giustizia e quanto vincolino appunto il giudice del contenzioso fiscale interno. Si può citare l'ipotesi nell'ambito della quale un ulteriore accertamento di fatto è quello che si è venuto a creare con la sentenza *SIF* in tema di applicazione di imposte di registro ipotecarie e catastali sui conferimenti mobiliari, in cui è stato rimesso al giudice tributario, in questo caso il giudice nostrano, ha dovuto porre in essere una interpretazione di una lettura comunitariamente orientata della fattispecie, ponendo in essere nella pratica, come spesso accade, l'applicazione Uniforme del diritto dell'Unione, che nel caso di specie consisteva nel compito di verificare se le imposte citate non fossero superiori a quelle gravanti su qualunque

³³⁰ Nella pronuncia in esame, la valutazione di merito sul *quantum* dell'iscrizione veniva lasciata ai giudici nazionali. Il tribunale di Torino, con sentenza 5 maggio 1993, riteneva ad esempio la tassa prevista per le società a responsabilità limitata manifestamente sproporzionata rispetto ai costi della registrazione e della conservazione del fascicolo e affermava potersi rinvenire un importo congruo più basso, anche per il passato. La Cassazione a sua volta censurava interamente la tassa di rinnovo affermando che non vi fosse alcun nesso tra il costo dovuto per il mantenimento in vita della società e quello dovuto, in pari misura, per l'iscrizione, stante l'insussistenza di costi in sede di rinnovo. Essa estendeva inoltre le censure anche alla tassa di prima iscrizione, motivando che esisteva una macroscopica sproporzione tra l'importo della tassa stessa ed i diritti applicati negli Stati membri della comunità per formalità dello stesso tipo ed inoltre per il fatto che la tassa si aggiungeva ai diritti di cancelleria che venivano riscossi all'atto del deposito dei singoli atti societari e all'atto dell'iscrizione degli stessi Cfr. Cass. Sez.Un.Civ., 12 aprile 1996, n.3457; rilevava anche la mancanza di qualsiasi criterio di ragionevolezza nella determinazione del *quantum* dovuto. Infine, secondo la Cassazione, la determinazione concreta dell'ammontare della tassa si sottraeva ad ogni logica di congruenza tra costo del servizio e dovere tributario, come reso palese sia dalla sproporzione tra l'entità delle tasse gravanti sui vari tipi di società, sia dalle modificazioni succedutesi nel tempo, a breve distanza l'una dall'altra, prive di qualsiasi razionale spiegazione in termini di almeno tendenziale corrispettività.

³³¹ Viene dunque rimesso al giudice l'accertamento in merito alle modalità del calcolo degli interessi di cui all'articolo 11 siano meno favorevoli di quelle ordinariamente applicabili alla restituzione di tributi. Cfr. Corte di Giustizia C-216/99 e C- 222/99 in Boll.Trib.2002.

altro atto di trasferimento di proprietà effettuato da soggetti privati o da società non commerciali³³².

Risulta opportuno soffermarsi su quelli che sono i metodi interpretativi che devono essere posti in essere dal giudice nazionale ma anche dalla Corte di Giustizia. In particolare per quanto concerne la Corte, risulta di tutta evidenza che nell'ordinamento comunitario è assente una metaregola interpretativa che rivesta la medesima funzione cui assolve nel nostro ordinamento italiano l'articolo 12 delle preleggi³³³. In assenza di una norma di tale portata va pertanto valutato come si attegga l'operato della Corte che sia chiamata a pronunziarsi e se si potrebbe affermare che la Corte stessa col tempo si sia fatta portatrice di quei criteri interpretativi che non si evincono *ab origine* dall'ordinamento comunitario. Il citato articolo 12 delle preleggi recita che nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, c.d. interpretazione letterale³³⁴, e dalla intenzione del Legislatore, c.d. interpretazione teleologica³³⁵.

Nel nostro ordinamento il Legislatore espressamente contempla la possibilità che vi siano fattispecie non previste né risolte da norme giuridiche. Prevede, cioè, l'esistenza di lacune, le quali devono essere colmate dal giudice stesso che non può rifiutarsi di risolvere un caso pratico adducendo la mancanza di norme.

In particolare, se una controversia presenta difficoltà tali per cui non può essere decisa con una precisa disposizione, si fa riferimento alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe³³⁶; se il caso rimane ancora dubbio, si decide secondo i

³³² Cfr. su tale accertamento, nella specie risolto negativamente, Cass. sez. trib. 1 agosto 2000 n. 10059, in Riv.dir.trib. 2001.

³³³ Nel diritto tedesco per quanto concerne l'interpretazione letterale non può farsi un discorso che sia identico in quanto, è difficile distinguere tra le interpretazioni restrittive o estensive "adeguatici" e i casi del "perfezionamento giurisprudenziale del diritto" (*richterliche Rechtsfortbildung*), cioè delle figure metodologiche dell'analogia *legis vel juris*, della "riduzione teleologica" (*teleologische Reduktion*) e della conclusio a contrario (*Umkehrschluss*), figure di argomentazione che operano "praeter legem", oltre quello che a prima vista sembra dire la lettera della legge. Una parte della dottrina parla in tali casi di "verfassungskonforme Analogie" (analogia conforme a costituzione) e di "verfassungskonforme Rechtsfortbildung" (perfezionamento del diritto conforme alla costituzione), operazioni che colmano "lacune" originarie o sopravvenute o colpiscono omissioni parziali del legislatore. Cfr. D. Göldner, *Verfassungsprinzip und Privatrechtsnorm*, Tübingen 1969, 67ss.; H. P. PRÜMM, *Verfassung und Methodik*, Berlin 1976, 183s.; J. NEUNER, *Die Rechtsfindung contra legem*, München 2005, 128ss.; da ultimo U. LEMKE, *Einheit aus Erkenntnis*, Berlin 2009, 47ss.

³³⁴ Cfr. E. PARESCHE, *Fonti del diritto*, in *Enciclopedia giuridica*, XVII, 1968; L'interpretazione letterale, detta anche *vox iuris*, è volta ad attribuire alla norma il significato che si evince immediatamente dalle parole utilizzate, sull'argomento cfr. anche G. ZACCARIA, *Interpretazione della legge*, in *Enciclopedia Giuridica Annali V*, 2012.

³³⁵ L'interpretazione teleologica, superando il significato immediato della disposizione, mira a stabilire il suo vero contenuto, ossia lo scopo che il Legislatore ha inteso realizzare emanandola. Cfr. E. PARESCHE, *Fonti del diritto*, in *Enciclopedia giuridica*, XVII, 1968; sull'argomento cfr. anche G. ZACCARIA, *interpretazione della legge*, in *enciclopedia giuridica annali V*, 2012.

³³⁶ Va puntualizzato che l' *analogia legis* è ammissibile soltanto se basata sui seguenti presupposti: a) il caso in questione non deve essere previsto da alcuna norma; b) devono ravvisarsi somiglianze tra la fattispecie disciplinata dalla legge e quella non prevista; c) il rapporto di somiglianza deve concernere

principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato. Questo è il medesimo *iter* logico, *mutatis mutandis*, che deve seguire il giudice nazionale nell'applicazione della norma di diritto eurounitario, ovvero dando una interpretazione conforme al diritto dell'Unione e facendo ricorso ai principi che disciplinano l'intero ordinamento comunitario. Essa deve essere preceduta da un esame delle sentenze della Corte, delle quali è emersa la portata normativa e tra i canoni interpretativi che vanno applicati dal giudice tributario nazionale c.d. di primo livello, ovvero letterale, funzionale e sistematico, vi è l'interpretazione del Trattato che a sua volta deve essere tratta dalla "lettera e dallo spirito" del Trattato medesimo. Sembra evidente quindi che una corsia preferenziale risulti riservata al canone teleologico-funzionale, che il giudice tributario nazionale, sia esso tedesco, italiano o francese, superate le proprie peculiarità deve porre in essere.

In particolare la preminente funzione assegnata al canone teleologico, che trova applicazione nel singolo processo tributario nazionale, è quella di prevenzione di eventuali conseguenze inaccettabili cui condurrebbe l'interpretazione letterale. Si pensi alle nefaste conseguenze cui potrebbe condurre una interpretazione restrittiva, asfittica e letterale, sia di una norma tributaria nazionale che non viene messa in relazione con il diritto eurounitario, sia di una stessa singola norma dell'Unione qualora questa non sia messa in correlazione con l'intero assetto fatto di principi ed ulteriori norme che costituiscono il sistema comunitario.

Nel tempo si è spesso fatto ricorso soprattutto ai "principi dell'effetto utile" escludendo, tra le diverse interpretazioni della norma fiscale possibili, quelle che priverebbero la disposizione di ogni efficacia pratica, ed anche dell'effetto necessario, scegliendo quell'interpretazione che consenta alla disposizione di produrre un determinato e specifico effetto, la mancata realizzazione del quale può compromettere o far regredire il raggiungimento degli obiettivi comunitari.

Ciò è avvenuto non solo in funzione di precisazione di un significato letterale indeterminato ai fini del giudizio, ma anche con una funzione correttiva, pur ove sufficientemente determinato³³⁷. L'imbrigliare le decisioni del giudice tributario nazionale, ed il convogliarle verso una applicazione uniforme del diritto dell'Unione nei singoli contenziosi tributari domestici, se del caso conformandosi ai precedenti espressi dalla Corte di Giustizia è frutto del fatto che a quest'ultima si attribuisce, innanzitutto, un ruolo necessariamente "creativo e quasi-normativo", che parrebbe

gli elementi della fattispecie nei quali si ravvisa la giustificazione della disciplina dettata dal Legislatore (*eadem ratio*) Cfr. E. PARESCHE, *Fonti del diritto*, in *Enciclopedia giuridica*, XVII, 1968.

³³⁷ Resta fermo che nel caso si tratti di una sentenza della Corte di Giustizia, vi è un generale obbligo di motivazione previsto dall'articolo 253, già 190, del Trattato, ribadito nell'articolo 36 dello Statuto della Corte di Giustizia il quale sancisce che le sentenze devono essere motivate. Il disposto dall'articolo 63 del Regolamento di procedura, a sua volta, impone che qualsiasi sentenza della Corte deve contenere, tra l'altro, l'esposizione sommaria dei fatti e la motivazione.

trovare fonte nella incompletezza ontologica dell'ordinamento comunitario il quale però al contempo si caratterizza per una costante tensione evolutiva finalizzata a colmare tale incompletezza³³⁸. In particolare, la Corte, con la propria funzione interpretativa, diventa un mezzo per l'armonizzazione giuridica all'interno della Comunità, e demanda molto spesso tale ruolo al giudice tributario nazionale, il quale farà ricorso alla pregiudiziale interpretativa solo ove necessario³³⁹.

³³⁸ Seppure uno tra gli aspetti dell'armonizzazione delle legislazioni interne in materia fiscale sia rappresentato dai tributi di origine comunitaria tuttavia esso non è l'unico aspetto dell'armonizzazione, in quanto vi sono anche discipline tributarie di fonte comunitaria connotate da caratteri di *specialità*, da recepire ed inserire nel *corpus* di tributi puramente interni. All'ipotesi del modello unico del tributo deve infatti aggiungersi quella della trasposizione negli ordinamenti interni di discipline "speciali" di origine comunitaria relative ad interi istituti, quali le operazioni societarie transnazionali e le distribuzioni di dividendi intracomunitari, rispettivamente disciplinate dalle direttive n. 90/434 e n. 90/435. In tal caso, pur trattandosi di discipline relativamente recenti, la Corte è già stata chiamata a pronunciarsi su di esse, in particolare sulle relative modalità di trasposizione nell'ordinamento interno³³⁸, su questioni di tipo squisitamente interpretativo³³⁸ e su profili di carattere più propriamente qualificatorio³³⁸. Appare pertanto utile ripercorrere nel tempo l'attività interpretativa della Corte di giustizia europea, che ex articolo 234 TCE, oggi 267 TFUE, già 177 CE, par. 1, lett. a, del Trattato, ha trovato ampia applicazione, soprattutto in materia tributaria. Così per esempio detta attività interpretativa si è esplicitata nella "imposta sui conferimenti" di cui alla direttiva n. 69/335, così come modificata dalla direttiva n. 85/303, che non era mai stata recepita dal Legislatore italiano. L'attività della Corte di giustizia ha investito la "compatibilità" di taluni tributi italiani con la disciplina in essa contenuta, coinvolgendo la "immediata applicabilità" di talune sue disposizioni, i "divieti" di cui agli artt. 10 e 11, nonché le relative deroghe di cui al successivo articolo 12, quali i "diritti remunerativi" o le "imposte sui trasferimenti" purché non superiori alle "imposte applicabili alle operazioni similari" nello Stato membro che le riscuote. Ciò è quanto è accaduto, con riferimento all'Italia, con l'imposta patrimoniale di cui al d.l. n. 394/1992, convertito in legge n. 461/1992; con la tassa di concessione governativa sui principali atti societari, nota come "tassa sulle società"; con le imposte di registro, ipotecaria e catastale ed Invim applicate sui conferimenti di immobili; con l'imposta di registro sui versamenti a fondo perduto effettuati a copertura delle perdite (Cfr. A. ROSSI, Brevi note sulla compatibilità dell'imposta di registro sui conferimenti societari con la normativa comunitaria, in *Il Fisco*, 2000, p. 11057 ss), sull'emissione di prestiti obbligazionari nonché sui conferimenti di azienda. Siamo davanti una vasta area del diritto tributario sulla quale la Corte di giustizia ha avuto modo di pronunciarsi. Ma l'attività interpretativa della Corte non è soltanto stata resa riguardo a provvedimenti di armonizzazione del diritto comunitario (Cfr. JOUSSEN, L'interpretazione teleologica del diritto comunitario, in *Riv. Crit. Dir. Priv.* 2001). Altre volte essa si è dovuta confrontare con fattispecie ricadenti nel divieto di "non discriminazione", così da avere come immediato referente il Trattato. Essa ha pertanto coinvolto sia il principio di non discriminazione nell'imposizione indiretta ex articolo 90 e seguenti del trattato, sia anche le disposizioni dell'ordinamento tributario italiano. Il principio di non discriminazione nell'imposizione diretta trova il suo fondamento, come è noto, nelle norme del trattato relative alla libertà di circolazione dei lavoratori, di stabilimento, di prestazione di servizi e di circolazione di capitali. Sono molte le aree di diritto tributario sulle quali la Corte ha espresso il proprio orientamento soprattutto in merito alla direttiva n. 69/335 con riferimento a tributi italiani, sia in quanto tali pronunzie sono quelle che hanno ad oggi coinvolto con maggiore frequenza profili di rilevanza comunitaria del sistema tributario italiano, sia in quanto esse rappresentano una fonte estremamente interessante per condurre l'indagine che ci siamo proposti.

³³⁹ Diversamente da quanto accade negli altri ordinamenti nazionali, nella Comunità non sussiste alcuna rigorosa separazione dei poteri, e la Corte occupa una posizione che travalica quella propria di un organo giurisdizionale statale. Cfr. H. KUTSCHER, Alcune tesi sui metodi di interpretazione del diritto comunitario dal punto di vista di un giudice, in *Riv. dir. eur.*, 1976, p. 291. Cfr. anche

Il giudice tributario nazionale, così come la Corte di Giustizia travalicano il criterio letterale, e ciò in particolar modo è dovuto alla brevità del testo della norma comunitaria, alla sua vaghezza ed indeterminatezza, caratteristiche che sono proprie soprattutto delle norme del Trattato, che sotto tale profilo condividono i caratteri semantici tipici delle norme costituzionali sia di Germania che di Francia che di Italia³⁴⁰. Non va dimenticato che a causa delle diverse lingue presenti nei singoli ordinamenti e la frequente non coincidenza delle traduzioni, idonea come tale a mettere in crisi il testo, risulta necessario fare riferimento all'intero sistema legislativo comunitario: un sistema così congegnato imporrebbe un ampio utilizzo dei canoni teleologici e sistematici, ove per interpretazione sistematica è da intendersi una interpretazione che si rifà alla congerie di principi che compongono il sistema comunitario³⁴¹.

Il giudice tributario nazionale si trova quindi ad applicare il frutto dell'elaborazione giurisprudenziale delle sentenze della Corte di Giustizia, proprio perché viene riconosciuto ed esso effetto diretto all'interno dei singoli ordinamenti degli stati membri. Da quanto finora esaminato, risulta concettualmente chiara la nozione di "effetto diretto". Essa è stata introdotta per risolvere un problema preciso, ovvero quello di garantire la prevalenza del diritto comunitario sul diritto interno anche nei casi in cui lo Stato membro, chiamato ad attuare una disposizione sfornita di immediata applicabilità, ritardi l'emanazione delle norme interne paralizzando l'operatività della norma comunitaria nel proprio territorio. È stata la Corte di Giustizia ad elaborare il concetto di effetto diretto, ritenendo che dove una disposizione comunitaria esprime una norma chiara, precisa e non condizionata dall'intervento del Legislatore nazionale, deve essere applicata direttamente. Essa è una nozione non definita dal Legislatore, ma in sede giurisprudenziale, che nello specifico riguarda le norme e non gli atti³⁴². Nell'effetto diretto risulta latente una componente

l'eccellente saggio di J. JOUSSEN, L'interpretazione (teleologica) del diritto comunitario, in Riv. crit. dir. priv., 2001, pp. 498 e ss.

³⁴⁰ Non son mancati autori che hanno considerato la stessa Corte di Giustizia come una corte suprema affermando che essa opera come una vera e propria Corte Costituzionale quando si trova ad applicare le disposizioni del Trattato, e come una *Supreme Court* quando si trova ad applicare disposizioni diverse dal Trattato. A ben guardare, tale differenza appare soltanto tendenziale e non va enfatizzata, in quanto vaghezza e generalità non possono essere considerate caratteristiche né esclusive, né necessarie, delle norme del Trattato. Traendo spunto proprio dalla vaghezza e generalità delle norme del Trattato, cfr. F. VANISTENDAEL, The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases, in EC Tax Review, 1996.

³⁴¹ Cfr. G. MELIS, L'interpretazione nel diritto tributario, Padova, 2003.

³⁴² La Corte di Giustizia della Comunità europea, nell'ambito dell'interpretazione fortemente evolutiva tendente a rafforzare l'integrazione europea, ha elaborato la nozione di effetto diretto. Esso è la capacità di una norma comunitaria di creare diritti ed obblighi direttamente in capo ai singoli, senza l'intermediazione dell'atto normativo statale. Questa capacità discende dalla struttura della singola disposizione, non quindi dalla tipologia dell'atto. È infatti compito dell'interprete riconoscere le norme che hanno effetto diretto (norme *self executing*). Il singolo che ne abbia interesse può basare su quella

sanzionatoria nei confronti dello stato negligente che ritardi l'attuazione degli impegni in materia fiscale imposti dalle fonti comunitarie o li attui in modo incompleto o scorretto, ma al contempo risulta anche evidente una componente di garanzia per i singoli contribuenti, i quali potranno far valere i propri interessi tutelati dal diritto comunitario anche contro lo Stato inadempiente, in particolare questo procedimento è uno degli esempi della rilevanza che l'interpretazione della Corte apporta all'evoluzione del diritto comunitario: l'interpretazione diventa norma, ed essa stessa detta le linee guida che regolano il processo di comunitarizzazione³⁴³.

norma una sua legittima pretesa e lo Stato membro non potrà giovare della propria inadempienza negando ai singoli quei diritti che il diritto comunitario garantisce loro. Cfr. TESAURO, cit.

³⁴³ In particolare, aderendo alla Comunità Europea gli stati membri hanno accettato le condizioni di appartenenza fissate dal trattato. Hanno accettato in particolare che le leggi comunitarie, anche tributarie, entrassero direttamente nel proprio ordinamento senza l'intermediazione del Legislatore nazionale. La Corte di Giustizia ha poi precisato che l'effetto diretto comporta la prevalenza del diritto comunitario su quello interno sicché le norme comunitarie non solo entrano direttamente nell'ordinamento nazionale ma prevalgono sulle norme interne contrastanti.

4. Il rinvio pregiudiziale in materia tributaria

Strumentale al processo di unificazione europea è una lettura omogenea della normativa comunitaria, che vede come protagonisti al contempo il giudice tributario nazionale in veste di giudice europeo e la Corte di giustizia. Questa lettura si caratterizza per il frazionamento del contenzioso in due diverse sedi: la ricerca del significato della norma innanzi al giudice comunitario e l'applicazione innanzi al giudice tributario nazionale, tramite l'utilizzazione di un circuito virtuoso che vede come elementi imprescindibili spunti e sollecitazioni provenienti dagli ordinamenti nazionali. Il giudice tributario nazionale eserciterà la propria funzione di giudice europeo tutte le volte in cui la normativa comunitaria da applicare risulti chiara ed univoca e perciò, incapace di suscitare ragionevoli dubbi, così come quando si sia appalesato un costante ed univoco orientamento della Corte di giustizia che consenta di sussumere sotto di esso la fattispecie all'esame del giudice tributario nazionale o sia dato, addirittura, constatare, la puntuale coincidenza della questione oggetto di contestazione con quella risolta da uno specifico precedente della Corte di giustizia.

Diversamente dai casi sopra esposti, il giudice tributario nazionale utilizzerà lo strumento del rinvio pregiudiziale interpretativo ove sia inficiata l'intelligibilità della normativa comunitaria, del suo significato e della portata da assegnare e di cui deve fare applicazione.

Il procedimento di rinvio di cui all'articolo 234 del Trattato CE, oggi articolo 267 TFUE, rientra nelle competenze "indirette" della Corte e va precisato che in questo ambito non si ha alcuna controversia comunitaria nel senso di "lite contenziosa" ma la Corte viene investita indirettamente ed incidentalmente di una questione interpretativa, mentre l'effettiva conduzione della controversia interna saldamente nelle mani del giudice del contenzioso fiscale nazionale: è infatti noto che il citato articolo 267 TFUE riserva in via esclusiva alla Corte di giustizia il potere di interpretare in via pregiudiziale le norme comunitarie, e non anche quello di pronunciarsi direttamente sulla compatibilità delle norme interne con le norme comunitarie, spettando invece al giudice nazionale il compito di accertare il fatto ed applicare le norme al caso concreto. Tuttavia talvolta le pronunzie della Corte di giustizia sono vincolanti a tal punto da lasciare ben poco margine di manovra al giudice tributario nazionale.

Per quanto concerne una disamina più dettagliata dell'istituto, si può affermare che quanto alla possibilità di operare il rinvio pregiudiziale, essa è "facoltativa" per il giudice tributario nazionale di prima e seconda istanza, ed "obbligatoria" per il giudice nazionale di ultima istanza, salvo che, come detto, la norma da interpretare non risulti

chiara, venga in gioco una questione identica ad altra già sollevata e risolta in via pregiudiziale, risulti irrilevante sull'esito del giudizio, si sia formata giurisprudenza consolidata sul punto. Il rinvio di interpretazione è strumentale alla uniforme applicazione del diritto comunitario, e cioè ad una interpretazione centralizzata che può avere ad oggetto atti vincolanti e non vincolanti, in pratica tutto il sistema giuridico comunitario e se questa premessa può valere per le diverse branche del diritto, ancor più risulta pregnante nella materia della fiscalità.

La relazione annuale presentata a marzo del 2014 relativa all'intera attività della Corte di Giustizia del 2013 ha reso noti dati davvero significativi, ed in particolare che il giudice dell'Unione, nell'arco dello scorso anno, ha dovuto affrontare e risolvere il numero più elevato di cause arrivate a Lussemburgo dal momento della sua creazione. Un livello di produttività senza precedenti quello del 2013 con ben 1.587 cause concluse, ove il numero di rinvii pregiudiziali è arrivato a quota 450: un dato numerico così alto non era mai stato registrato.

Esaminiamo ora la normativa attinente alla materia:

Con la nota 2009/C 297/01, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'UE serie C 297 del 5 dicembre 2009, la Corte di Giustizia detta nuove indicazioni pratiche ai giudici nazionali riguardo le corrette modalità di proposizione delle domande di rinvio pregiudiziale. Tali istruzioni si sostituiscono a quelle emanate, in precedenza, con la nota dell'undici giugno 2005 (e relativa integrazione dell'otto marzo 2008) e si aggiungono alle ulteriori raccomandazioni che sono state poste in essere nel corso del 2012. Sul piano giurisdizionale, occorre segnalare che, con la decisione 2013/336/UE del Consiglio, del 25 giugno 2013, recante aumento del numero degli avvocati generali della Corte di giustizia dell'Unione europea³⁴⁴, tale numero è stato portato a nove con effetto dal 1° luglio 2013, e arriverà a undici con effetto dal 7 ottobre 2015³⁴⁵. Per quanto riguarda le regole di procedura, e a seguito dell'entrata in vigore del nuovo regolamento di procedura della Corte di giustizia nel 2012, la Corte ha presentato al Consiglio una proposta volta all'adozione di un nuovo regolamento integrativo in sostituzione del regolamento addizionale del 4 dicembre 1974³⁴⁶, come modificato, da ultimo, il 21 febbraio 2006³⁴⁷.

³⁴⁴ Tale proposta è stata accolta favorevolmente dal Consiglio nei primi giorni del 2014 (cfr. GU L 32, pag. 37). Parallelamente, la Corte ha proceduto all'adozione delle istruzioni pratiche alle parti, relative alle cause proposte dinanzi alla Corte (cfr. GU L 31, pag. 1), che sostituiscono, con effetto dal 1° febbraio 2014, le istruzioni pratiche relative ai ricorsi diretti e alle impugnazioni del 15 ottobre 2004 (cfr. GU L 361, pag. 15), come modificate il 27 gennaio 2009 (cfr. GU L 29, pag. 51). Tali due testi di procedura sono entrati in vigore il 1° febbraio 2014. Per quanto concerne invece il regolamento addizionale del 4 dicembre 1974 si rinvia alla lettura della Gazzetta ufficiale dell'Unione, GU L 179, pag. 92.

³⁴⁵ A seguito dell'adozione di tale decisione, il primo avvocato generale polacco ha prestato giuramento il 23 ottobre 2013.

³⁴⁶ Cfr. Gazzetta ufficiale dell'Unione, GU L 350, pag. 29.

³⁴⁷ Cfr. inoltre Gazzetta ufficiale dell'Unione, GU L 72, pag. 1.

Il sistema del rinvio pregiudiziale così regolato, contenuto già nel previgente articolo 234 del Trattato istitutivo della Comunità europea, oggi articolo 267 TFUE, è un meccanismo fondamentale del diritto comunitario il quale mira ad incentivare la cooperazione attiva tra le giurisdizioni nazionali ed a garantisce la certezza del diritto comunitario mediante la sua applicazione uniforme in tutto il territorio dell'UE³⁴⁸. La procedura di rinvio pregiudiziale è dunque una delle colonne portanti su cui si è costruita la Comunità europea quale "Comunità di diritto". Nell'ambito della fiscalità, con il suo uso, mancato utilizzo, ed abuso, il rinvio, è risultato nel tempo paradigmatico del procedere giuridico dell'integrazione che, come detto, tuttora esercita un ruolo chiave ai fini dell'uniforme applicazione del diritto dell'Unione e di armonizzazione degli ordinamenti giuridici degli Stati membri. Essa infatti consente al giudice nazionale tributario di sottoporre alla Corte di giustizia una o più questioni di diritto comunitario che dovessero emergere nel corso del contenzioso tributario innanzi a sé pendente e dalle quali dipende la soluzione della lite.

I giudici tributari nazionali hanno esercitato il loro precipuo ruolo di referenti privilegiati e più volte nel tempo hanno utilizzato questa procedura per casi che hanno dato alla Corte di giustizia l'occasione per sentenze guida del diritto europeo, perché, non dimentichiamolo, la Comunità nasce come comunità economica³⁴⁹. Proprio i giudici del contenzioso fiscale hanno così anticipato il ruolo di "giudici comuni" dell'ordinamento europeo, che poi la stessa Corte di giustizia ha, in un secondo momento, più volte rimarcato come ruolo generale dei giudici degli Stati membri³⁵⁰.

³⁴⁸Proprio in ragione di tale cooperazione, la Corte di Giustizia UE fornisce periodicamente delle "Note", contenenti indicazioni pratiche prive di qualsiasi valore vincolante agli organi giurisdizionali nazionali, riguardanti le modalità ed i casi in cui è opportuno proporre una domanda di rinvio pregiudiziale.

³⁴⁹ Giova ricordare che: nata come Comunità Economica Europea, CEE, aveva nei suoi obiettivi l'unione economica dei suoi 6 membri (Belgio, Francia, Italia, Lussemburgo, Paesi Bassi, e Germania Ovest). Si poneva come obiettivi l'instaurazione di un mercato unico, fondato sulla creazione di una unione doganale con abolizione dei dazi doganali tra stati e la creazione di una tariffa doganale comune, nonché su una politica commerciale comune nei confronti dei paesi terzi. In seguito all'ingresso di nuovi paesi ed all'interesse della Comunità per nuove politiche di intervento, il trattato istitutivo ha subito numerose modifiche. La parola "economica" fu rimossa dal nome a seguito del Trattato di Maastricht (1992) che fece della Comunità europea il "Primo pilastro" dell'azione dell'Unione europea. Con l'adozione del Trattato di Lisbona il 1° dicembre 2009 essa, formalmente, non esiste più (è assorbita dall'Unione Europea). Cfr. DANIELE, *Diritto dell'Unione europea*, 2013.

³⁵⁰ Si aggiunga inoltre l'impatto che ha avuto su tale ruolo la modificazione dell'Iva in chiave comunitaria. L'Iva è diventata un'imposta europea e la sua struttura è delineata, essenzialmente, da direttive comunitarie. Il decreto istitutivo dell'Iva è il D.P.R. 26/10/1972 n.633, entrato in vigore il 1° gennaio 1973, il quale ha rappresentato il volano della riforma tributaria nel settore delle imposte indirette. L'introduzione dell'Iva nel sistema tributario italiano ha costituito l'adempimento di un preciso obbligo comunitario derivante dalle due direttive CEE del 1967 (n. 67/227/ CEE e n. 67/228/ CEE) che prevedevano l'introduzione negli Stati membri di un sistema di tassazione indiretta sui consumi trasparente, neutrale e uguale per tutti. In particolare, la I Direttiva (67/227/ CEE) ha fissato le linee ed i principi generali di quella che è, oggi, l'imposta sul valore aggiunto come definita nelle successive direttive ed applicata nei paesi membri dell'Unione Europea. Poste le significative modificazioni apportate al sistema comune dell'IVA per effetto delle molteplici direttive succedutesi

Più tardi, da circa un ventennio, anche i giudici di ultima istanza, come ampiamente evidenziato, hanno utilizzato con grande profitto la procedura di rinvio pregiudiziale. Pian piano sono però emersi alcuni rilevanti nodi problematici, specialmente perché il rinvio pregiudiziale, pensato essenzialmente per comunitarizzare in via giurisprudenziale la soluzione di casi disciplinati secondo tradizione da regole nazionali, è stato affiancato da una lenta, ma inarrestabile erosione della “sovranità processuale tributaria” degli Stati membri, che porta a parlare di una figura del giudice tributario nazionale come giudice europeo. Al rinvio pregiudiziale si sommano così norme dell’Unione ad efficacia diretta e la loro possibile violazione diviene causa di responsabilità degli Stati, anche se ciò derivi dall’attività giurisdizionale. Quando poi le questioni di diritto europeo, compresa quella delle condizioni del rinvio pregiudiziale, sono prese a pretesto per riforme nazionali potenzialmente eterodosse, si potrebbe in astratto determinare una miscela giuridica, fonte per *absurdo* di effetti distorsivi³⁵¹.

Spetta al giudice tributario nazionale indicare, caso per caso, perché l’interpretazione richiesta è necessaria per pronunciare la propria sentenza e la “pregiudizialità” di tale procedimento si manifesta non solo nel fatto che il giudice nazionale, una volta sollevata la relativa domanda, deve sospendere il giudizio in attesa della decisione della Corte sul punto o sui punti evidenziati (ferma restando la possibilità di adottare eventuali provvedimenti cautelari), ma anche nel fatto che la sentenza della Corte di Giustizia precede sia dal punto di vista cronologico che logico quella del giudice nazionale, essendo strumentale e necessaria rispetto a quest’ultima³⁵².

nel tempo, il legislatore comunitario ha avvertito la necessità di riorganizzare l’intera materia e, a tal fine, ha emanato la direttiva 2006/112/CE. Tale direttiva costituisce oggi il testo di riferimento comunitario del tributo sul valore aggiunto. Cfr. CENTORE P., Iva Eropea, Ipsoa 2006.

³⁵¹ Cfr. Mario P. CHITI, Il rinvio pregiudiziale e l’intreccio tra diritto processuale nazionale ed europeo: come custodire i custodi dagli abusi del diritto di difesa?, in Rivista italiana di diritto pubblico comunitario, Vol. 22, V, 2012, 745 ss., In cui l’autore prende ampiamente posizione nei confronti della proposta di riforma sulla responsabilità dei giudici.

³⁵² Una serie di evidenze sono derivate dalla lettura delle raccomandazioni del 2012 “relative alla presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale” (2012/C 338/01). La decisione di adire la Corte in via pregiudiziale spetta unicamente al giudice nazionale, a prescindere dal fatto che le parti del procedimento principale ne abbiano o meno formulato l’intenzione. A) Il rinvio per interpretazione. Conformemente al disposto dell’articolo 267 TFUE, ogni giudice interessato dispone della facoltà di sottoporre alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale relativa all’interpretazione di una norma del diritto dell’Unione, qualora lo ritenga necessario ai fini della soluzione della controversia ad esso sottoposta. Tuttavia, un giudice avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno è tenuto a sottoporre alla Corte una tale domanda, salvo qualora esista già una giurisprudenza in materia (e il contesto eventualmente nuovo non sollevi alcun dubbio reale circa la possibilità di applicare tale giurisprudenza al caso di specie) o qualora non vi sia nessun dubbio quanto alla corretta interpretazione della norma di diritto di cui trattasi. Pertanto, un giudice nazionale può, in particolare quando ritiene che la giurisprudenza della Corte fornisca chiarimenti sufficienti, decidere esso stesso circa l’esatta interpretazione del diritto dell’Unione e l’applicazione di quest’ultimo alla situazione di fatto che esso constata. Tuttavia, un rinvio pregiudiziale può risultare particolarmente utile quando si tratta di una questione di interpretazione nuova che presenta un interesse generale per

Nell'ambito del procedimento pregiudiziale esperito dal giudice tributario nazionale, il ruolo della Corte è dunque quello di fornire un'interpretazione del diritto dell'Unione o

l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione, o quando la giurisprudenza esistente non sembra applicabile ad un contesto di fatto inedito. Per consentire alla Corte di individuare correttamente l'oggetto della controversia principale e le questioni che esso suscita, è utile che, in relazione a ciascuna delle questioni proposte, il giudice nazionale spieghi le ragioni per cui l'interpretazione richiesta sia necessaria ai fini della pronuncia della sua sentenza. B) Il rinvio per esame di validità. Anche se i giudici degli Stati membri hanno la possibilità di respingere i motivi di invalidità dedotti dinanzi ad essi, spetta viceversa unicamente alla Corte dichiarare invalido l'atto di un'istituzione, di un organo o di un organismo dell'Unione. Il giudice nazionale deve quindi rivolgere una domanda di pronuncia pregiudiziale alla Corte allorché nutra dubbi sulla validità di un simile atto, indicando i motivi per cui ritiene che detto atto possa essere viziato da invalidità. Tuttavia, ove nutra gravi perplessità in ordine alla validità dell'atto di un'istituzione, di un organo o di un organismo dell'Unione sul quale è fondato un atto interno, il giudice nazionale, in via eccezionale, può sospendere temporaneamente l'applicazione di quest'ultimo o adottare ogni altro provvedimento provvisorio al riguardo. Esso è tenuto, in tal caso, a sottoporre la questione di validità alla Corte, indicando i motivi per i quali ritiene che detto atto sia invalido. C) Forma e contenuto della domanda di pronuncia pregiudiziale. La decisione con la quale il giudice di uno Stato membro sottopone una o più questioni pregiudiziali alla Corte può rivestire qualsiasi forma ammessa dal diritto nazionale per gli incidenti processuali. Occorre tuttavia tenere presente che è questo il documento che servirà da base per il procedimento che si svolge dinanzi alla Corte e che quest'ultima deve poter disporre degli elementi che le consentano di fornire una soluzione utile al giudice del rinvio. Inoltre, è solo la domanda di pronuncia pregiudiziale che viene notificata alle parti del procedimento principale e agli altri interessati menzionati dall'articolo 23 dello statuto, in particolare agli Stati membri, allo scopo di ricevere le loro eventuali osservazioni scritte. Una decina di pagine è spesso sufficiente per esporre il contesto di una domanda di pronuncia pregiudiziale in maniera adeguata. Pur rimanendo succinta, tale domanda dev'essere tuttavia sufficientemente completa e contenere tutte le informazioni pertinenti in modo da consentire alla Corte, nonché agli interessati legittimati a presentare osservazioni, di intendere correttamente l'ambito di fatto e di diritto del procedimento nazionale. Conformemente all'articolo 94 del regolamento di procedura, nella domanda di pronuncia pregiudiziale devono figurare, oltre al testo stesso delle questioni sottoposte alla Corte in via pregiudiziale: 1) un'esposizione succinta dell'oggetto della controversia, nonché dei fatti pertinenti quali sono stati constatati dal giudice del rinvio o, quanto meno, un'illustrazione dei dati di fatto sui quali si basano le questioni pregiudiziali; 2) il contenuto delle disposizioni nazionali che possono trovare applicazione nel caso di specie e, eventualmente, la giurisprudenza nazionale pertinente; 3) l'illustrazione dei motivi che hanno indotto il giudice del rinvio a interrogarsi sull'interpretazione o sulla validità di talune disposizioni del diritto dell'Unione, nonché il nesso che esso stabilisce tra queste disposizioni e la normativa nazionale applicabile nel procedimento principale. D) Le disposizioni del diritto dell'Unione pertinenti nella fattispecie devono essere indicate con la maggiore precisione possibile nella domanda di pronuncia pregiudiziale, la quale può contenere, se del caso, una breve esposizione degli argomenti rilevanti delle parti del procedimento principale. E) Infine il giudice del rinvio, se si reputa in condizione di farlo, può indicare succintamente il suo punto di vista sulla soluzione da dare alle questioni pregiudiziali sottoposte. Una siffatta indicazione risulta utile alla Corte, in particolare quando essa è chiamata a decidere sulla domanda nell'ambito di un procedimento accelerato o di un procedimento d'urgenza. F) Le questioni pregiudiziali vere e proprie devono figurare in una parte distinta e chiaramente individuata della decisione di rinvio, preferibilmente all'inizio o alla fine di questa. Essi devono essere comprensibili già da soli, senza che occorra far riferimento alla motivazione della domanda, che fornirà tuttavia il contesto necessario per una comprensione adeguata della portata della controversia. G) Nel corso del procedimento pregiudiziale, la Corte riprende, in linea di principio, i dati contenuti nella decisione di rinvio, ivi compresi i dati nominativi o di natura personale. Di conseguenza, spetta al giudice del rinvio, qualora lo ritenga necessario, procedere esso stesso, nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale, a occultare determinati dati oppure a coprire con l'anonimato una o più persone o enti coinvolti nel procedimento principale.

di statuire sulla sua validità. L'applicazione del principio di diritto affermato dalla Corte in ordine alla situazione di fatto che è alla base del procedimento pendente dinanzi al giudice nazionale, spetterà invece a quest'ultimo, così come spetterà sempre al giudice nazionale il compito di trarre dalla decisione della Corte le conseguenze utili alla risoluzione della lite, disapplicando le norme nazionali eventualmente confliggenti con la soluzione interpretativa della Corte.

Quanto al giudice tributario nazionale, egli è libero di adire la Corte in via pregiudiziale a prescindere dal fatto che le parti, il singolo contribuente, o l'amministrazione finanziaria, gli abbiano chiesto o meno di attivare tale intervento. Egli è tenuto a sottoporre la questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE ogni volta che contro la decisione con cui decide la controversia nel cui ambito essa è sorta, non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno e non esista già una chiara interpretazione giurisprudenziale della norma di diritto di cui trattasi.

Nella relativa domanda il giudice tributario generalmente non si limita a sottoporre semplicemente la questione di diritto, ma indica alla Corte, qualora sia in grado di farlo, la/o soluzione/i interpretativa/e da lui prefigurate, chiedendo a quest'ultima di vagliarne la correttezza.

Dal punto di vista strettamente processual-tributario invece, il procedimento ex articolo 234 TCE, oggi articolo 267 TFUE, si configura come un incidente nell'ambito del giudizio tributario principale che si svolge dinanzi al giudice interno. Si ricorda che la Corte di giustizia dell'UE è competente a pronunciarsi in via pregiudiziale sull'interpretazione del diritto dell'Unione europea e sulla validità degli atti adottati dalle istituzioni, da organi ed organismi dell'Unione³⁵³. Tale competenza generale discende dagli artt. 19, n. 3, lett. b), del Trattato sull'Unione europea, TUE, cd. "Trattato di Maastricht" e 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea TFUE e, soprattutto in materia fiscale, l'impatto ha enorme rilevanza. Ai sensi dell'articolo 256, n. 3 del TFUE, anche il Tribunale di Primo Grado dell'Unione è astrattamente competente a conoscere delle questioni pregiudiziali. Poiché tuttavia tale competenza è limitata alle materie specifiche determinate dallo Statuto della Corte di Giustizia UE³⁵⁴, e non essendo lo Statuto mai stato adattato per regolamentare tali

³⁵³ Spetta unicamente alla Corte dichiarare invalido un atto di un'istituzione, di un organo o di organismo dell'Unione. Il giudice nazionale pertanto, qualora nutra dubbi sulla validità di un simile atto, dovrà limitarsi a sottoporre una questione alla Corte unitamente ai motivi per cui ritiene che esso possa essere viziato da invalidità. Solo se egli nutre gravi perplessità in ordine alla validità di un atto di un'istituzione, di un organo o di organismo dell'Unione sul quale è fondato un atto interno, può in via eccezionale sospendere temporaneamente l'applicazione di quest'ultimo o adottare ogni altro provvedimento provvisorio al riguardo. In tal caso sarà tenuto comunque a sottoporre a-posteriori la questione di validità alla Corte, indicando i motivi per i quali ritiene che detto atto sia invalido.

³⁵⁴ Le disposizioni principali applicabili alla procedura di fronte alla Corte di Giustizia UE sono contenute negli statuti, allegati come protocollo ai tre Trattati, nonché nel regolamento di procedura. Lo statuto della Corte di Giustizia ingloba, agli artt. 47 e ss., quello del Tribunale di primo grado. Cfr. BIAVATI, op.cit.

casi, allo stato attuale la Corte di giustizia resta di fatto la sola istituzione comunitaria competente a pronunciarsi in via pregiudiziale. In ultimo ci si sofferma sul procedimento pregiudiziale d'urgenza (PPU), previsto agli articoli 23 bis del protocollo n. 3 sullo Statuto della Corte di Giustizia dell'UE e disciplinato dall'articolo 104-ter del regolamento di procedura della Corte, il quale è applicabile esclusivamente nei settori di cui al titolo V della parte terza del TFUE e dunque ai rinvii pregiudiziali relativi allo spazio di libertà, sicurezza e giustizia. In aggiunta al PPU, v'è sempre la possibilità per il giudice nazionale di richiedere l'applicazione del procedimento accelerato alle condizioni previste dall'articolo 23 bis dello Statuto della Corte e dall'articolo 104 bis del regolamento di procedura. Il procedimento pregiudiziale d'urgenza, difficilmente trova applicazione in materia di fiscalità, giova comunque ricordarne le peculiarità, in particolare, esso semplifica le varie fasi del procedimento dinanzi alla Corte, ma la sua applicazione comporta notevoli vincoli per quest'ultima nonché per le parti e gli altri interessati che partecipano al procedimento, soprattutto gli Stati membri. In ragione di ciò, è stabilito che lo stesso può essere richiesto solo laddove sia assolutamente necessario che la Corte si pronunci sul rinvio nel più breve tempo possibile. Le circostanze di diritto e di fatto che comprovano l'urgenza vanno inoltre esposte nella domanda, mettendo in rilievo i rischi in cui si incorrerebbe qualora il rinvio seguisse il corso del normale procedimento pregiudiziale.

Per quanto concerne la modalità con la quale viene operato il rinvio, di fatto la Corte di Giustizia viene investita della questione pregiudiziale dal giudice tributario, con un atto processuale di diritto interno, e non dalle parti, contribuente ed amministrazione finanziaria, le quali, pur avendo un ruolo e partecipando al processo di rinvio, non lo instaurano. Quando il giudice tributario, s'imbatte in una questione di interpretazione del diritto comunitario o di validità di un atto della Comunità, che costituisce necessario presupposto della sentenza che deve pronunciare, sospende il processo nazionale ed investe della questione pregiudiziale la Corte, alla cui decisione si atterrà nel prosieguo del giudizio: è proprio in questa fase che esplica la propria funzione di giudice europeo, nel senso che il giudice visto come "*bouche de la loi*", ma in questo caso è una "bocca della legge" la cui favella pronuncia però una legge sovranazionale, europea³⁵⁵.

A questo punto della trattazione emerge e si impone con evidenza la funzione di giudice europeo. Sembrerebbe dunque che si possa parlare sia di domande in senso tecnico sia anche di "rinvio" pregiudiziale. Premesso che non si tratta di un mero puntiglio linguistico ma piuttosto di tuziorismo basato sulla differenza che risiede nelle gradazioni del diritto di azione, ed, alla luce delle pregresse considerazioni, il

³⁵⁵ L'espressione qui utilizzata richiama quella formulata da Montesquieu, il quale afferma che il giudice dovrebbe essere "*bouche de la loi*" (bocca della legge), a voler sottolineare che dovrebbe trattarsi di un potere delegato ad interpretare ma rigidamente tenuto all'applicazione di ciò che ha deliberato l'unico potere riconosciuto. MONTESQUIEU, *L'esprit des lois*, 1748.

procedimento pregiudiziale può al contempo essere considerato sia come un rapporto di collaborazione interna tra due organi giurisdizionali ma anche come un vero e proprio processo su impulso delle parti per la tutela dei propri diritti. Questa affermazione non vuole essere provocatoria, ma piuttosto sottolineare come si arricchisca di nuove sfumature questa area fino all'assurgere del giudice tributario al ruolo di giudice europeo.

Vero è che l'atto di rinvio è formalmente un atto del giudice tributario e non delle parti, ma non bisogna dimenticare che la questione interpretativa ad esso sottesa riguarda i litiganti, contribuente ed amministrazione finanziaria, i quali soltanto hanno interesse a convincere il giudice nazionale ad adire la Corte. Dunque, pur senza voler negare la differenza tra azione diretta e procedimento pregiudiziale, non si può escludere che sostanzialmente possano essere le parti, anche se attraverso il filtro del giudice nazionale, ad adire la Corte di Giustizia.

Se anzi consideriamo il rinvio processuale effettuato dal giudice tributario nazionale come la proiezione dell'attività sostanziale che si svolge nel processo ad opera delle parti, non possiamo disconoscere il ruolo rilevante che anche i contribuenti, e non soltanto gli Stati, assumono come soggetti attivi dell'ordinamento comunitario. Per completezza espositiva va però sottolineato che la dottrina prevalente e la stessa Corte di giustizia, non condividono, almeno fino ad ora, tale impostazione. Ricordiamo, al riguardo, che nella sentenza CILFIT la Corte sottolinea che spetta al giudice nazionale adire la Corte, se del caso, anche d'ufficio e che l'articolo 177 (oggi 267 TFUE, già 234 TCE) non costituisce un rimedio giuridico esperibile dalle parti di una controversia pendente dinanzi ad un giudice nazionale³⁵⁶.

³⁵⁶ Si ricorda in questa sede il noto caso CILFIT, del 6 ottobre 1982, in cui la Corte di Giustizia ha compiuto un'opera interpretativa che si pone come vera e propria riscrittura dell'articolo 234. In particolare si sono stabilite due nuove possibilità per il giudice nazionale di omettere il rinvio pregiudiziale: la prima riguarda la presenza di una sentenza del giudice comunitario relativa ad una questione che deve prefigurarsi come identica a quella che si trova davanti il magistrato nazionale; la seconda permette l'omissione allorché sia presente una consolidata giurisprudenza comunitaria su una questione che presenti analogie con quella oggetto del giudizio. Un'ulteriore possibilità di non-rinvio risiede nella c.d. "teoria dell'atto chiaro" per la quale un giudice nazionale non deve operare il rinvio qualora il contenuto della norma comunitaria che si intende applicare si ponga agli occhi dell'interprete con una tale evidenza da non lasciar spazio ad alcun ragionevole dubbio. Tale teoria riprendendo quanto peraltro espresso nella sentenza Da Costa, 27 marzo 1973 secondo cui l'autorità dell'interpretazione data dalla Corte può far cadere la causa di tale obbligo e così renderlo senza contenuto qualora la questione sollevata sia materialmente identica ad altra questione che sia già stata decisa in via pregiudiziale, ha l'evidente limite di non spiegare cosa si intenda per "atto chiaro": è possibile incontrare una norma la cui interpretazione non lasci adito a ragionevoli dubbi? Sembra di no. Infatti essa è stata applicata solamente al contrario e cioè per escludere interpretazioni la cui non correttezza non lasciava adito a dubbi. Numerose sentenze tra le quali la sentenza CILFIT hanno in conseguenza tracciato un quadro finalizzato allo scopo di evitare che in uno stato membro si consolidi una giurisprudenza in contrasto con le norme comunitarie (Lyckeskog), ed in caso di violazione dell'obbligo di rinvio, la responsabilità per danni dello Stato membro (sent. 30 settembre 2003, Köbler). Va peraltro puntualizzato che i limiti definiti nella sentenza CILFIT valgono solo per i rinvii relativi all'interpretazione, non alla validità degli atti, ovvero gli effetti della pronuncia della Corte, il

Orbene, è indiscutibile che, sotto un profilo tecnico, occorre necessariamente un provvedimento del giudice nazionale affinché la domanda di pronuncia pregiudiziale possa giungere alla Corte di Giustizia. Tale provvedimento, come accennato, sarà facoltativo nel caso di istanza intermedia ed obbligatorio, con alcuni limiti, nel caso di ultima istanza. Ma soprattutto quando la questione interpretativa è rilevante, il giudice nazionale effettuerà il rinvio anche nell'interesse delle parti, sì che definire la procedura di rinvio pregiudiziale come un semplice rapporto da giudice a giudice è riduttivo sul piano sostanziale, anche se formalmente corretto. Si può dunque affermare che è al contempo esatto parlare di domande di pronuncia pregiudiziale, poiché ciascun contribuente può ottenere una pronuncia della Corte attraverso i mezzi d'impugnazione del suo ordinamento nazionale, promuovendo l'azione tendente alla pronuncia interpretativa su un punto di diritto o sulla validità di un atto comunitario. Naturalmente non vi sarà un contatto diretto fra il contribuente e la Corte, ma occorrerà sempre un provvedimento di rinvio del giudice nazionale.

Il rinvio pregiudiziale è stato fin qui trattato nel suo schema ordinario, che riguarda il territorio comunitario in senso stretto e la materia regolata dai trattati comunitari, con particolare riguardo alla materia tributaria. Tuttavia per tuziorismo espositivo va sottolineato che esso può esistere anche al di fuori di tali ipotesi, ed è evidente che in questi casi varia anche il suo schema. La prima variazione consiste in una estensione orizzontale della competenza della Corte di giustizia in materie nuove: essa rafforza la posizione della Corte, che viene considerata organo giudiziario di riferimento in tutta Europa. La seconda variazione, che influisce anche sulla fluidità del meccanismo, consiste in una serie di limitazioni verticali relative sia alla tutela dei contribuenti che all'efficacia delle sentenze della Corte. Dunque, in alternativa al rinvio pregiudiziale ordinario, esiste anche un rinvio pregiudiziale limitato³⁵⁷, che sebbene comporti

carattere vincolante per il giudice che ha sollevato la questione, l'effetto nei confronti di qualsiasi altro giudice della dichiarazione di invalidità. Un precedente è rappresentato dalla sentenza *International Chemical Corporation*, del 13 maggio 1981 ove si afferma che la sentenza della Corte che accerti l'invalidità di un atto sebbene abbia come diretto destinatario solo il giudice che si è rivolto alla Corte, costituisce per qualsiasi altro giudice un motivo sufficiente per considerare tale atto non valido ai fini di una decisione che esso debba emettere. I giudici possono non conformarsi all'interpretazione data dalla Corte, sollevando nuovamente la questione dal momento che la Corte stessa non si considera vincolata ai propri precedenti; essi potrebbero sperare in un *revirement* giurisprudenziale. Il quadro viene completato dalla specificazione degli effetti nel tempo delle pronunce espresso nella sentenza *Salumi*, 27 marzo 1980 ove si stabilisce il significato con il quale la norma deve, o avrebbe dovuto, essere intesa e applicata dal momento della sua entrata in vigore. Detto assunto però non si applica se la corte decide, come nella sentenza *CILFIT*, tenendo conto dello "stadio di evoluzione" del diritto dell'Unione. La Corte può poi limitare espressamente la portata nel tempo della propria pronuncia in ragione delle conseguenze, con particolare attenzione alla certezza del diritto o agli effetti della pronuncia sull'economia. In alcuni casi la Corte ha considerato definitivi anche alcuni effetti di un atto annullato.

³⁵⁷ Tesi ampiamente espressa in BIAVATI, *Diritto processuale dell'Unione Europea*, Giuffrè 2009, ma anche in OGGIANU, *Giurisprudenza amministrativa e funzione nomofilattica*, Cedam 2011, ove si afferma che l'istituto del rinvio pregiudiziale, disciplinato dall'articolo 234 TCE, si applicava con

l'estensione dell'applicazione di questo istituto, fondamentale per il progresso dell'integrazione europea, può anche apparire preoccupante per la continua crescita di un modello alternativo e potenzialmente concorrente con quello ordinario, che aumenta le forme di collaborazione intergovernative, dando vita ad uno sviluppo differenziato e disomogeneo del progetto europeo, laddove il rinvio pregiudiziale ordinario è funzionale e coerente con la crescita unitaria dell'ordinamento comunitario. Soltanto il tempo confermerà o toglierà valenza a queste forme di rinvio, che, per il momento, fanno discutere. Così risulta opinabile l'introduzione, operata dal trattato di Amsterdam, di un meccanismo di rinvio pregiudiziale limitato all'interno del trattato.

È ora necessario esaminare le condizioni di ricevibilità delle domande di pronunce pregiudiziali, in osservanza ai principi stabiliti nell'articolo 234 Trattato CE, oggi articolo 267 TFUE, e norme corrispondenti degli altri trattati, che specificano l'ambito delle decisioni pregiudiziali della Corte.

Ripercorrendo le tappe che hanno creato l'istituto odierno del rinvio pregiudiziale, con particolare riferimento alla materia tributaria, possiamo citare l'odierna formulazione dell'articolo 267 TFUE recita che “La Corte di giustizia dell'Unione europea è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale: a) sull'interpretazione dei trattati; b) sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione. Quando una questione del genere è sollevata dinanzi ad una giurisdizione di uno degli Stati membri, tale giurisdizione può, qualora reputi necessaria per emanare la sua sentenza una decisione su questo punto, domandare alla Corte di pronunciarsi sulla questione. Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a una giurisdizione nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, tale giurisdizione è tenuta a rivolgersi alla Corte. Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a una giurisdizione nazionale e riguardante una persona in stato di detenzione, la Corte statuisce il più rapidamente possibile”³⁵⁸.

interessanti modificazioni a materie (visti, asilo, immigrazione e altre politiche connesse alla libera circolazione delle persone, titolo IV TCE) rientranti nel cd. III pilastro dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 68 TCE, ora abrogato dal Trattato di Lisbona. Si trattava del cd. rinvio pregiudiziale limitato, rispetto alla proposizione del quale non gravava alcun obbligo in capo alle giurisdizioni di ultima istanza. Il primo caso in cui questo istituto ha trovato applicazione è stato la sentenza della corte di Giustizia dell'undici luglio 2008 nella causa C-195/08, *Rinau*, sulla quale si veda FRAGOLA M., Il primo rinvio pregiudiziale di urgenza: il caso *Rinau*, in *Dir. com. sc. int.* 2008, 765 ss.

³⁵⁸ La precedente formulazione di cui all'articolo 234 CE, presentava lievi differenze, il testo sanciva che la Corte di giustizia è competente a pronunciarsi in via pregiudiziale: a) sull'interpretazione del trattato; b) sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni della Comunità e della BCE; c) sull'interpretazione degli statuti degli organismi creati con un atto del Consiglio, quando sia previsto dagli statuti stessi. Quando una questione del genere è sollevata davanti ad una giurisdizione di uno degli Stati membri, tale giurisdizione può, qualora reputi necessaria per emanare la sua sentenza una decisione su questo punto, domandare alla Corte di giustizia di pronunciarsi sulla questione. Se invece tale questione è sollevata in un giudizio pendente davanti ad una giurisdizione

Anche nei precedenti sistemi CEEA e CECA esisteva il meccanismo del rinvio pregiudiziale³⁵⁹.

Emerge dunque il tracciato di un processo lungo e difficoltoso quello di “integrazione”, il cui *iter* si è articolato in diversi momenti che hanno scandito l’adesione di diversi processi, fra i quali quello tributario, e di diversi paesi. Esso ha inciso in maniera rilevante sulle singole dimensioni interne, limitando la sovranità dello stato ed il suo *ius imperii*. Partendo dai tre iniziali trattati istitutivi di organismi (la Comunità Economica Europea del Carbone e dell’Acciaio, la Comunità Economica Europea e la Comunità Europea per l’Energia Atomica) strumentali alla creazione del mercato unico, la prima delle tappe è rappresentata dalla creazione di un’area di libera circolazione delle merci e di coordinamento di alcune attività economiche. La Corte contribuisce a questo obiettivo anche esprimendo pareri sulle proposte di legislazione finanziaria in ambito comunitario e, inoltre, sull’operato dell’UE in materia di lotta antifrode. Negli ultimi trent’anni la progressiva estensione dei poteri di bilancio del Parlamento europeo, di pari passo con la crescita del ruolo dell’Unione Europea, ha richiesto un adeguato e simmetrico rafforzamento dell’attività di controllo della spesa. Ma se come evidenziato l’iniziale scopo era quindi quello della mera creazione di un mercato economico europeo unico; tuttavia si è proceduto ad un progressivo allargamento di competenze ed ad un contestuale allargamento del numero di stati aderenti, andando nella direzione di una sempre più accentuata prevalenza delle decisioni assunte dagli organi comunitari sulle determinazioni dei singoli stati.

nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, tale giurisdizione è tenuta a rivolgersi alla Corte di giustizia.

³⁵⁹ Va precisato però che mentre nel sistema CEEA l’articolo 150 riproduce in sostanza l’articolo 234 CE (oggi 267 TFUE), e quindi il rinvio riguarda sia le questioni interpretative sia le questioni di validità, invece nel sistema CECA si applica l’articolo 41, il quale ha una portata più limitata, in quanto stabilisce la competenza esclusiva della Corte a decidere sulla validità delle deliberazioni della Commissione o del Consiglio, qualora tale validità sia contestata in una controversia pendente davanti ad un giudice nazionale, ma non riconosce la competenza a pronunciarsi sull’interpretazione del trattato. Ma anche in ambito CECA vi è stata un’evoluzione, grazie ad una decisione giurisprudenziale del 22 febbraio 1990, CECA c. Fall. Busseni, la quale, dando una lettura più ampia dell’articolo 41, ha riconosciuto il potere della Corte di giustizia di conoscere questioni pregiudiziali. In tale decisione, la Corte ha rilevato che l’articolo 41 del trattato CECA non si esprime circa l’esistenza di un potere interpretativo della Corte e quindi, non lo nega e che tale potere è una conseguenza implicita del sindacato di validità degli atti, che, come tale, presuppone un compito di interpretazione. E’ evidente che tale ragionamento crea una forzatura sui confini della norma ed è stato elaborato al solo fine di non lasciare una lacuna nel meccanismo comunitario delle pronunce pregiudiziali interpretative. Cfr. MICELI, op. cit. D’altra parte le previsioni di questi due ultimi trattati sono sempre rimaste in ombra e non sono mai state prese in eccessiva considerazione, dal momento che le domande di pronuncia pregiudiziale della Corte conoscono il loro ambito di massima espansione nel sistema CE, tanto che l’articolo oggi 267 TFUE, già 234 TCE, nella previgente numerazione 177 CE, viene considerato la norma-chiave dell’istituto. Cfr. NUCERA, op.cit.

Abbiamo di conseguenza assistito, negli anni, ad una costante dilatazione dei poteri delle istituzioni comunitarie³⁶⁰ in tutti i settori, ma soprattutto in quello tributario.

Ed in particolare il sistema delle fonti che formano l'ordinamento giuridico comunitario non è semplice da disegnare. La distinzione fondamentale da cui muovere è tra "diritto convenzionale" e "diritto derivato". Il primo è rappresentato dai Trattati con cui la Comunità Europea è stata istituita e successivamente modificata ed il secondo è costituito invece dagli atti normativi posti in essere dagli stessi organi della Comunità. Si può affermare che i Trattati sono una fonte gerarchicamente sovraordinata al diritto derivato e che l'apposito organo preposto a garanzia di detta prevalenza gerarchica è la Corte di Giustizia della Comunità Europea assicurando il rispetto del diritto nell'interpretazione e nella applicazione del presente trattato. Risulta evidente che la legge è la manifestazione più tipica della sovranità e che con la prevalenza del diritto dell'Unione sulle leggi nazionali assistiamo ad un cedimento della sovranità nazionale, che viene limitata in seguito all'adesione dell'Italia alla Comunità³⁶¹.

La crescita incessante delle richieste di intervento in via pregiudiziale provenienti dai giudici nazionali, compresi quelli tributari, ha indotto da tempo gli studiosi e la stessa Corte di giustizia ad interrogarsi sulle possibili modifiche da apportare al meccanismo di collaborazione previsto dall'art. 234, onde evitare che il rinvio pregiudiziale resti vittima di un eccessivo uso. Già alla fine del decennio scorso la Corte osservava che l'impatto delle sue decisioni diminuirà quanto più esse saranno numerose e quanto più

³⁶⁰ In questa sede è possibile limitare i riferimenti a semplici accenni. Si devono rammentare, sintetizzando le tappe di un complessa evoluzione, oltre al Trattato di Roma del 25 marzo 1957, cd. Convenzione istitutiva della Comunità Economica Europea, il Trattato di Maastricht del 7 febbraio 1992, che ha istituito l'Unione Europea ed ha modificato il Trattato istitutivo della CEE, modificandone la denominazione in Comunità Europea (non più soltanto "economica") e introducendo numerose modifiche al testo normativo.

Ulteriori modificazioni sono state introdotte dal Trattato di Amsterdam, del 2 ottobre 1997 (entrato in vigore il 1 maggio 1999) e dal Trattato di Nizza del 26 febbraio 2001 (entrato in vigore il 1 febbraio 2003). Va ancora ricordato il Trattato istitutivo di una Costituzione per l'Europa, che è stato firmato a Roma il 26 ottobre 2004 dai capi di stato e di governo degli stati membri e sarebbe entrato in vigore il 1 novembre 2006 qualora per tale data gli stati lo avessero ratificato. Il che, come è noto, non è avvenuto. Successivamente il trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007 ha modificato il Trattato sull'Unione Europea ed il Trattato Istitutivo della Comunità Europea; il Trattato di Lisbona è stato ratificato dall'Italia con L. 2 agosto 2008, n.130, ed è entrato in vigore il 1 dicembre 2009. Esso abolisce i c.d. "pilastri" e provvede al riparto di competenze tra Unione e Stati membri. Rafforza il principio democratico e la tutela dei diritti fondamentali, anche attraverso l'attribuzione alla Carta di Nizza del medesimo valore giuridico dei Trattati.

³⁶¹ L'area di competenza della comunità europea si è articolata in una progressiva e spontanea estensione e con il trattato di Maastricht assistiamo all'ufficiale trasferimento all'Unione Europea del controllo di importanti aree di politica economica, in primo luogo la moneta, e di politica estera, che hanno segnato un'estensione impressionante della limitazione della sovranità degli Stati membri. Determinati atti comunitari presentano la qualità della diretta applicabilità. Essi producono immediatamente i loro effetti giuridici nell'ordinamento nazionale senza l'interposizione di alcun atto normativo nazionale.

spesso verteranno su questioni d'importanza secondaria o limitata al caso di specie, venendo così gravemente pregiudicate le funzioni che ormai maggiormente caratterizzano il ruolo della Corte nell'ordinamento giuridico comunitario, e che consistono nel far rispettare la ripartizione di competenze tra la Comunità ed i suoi Stati membri nonché tra le istituzioni comunitarie, nel garantire l'uniformità e la coerenza del diritto comunitario e nel contribuire allo sviluppo armonioso del diritto nell'Unione. Gli scenari prospettati sono alquanto variegati, oltre alla ricordata possibilità di sollecitare un uso più ampio ed elastico dei criteri elaborati nella sentenza CILFIT³⁶².

³⁶² Schematicamente alcuni autori riconducono schematicamente a quattro ipotesi queste esigenze di rinnovamento: 1) Previsione di una limitazione delle giurisdizioni nazionali titolari della facoltà di rinvio, riservando alle sole giurisdizioni supreme la facoltà di rivolgersi alla Corte oppure privando di tale facoltà i giudici di primo grado. 2) Introduzione di un meccanismo di filtro delle questioni pregiudiziali. Ciò dovrebbe consentire alla Corte di scremare le domande di pronuncia pregiudiziale sottoposte e di concentrarsi sulle questioni essenziali dal punto di vista dell'uniformità del diritto comunitario e del suo sviluppo. Una possibile concreta declinazione della generica previsione di un sistema di filtraggio delle questioni prefigurata dalla stessa Corte di giustizia consisterebbe nel modificare il procedimento pregiudiziale chiedendo ai giudici che non sono obbligati ad adire la Corte di pronunciare le loro sentenze nelle cause che sollevano problemi di interpretazione del diritto comunitario, senza prima sottoporre alla Corte questioni pregiudiziali. Ciascuna delle parti in causa potrebbe in seguito invitare il giudice nazionale a trasmettere la sentenza alla Corte, sottoponendo a quest'ultima una domanda di pronuncia pregiudiziale in merito alle norme di diritto comunitario a cui la parte stessa si richiama per contestare la fondatezza della sentenza. Così la Corte avrebbe modo di procedere ad una selezione, valutando se sia necessaria o meno una sua pronuncia sull'interpretazione del diritto comunitario accolta nella sentenza contestata. Un procedimento del genere, che sarebbe simile ad un ricorso per cassazione, faciliterebbe il compito della Corte, la quale potrebbe pronunciare la sua decisione pregiudiziale con piena conoscenza del contesto nazionale, sia fattuale che giuridico, in cui si deve inscrivere l'interpretazione delle questioni di diritto comunitario sollevate nella causa in oggetto. Tuttavia, ciò comporterebbe una modifica sostanziale del vigente sistema di rinvio pregiudiziale. La cooperazione giudiziaria tra giudici nazionali e la Corte di Giustizia si trasformerebbe in un sistema gerarchizzato, nel quale le parti del processo potrebbero obbligare il giudice nazionale ad adire la Corte e quest'ultimo, una volta che la Corte di giustizia avesse reso la propria decisione in via pregiudiziale, dovrebbe eventualmente rivedere la sentenza precedentemente pronunciata. Quest'ultimo aspetto del sistema solleverebbe senza dubbio problemi di difficile soluzione per il diritto processuale nazionale. 3) Conferimento al Tribunale di primo grado della competenza a pronunciarsi sulle questioni pregiudiziali. Tale ipotesi è stata di fatto accolta con l'approvazione del Trattato di Nizza: l'art. 225, comma 3, TCE, infatti, prevede che Tribunale di primo grado sia competente a conoscere delle questioni pregiudiziali, sottoposte ai sensi dell'articolo 234, in materie specifiche determinate dallo statuto, e giunge a prefigurare forme di raccordo tra questo e la Corte di giustizia, nella misura in cui, da un lato, il Tribunale di primo grado, ove ritenga che la causa richieda una decisione di principio che potrebbe compromettere l'unità o la coerenza del diritto comunitario, può rinviare la causa dinanzi alla Corte di giustizia affinché si pronunci, e, d'altro lato, le decisioni da questo emesse su questioni pregiudiziali possono eccezionalmente essere oggetto di riesame da parte della Corte di giustizia, alle condizioni ed entro i limiti previsti dallo statuto, ove sussistano gravi rischi che l'unità o la coerenza del diritto comunitario siano compromesse. Tale soluzione era stata confermata, senza ulteriori innovazioni, dall'art. 111-358 del Trattato costituzionale ed è stata ulteriormente ripresa nell'art. 256, comma 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (ex art. 225, TCE). 4) Istituzione di organi giurisdizionali comunitari decentralizzati. Tale ipotesi di revisione, che determinerebbe una regionalizzazione o addirittura una nazionalizzazione del procedimento pregiudiziale, non potrebbe che essere accompagnata dalla previsione di opportuni

5. Uniformazione nell'interpretazione

I principi rappresentano il vero e sostanziale elemento in grado di dare una profonda unità europea. Essi sono il frutto dell'elaborazione giurisprudenziale, e venuti alla luce in sede di Unione europea, sono sanciti dalla Corte di giustizia ed hanno inevitabili ricadute negli ordinamenti giuridici di ciascuno Stato membro.

Alla luce delle pregresse considerazioni risulta evidente come il diritto europeo, soprattutto in campo tributario, possa essere considerato anche un diritto di matrice giurisprudenziale ove si possono riconoscere i tratti di un'assunzione, da parte del diritto dell'Unione, dei principi presenti negli Stati nazionali, che culmina nella formulazione con tratti molte volte di innovatività nelle pronunzie della Corte ed infine che ricade con pregnanti conseguenze nel momento dell'applicazione, in ciascuno Stato membro, dei principi così come formulati dalla Corte di giustizia.

Il singolare procedimento di ricezione e ricostruzione dei principi generali in materia tributaria dell'Unione europea ed il loro operare nell'ambito di un ordinamento *multi-level*, evidenziano l'influenza che essi esercitano nel diritto degli Stati membri e si pongono quale strumento di integrazione giuridica degli ordinamenti dell'Unione e nazionali³⁶³.

In particolare, i principi generali in materia fiscale, cui deve tendere l'uniforme applicazione, così come enunciati dalla Corte di giustizia, incidono profondamente, ed anche indirettamente per alcuni aspetti che non sono oggetto principale di disciplina europea. Nonostante le competenze normative dell'Unione siano limitate alle materie definite dai Trattati³⁶⁴, sicuramente uno degli elementi che caratterizzano detto sistema è che i principi generali dell'Unione europea non trovano restrizione alcuna e

meccanismi di raccordo tra gli istituendi organi giurisdizionali decentrati e la Corte che siede a Lussemburgo, onde evitare il consolidarsi di interpretazioni differenziate per aree. Cfr. GIOVANNETTI cit.

³⁶³ Cfr. G. GRECO *Innovazioni del diritto comunitario sul "tipo" e sulla disciplina dell'atto nazionale*, 3a ed., Milano, 2008, 69 s.; cfr. J. SCHWARZE, *I principi dello Stato di diritto per l'azione amministrativa nella "vecchia" e nella "nuova" Unione europea*, in Riv. it. dir. pubbl. comunit., 2004, 1286 s.

³⁶⁴ Nonostante, nel corso del tempo, competenze normative della Comunità europea (oggi, Unione) si sono espanse, vige, in materia, il principio di attribuzione secondo il quale l'Unione europea può agire "esclusivamente nei limiti delle competenze che le sono attribuite dagli Stati membri nei Trattati per realizzare gli obiettivi da questi stabiliti" (articolo 5, par. 1 e 2, TUE). Ad ulteriore conferma del principio sopra sancito, il Trattato afferma che qualunque "competenza non attribuita all'Unione nei Trattati appartiene agli Stati membri" (cfr., articolo 4, par. 1, TUE; articolo 5, par. 2, TUE e dichiarazione n. 18).

pervadono l'intero ordinamento giuridico di ciascuno Stato membro e, conseguentemente, sono applicabili per qualunque fattispecie, a prescindere dall'essere, o meno, disciplinate da norme di origine europea.

I principi generali con la loro *vis* volta ad omogeneizzare l'ordinamento comunitario, trovano spazio nel contenzioso tributario poiché applicabili alla materia tributaria, sono numerosi e di ampia portata. Tra essi ricordiamo, i principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento, il principio di effettività, le applicazioni del principio di proporzionalità in materia fiscale, la non discriminazione tributaria, l'abuso del diritto nella materia fiscale, e finanche la tutela ambientale espressa nel principio del "chi inquina paga".

Volendo quindi evidenziare in particolare l'apertura del legislatore italiano ai principi sorti all'interno dell'Unione europea, diviene opportuno soffermarsi sul fatto che essi hanno investito sia il diritto tributario sostanziale che l'amministrazione finanziaria, con conseguenze anche sul piano processual-tributario. Oggi è possibile individuarne tre categorie. Anzitutto, quella dei cd. "principi presupposti", ovvero quei principi che la norma non cita espressamente ma presuppone. Ciò, in ragione del fatto che gli stessi trovano espressa menzione in altre, ed altrettanto autorevoli, fonti. Si pensi, con riguardo al principio di buon andamento, al recepimento ad opera della Carta costituzionale. In secondo luogo, rinveniamo i principi espressi, quelli che cioè trovano esplicita menzione all'interno della disposizione. Si tratta di quattro principi basilari quali quelli di pubblicità, trasparenza, il diritto di accesso agli atti dei quali è imposta la conoscibilità³⁶⁵.

Soffermandosi sugli effettivi risvolti pratici nei tre ordinamenti sottoposti alla disamina, già se si guarda solo al diritto nazionale il principio di eguaglianza non tollera che si osservino, per materie analoghe, ma con discipline differenti, l'una di origine europea, l'altra nazionale, parametri diversi³⁶⁶; conseguentemente, i principi generali dell'Unione europea guideranno il giudice tributario, ma anche pubblica amministrazione, nell'esegesi e nell'applicazione di qualunque disposizione, sia essa riconducibile al diritto interno dello Stato membro che a quello dell'Unione europea; è in particolare rilevabile, sul processo tributario, una vasta area di influenza del diritto europeo sui procedimenti. Non si dimentichi che una applicazione del principio di uguaglianza si ha, con delle differenze, anche a livello sovranazionale comunitario.

³⁶⁵ Cfr. Sgueo, in *Diritto e diritti*, il quale con interessanti argomentazioni supporta l'operato di una azione che conduce ad una immediata recezione non solo dei principi comunitari già esistenti, ma anche delle interpretazioni innovative che dovessero seguire nel tempo.

³⁶⁶ Tale fenomeno è indicato quale "effetto giuridico indotto" dalla normativa comunitaria, cfr. sull'argomento G. GRECO, *Il diritto comunitario propulsore del diritto amministrativo europeo*, cit., 88 s. il quale si pone sulla medesima scia interpretativa già indicata da J. TEMPLE LANG, *The sphere in which member States are obliged to comply with general principles of law and Community fundamental rights principles*, in *Legal issue of european integration*, 1991, 31 s. La giurisprudenza comunitaria limita la vigenza dei principi pronunciati dalla Corte di giustizia al diritto interno relativo all'attuazione delle disposizioni di origine comunitaria nonché alla loro applicazione ed interpretazione.

L'incidenza sulle norme tributarie, sostanziali ma anche procedurali e processuali, si manifesta per lo più adeguando l'interpretazione delle norme tributarie nazionali ai principi che sono stati elaborati dalla Corte di giustizia e sono volti ad un ravvicinamento sotteso e strumentale alla dimensione dell'uniforme applicazione del diritto nell'Unione. Essi hanno una formulazione talmente generale da porsi come criteri deflattivi sia nei confronti del legislatore, sia nei confronti dei giudici tributari e degli organi dell'amministrazione finanziaria. Questi principi tendono a garantire i contribuenti da un esercizio di poteri pubblici e nell'ottica del diritto europeo, il cui destinatario è lo Stato membro, o meglio ciascun organo dello stato membro, ivi compreso l'organo di giustizia tributaria, che nella propria competenza deve agire nell'implementazione del diritto europeo rispettando queste regole generali.

Questi principi hanno una valenza interpretativa fondamentale, in grado di dare una uniformazione nell'interpretazione del diritto tributario di matrice eurounitaria, inducendo l'interprete nazionale ad assegnare alle disposizioni del diritto tributario interno un significato comunitariamente orientato, ove necessario, il che permette di praticare una applicazione estensiva del principio stesso, nell'ottica di un adeguamento al principio sovranazionale. Nella normativa e nella giurisprudenza nazionale dei giudici tributari, ha sempre più preso piede l'idea che l'azione impositiva dell'Amministrazione finanziaria dovesse essere informata a regole generali che ne indicassero i tratti fondamentali, ed oggi in esse vengono fatte rientrare anche norme sovranazionali. La combinazione delle regole, con i principi comunitari comporta in materia di azione dell'imposizione, infatti, un duplice allargamento della sfera di applicazione di questi principi. Da una parte i principi devono assumere il significato che di essi chiarisce il diritto dell'Unione, è quindi possibile individuare un allargamento del significato degli stessi al di là del significato minimo dato dalle disposizioni nazionali³⁶⁷.

A favore di questa opzione ermeneutica, di certo strumentale all'Uniforme applicazione del diritto europeo, data al giudice tributario nazionale, militano diverse considerazioni. In primo luogo vi è da considerare che molti di questi principi già trovano emersione in disposizioni tributarie poste in leggi quali lo Statuto dei diritti del contribuente, e simili che si auto qualificano come disposizioni contenenti principi vevoli per tutta la materia tributaria³⁶⁸: si comprende dunque perché essi abbiano una

³⁶⁷ È il caso del legittimo affidamento previsto nel nostro ordinamento all'articolo 10 dello Statuto del contribuente come principio generale ma che manifesta i suoi effetti solo nel senso di impedire l'applicazione di sanzioni, interessi e non impedirebbe (secondo la lettera della norma) l'applicazione del tributo.

³⁶⁸ La legge del 27 luglio 2000 numero 212 recante norme in materia di diritti del contribuente non è una novità nel panorama europeo. Vari Paesi già da tempo hanno affrontato a livello legislativo il tema delle garanzie del contribuente relativamente ai rapporti con l'Amministrazione finanziaria, dando vita a testi normativi che sanciscono in modo compiuto e organico i diritti del cittadino-contribuente prima, durante e dopo la fase di controllo dell'Amministrazione finanziaria. Citiamo la francese *Charte du Contribuable* francese. In particolare in Francia esistono alcuni testi normativi che possono essere

particolare efficacia interpretativa che attraversa tutte le aree di incidenza del giudice tributario. Quant'anche non esistano specifiche norme comunitarie che si applichino in via diretta alla materia processuale e procedimentale, l'incidenza indiretta è ineluttabile. Essa peraltro si esplica anche attraverso l'autonomia procedimentale sulla base della quale gli stati membri sono liberi di prevedere ed implementare regole processuali e procedurali purché non siano tali da rendere impossibile nei fatti, o eccessivamente difficile la tutela di un diritto garantito a livello comunitario; l'incidenza del diritto comunitario infatti non si arresta neppure al mero rispetto dei principi di equivalenza ed effettività. Risulta essere ormai unanimemente condiviso l'orientamento secondo il quale, gli organi degli stati membri, ivi compreso il giudice tributario, debbano conformarsi ai principi generali dell'unione, dal momento che l'applicazione di essi deve essere uniforme entro i confini dell'Unione: essi sono vero ed efficace strumento dell'uniformazione dell'interpretazione. Risulta quindi di lapalissiana evidenza come si abbia una effettiva incidenza sulla interpretazione delle disposizioni interne alla luce del diritto comunitario, ove i principi stessi rappresentano la chiave di lettura ermeneutica della disposizione tributaria interna. Una lettura non conforme al diritto dell'Unione entrerebbe in contrasto con i fini stessi che l'Unione si prefigge, nel senso di impedire la tutela uniforme delle posizioni giuridiche a livello eurounitario, con una evidente ripercussione sul principio di effettività, metaprinzipio con una funzione di presidio alla concreta incidenza del diritto europeo nella sfera interna.

I principi generali dell'ordinamento europeo, ed in particolare quelli in materia tributaria, mostrano, pertanto, una *vis* espansiva tale da ingenerare un effetto di *spill over* sugli ordinamenti giuridici nazionali, nell'ambito dei quali non conoscono limiti di materia, né quelli disegnati dal principio di attribuzione e dal principio di sussidiarietà. Essi, pertanto, si impongono quali principi generali dei singoli Stati membri, circoscrivendo l'attività dei pubblici poteri nazionali, a prescindere se la materia possa configurarsi o meno tra quelle di competenza dell'Unione. Questi principi che si affermano a livello eurounitario sono il frutto delle pronunzie della Corte di giustizia quant'anche in un primo momento non fosse stata presa una posizione sull'efficacia di dette sentenze, cui oggi si riconosce una efficacia

rapportati alla nostra legge 241/1990 in tema di procedimento amministrativo; si tratta del decreto n. 83/1025 del 28 settembre 1983 che disciplina in modo molto generale i rapporti fra cittadini e amministrazioni pubbliche e di due leggi che risalgono alla fine degli anni settanta che disciplinano l'obbligo della motivazione dei provvedimenti e l'accesso ai documenti amministrativi. Il decreto 83/1025 del 1983 rappresenta un insieme di regole generali tendenti a garantire una migliore realizzazione dei diritti dei cittadini, un rapporto più diretto con i responsabili pubblici e una completa e puntuale informazione circa le decisioni dell'Amministrazione con riferimento invece all'espressione conclusiva della validità nell'intero ambito tributario cfr. DEL FEDERICO, in La tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea, Giuffrè 2010, parla di volto europeo dello Statuto dei diritti del contribuente.

normativa³⁶⁹. Proprio in un'ottica di maggiore integrazione, è stato notevolmente accentuato il peso attribuito alle sentenze comunitarie al fine dell'uniforme interpretazione, affermando che l'efficacia delle stesse sentenze della Corte di giustizia sarebbe tale da non dover richiedere indagini circa l'applicabilità diretta, come nel caso di direttive non trasposte. L'efficacia *erga omnes* va intesa in senso quasi-normativo³⁷⁰, al pari di quanto accade con regolamenti e direttive, con l'effetto di riconoscere anche ad esse la loro diretta applicabilità. Nella realtà dei fatti le ripercussioni pratiche sul processo tributario comportano che il principio enunciato dalla Corte vincolerebbe in primo luogo i giudici tributari ad applicare tale principio, salva la possibilità di rimettere nuovamente la questione alla Corte di giustizia: un effetto obbligatorio, al di là delle parti del giudizio da cui ciascuna questione scaturisce, nei limiti segnati dall'accennata facoltà di ogni giudice nazionale. Si tratterebbe dunque di una sorta di vincolo che investe anche il giudice del contenzioso fiscale e che lega il giudice tributario al precedente di un altro giudice³⁷¹. Infine, la pronuncia del giudice comunitario dovrebbe pur sempre misurarsi con la diretta applicabilità della norma comunitaria interpretata³⁷². L'uniforme applicazione è data dal fatto che la sentenza della Corte di giustizia integra, a ragione, il significato e le possibilità applicative della norma comunitaria, vincolando il giudice nazionale tributario all'interpretazione da essa fornita, sia in sede di rinvio pregiudiziale che in sede di procedura d'infrazione; sono inoltre dotati di effetto diretto tutti gli atti vincolanti, ivi comprese le disposizioni delle direttive, che abbiano i requisiti di completezza individuati dalla giurisprudenza comunitaria a questo fine; non va

³⁶⁹ Cfr. Corte cost. 18 aprile 1991, n.168. A seguito della sentenza 20 aprile 1993 sulla tassa sulle società, la Suprema Corte italiana aveva dovuto affermare espressamente che la direttiva, e la suddetta interpretazione che ne ha dato la Corte di giustizia, è vincolante per il giudice italiano.

³⁷⁰ Così, ad esempio, negli ordinamenti interni si è dovuto esplicitamente dare una caratterizzazione come è avvenuto nel caso della sentenza n. 3097 del 1999 nella quale si è affermato ad opera della Corte non solo che il contenuto decisorio delle sentenze interpretative della Corte di giustizia è vincolante per il giudice interno, come più volte ha riconosciuto la Corte Costituzionale, ma anche che la controversia deve pertanto essere definita in base alla citata sentenza della Corte di giustizia. Alcuni autori reputano preferibile la tesi che inquadra le sentenze nel principio dello *stare decisis* anche se non nella sua forma perfettamente compiuta, quale cioè vincolo assoluto per i giudici di grado inferiore. Cfr. NUCERA V., *Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno*, Wolters Kluwer Italia, 2010, ma anche ATTARDI C., *Il ruolo della corte europea nel processo tributario*, Wolters Kluwer Italia, 2008.

³⁷¹ La sentenza della Corte di giustizia sembrerebbe quindi essere stata conformata come espressione di una regola casistica, come tale non fissata una volta per tutte, ma suscettibile di svilupparsi grazie ad apporti successivi o differenziarsi tramite la tecnica del *distinguishing*. Del resto, l'articolata analisi sulla sua applicabilità a casi successivi, richiesta in ciascuno specifico caso, mal si concilierebbe con un ipotetico valore normativo delle sentenze della Corte.

³⁷² L'estensione della possibilità, prevista in capo alla Corte di giustizia dall'articolo 231, par. 2, di limitare gli effetti delle sentenze di annullamento di atti comunitari da essa emesse, anche alle sentenze di interpretazione, sposta fortemente il baricentro verso una concezione normativa delle sentenze della Corte simile a quella di fatto sostenuta dalla Corte costituzionale, piuttosto che a quella di precedente che la Corte di giustizia ha privilegiato nella propria giurisprudenza.

peraltro dimenticato che la questione di compatibilità comunitaria sollevata dinanzi al giudice comune ha la precedenza logica e giuridica rispetto alla questione di costituzionalità che pure fosse sollevata contestualmente, la prima investendo la stessa applicabilità della norma e dunque la rilevanza della questione di costituzionalità³⁷³.

In realtà, tornando alla prospettiva nazionale del giudice tributario, se è vero, che l'attribuzione di significato agli enunciati normativi, al di là del problema circa l'eventuale creatività del processo esegetico, non è mai, né può esserlo, totalmente arbitraria, sicché il processo seguito nell'interpretazione di una determinata disposizione deve corrispondere ad un criterio di correttezza, intendendo con tale termine la logicità e la razionalità del processo interpretativo medesimo, dovremmo concludere che il giudice tributario, nel momento in cui motiva in diritto, argomentando, la propria decisione, sarà indotto a ad orientare la propria interpretazione per conformarla agli orientamenti europolitani, al fine di evitare che due situazioni simili vengano risolte in modo diametralmente opposto entro i confini

³⁷³ In altri termini, alle stesse sentenze non sarebbe ascrivibile una semplice retroattività tipica degli atti meramente interpretativi, quanto invece una retroattività vera e propria. Sarebbe allora inevitabile l'accostamento di tale interpretazione autoritativa del diritto comunitario, sia pure con tutte le ampie distinzioni del caso, all'interpretazione autentica del Legislatore, anch'essa dotata di effetti di retroattività reale ed anch'essa come tale sottoposta ai limiti lato sensu dell'affidamento, tenuto anche conto proprio delle peculiari modalità argomentative della Corte, in particolare la maggiore facilità da parte del giudice comunitario di superare in fase decisoria il significato letterale dei vocaboli, sì da pervenire a significati normativi dotati di un ampio grado di innovatività, che poi produrranno conseguenze dirette nel momento dell'esegesi operata dal giudice tributario nazionale. Cfr. MELIS, Motivazione e argomentazione nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria: alcuni spunti di riflessione, cit. In altri termini, alle stesse sentenze non sarebbe ascrivibile una semplice retroattività tipica degli atti meramente interpretativi, quanto invece una retroattività vera e propria. Sarebbe allora inevitabile l'accostamento di tale interpretazione autoritativa del diritto comunitario, sia pure con tutte le ampie distinzioni del caso, all'interpretazione autentica del Legislatore, anch'essa dotata di effetti di retroattività reale ed anch'essa come tale sottoposta ai limiti lato sensu dell'affidamento, tenuto anche conto proprio delle peculiari modalità argomentative della Corte, in particolare la maggiore facilità da parte del giudice comunitario di superare in fase decisoria il significato letterale dei vocaboli, sì da pervenire a significati normativi dotati di un ampio grado di innovatività, che poi produrranno conseguenze dirette nel momento dell'esegesi operata dal giudice tributario nazionale. Cfr. MELIS, op. cit. ma anche Cfr. G.M. UBERTAZZI, La Corte di giustizia delle Comunità europee e il suo dovere di conformarsi alle sue precedenti decisioni ex articolo 177 (oggi 267 TFUE, già 234 TCE), cit., p. 486 ss. In effetti, a ben guardare, non essendo sufficienti le mere conseguenze finanziarie per giustificare la limitazione degli effetti della sentenza nel tempo, è proprio l'innovatività dell'interpretazione, così come la questione dell'applicabilità diretta, che costituiscono oggetto di una ormai consolidata, ampia e dettagliata giurisprudenza, la quale non lascia sussistere alcun dubbio circa la portata della stessa (Corte di giustizia, 11 agosto 1995, C-367/93, Roders, in Racc., 1995, I, p. 2229 ss. A tale riguardo, la Corte osserva che tali presupposti non ricorrevano nel caso dell'articolo 95 del Trattato, poiché "sull'état d'incertitude et important quant à la portée des dispositions communautaires") sull'affidamento formatosi sulla diversa interpretazione, affidamento su cui la Corte di giustizia ha sovente fatto leva quando ha escluso gli effetti retroattivi delle proprie sentenze interpretative o di invalidità. Vi è comunque una stretta correlazione tra il contributo interpretativo creativo del giudice comunitario, i limiti all'operatività della teoria del *c.d. acte clair*, la possibile limitazione degli effetti nel tempo della sentenza del giudice comunitario e la natura giuridica della sentenza comunitaria.

dell'Unione europea. La logicità intrinseca, e la sua conformità a livello del diritto dell'unione trovano spazio nel ragionamento che porta alla decisione del giudice tributario nazionale, e che certamente esistono anche nel caso del giudice comunitario, che da un lato ben potrà trovarsi a dover giudicare su questioni interpretative analoghe successivamente sollevate³⁷⁴. I principi generali, forgiati dall'incessante opera della Corte del Lussemburgo, circolano tra i sistemi giuridici, secondo uno schema che vede quale base di partenza e di arrivo gli ordinamenti nazionali, ma in cui l'opera certamente più importante è affidata alla Corte di giustizia, nel momento dell'elaborazione, ed al giudice tributario nazionale, nel momento della sua applicazione³⁷⁵.

Ne consegue che tutti i sistemi giuridici degli Stati membri si arricchiscono di un patrimonio di principi effettivamente "comuni", ovvero quelli così definiti dal giudice europeo che vanno ad incidere in diverse branche dell'ordinamento con particolare riguardo al sistema della fiscalità, anche se spesso in maniera implicita. Se si osserva che i principi generali elaborati dalla Corte di giustizia si ispirano, solitamente, ad alcuni ordinamenti e, finanche, ad un solo ordinamento nazionale, si evidenzia da un lato, la centralità assunta dalla Corte del Lussemburgo nel processo di integrazione giuridica; dall'altro, la peculiare funzione svolta dai principi generali del diritto dell'Unione europea, verso l'armonizzazione e il ravvicinamento dei diritti degli Stati membri. Invero, i medesimi principi troveranno vigenza in tutti gli ordinamenti nazionali, a prescindere che essi siano ascrivibili ai sistemi di *common law* o di *civil law*, comportando la progressiva convergenza ed uniformità degli ordinamenti giuridici. In effetti, tramite i comuni *standards*, imposti dall'ordinamento dell'Unione

³⁷⁴ Potrebbe essere evidenziata l'esistenza di un concetto di ragionamento giuridico dove un prisma valutativo imprescindibile è rappresentato dal diritto comunitario, da svolgersi secondo determinati schemi ritenuti corretti, attraverso il quale l'applicazione del diritto ed in particolare le decisioni da parte degli organi deputati ad attribuire il significato in sede giurisdizionale danno origine all'applicazione uniforme. Il giudice comunitario ben potrà essere oggetto di controllo sociale in merito al proprio operato. L'esistenza delle due sopra richiamate circostanze impone dunque una rigorosa applicazione di quanto disposto, in punto di motivazione, dall'articolo 253 del Trattato, dall'articolo 36 dello Statuto della Corte di giustizia e dall'articolo 63 del Regolamento di procedura e, soprattutto, un accorto utilizzo da parte della Corte di giustizia dei propri enormi poteri interpretativi, tenuto anche conto del fatto che le esigenze di integrazione di quel sistema messo in opera dal Trattato di Roma, che hanno potuto ampiamente giustificare in passato eventuali "forzature", anche coraggiose, in sede giudiziale, appaiono oggi assai meno avvertite. Se poi pensiamo alle dure prese di posizione di taluni Governi dinanzi agli sconvolgimenti operati nei relativi sistemi tributari per effetto delle pronunzie della Corte in tema di integrazione c.d. negativa, ci rendiamo conto che rappresentano un significativo elemento che merita una attenta riflessione le recenti proposte di revisione dei poteri della Corte, da più parti avanzate, finanche di eliminare ogni e qualsiasi competenza in materia tributaria della Corte di giustizia. Cfr. MELIS, Motivazione e argomentazione nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria: alcuni spunti di riflessione, cit.

³⁷⁵ La Corte di Giustizia seleziona ed acquisisce, dall'esperienza giuridica degli Stati membri, i principi i quali, così come ridefiniti dalla giurisprudenza europea, ridiscendono in tutti gli ordinamenti in cui troveranno vigenza, in forza della preminenza del diritto dell'Unione e della funzione nomofilattica della Corte di giustizia.

europea, si sta verificando una mutazione dei sistemi giuridici interni; questi tendono a perdere le loro caratteristiche, e si uniformano al modello giuridico “esterno”, mediante un processo di imitazione al quale non possono sottrarsi in virtù della partecipazione all'Unione europea.

È, infine, utile evidenziare, che l’obiettivo di omogeneizzazione dei diritti tributari degli Stati membri, insito nei principi generali, è perseguito anche mediante i procedimenti normativi. Invero, il Legislatore europeo sovente rinvia, sia in seno ai regolamenti che alle direttive, specie se immediatamente applicabili, ai principi generali del diritto comunitario³⁷⁶: sicché, in forza della prevalenza del diritto comunitario e tramite i circuiti di produzione normativa, principi che in astratto potrebbero essere sconosciuti alle tradizioni ordinamentali degli Stati membri, trovano immediata vigenza ed arricchiscono direttamente il dato legislativo di ciascun ordinamento nazionale.

³⁷⁶ Sul punto cfr. nota precedente.

6. L'effettività degli strumenti utilizzati rende autorevole una giurisdizione

La gestione di un rapporto non sempre facile tra norme interne e norme comunitarie porta a considerare che non essendovi giurisdizione senza tutela delle situazioni soggettive, né tutela delle situazioni soggettive senza giurisdizione, la mancanza di strumenti processuali comunitari osterebbe alla definizione di alcune controversie qualora la figura del giudice tributario nazionale non fosse investita del compito di assurgere a ruolo di “giudice europeo”. Per risolvere la questione vessata, non sarebbe bastata dunque la sola applicazione delle vigenti discipline dei singoli contenziosi tributari nazionali, e del diritto sostanziale, ma un approccio che prescinde dalle logiche nazionali.

In questo rapporto dall'evoluzione non lineare sono state fagocitate una congerie di ipotesi: il potere di riscossione, il credito d'imposta, la detrazione, il rimborso, la compensazione, l'interesse legittimo alla corretta applicazione della norma impositiva ed altre; una pluralità di situazioni sia attive che passive, che trovano tutela in sede giurisdizionale e che nel tempo si sono dovute confrontare con l'evolversi della normativa dell'Unione.

Superata con enormi reticenze la visione nazionale asfittica e monolitica del diritto, siamo ormai giunti ad un momento storico nel quale gli ordinamenti nazionali tendono a proiettarsi in una dimensione europea e transnazionale. La tesi che in questa sede si vuole sostenere, con approfondite argomentazioni, è quella dell'interazione, per molti aspetti problematica, tra gli organi di giustizia tributaria dei singoli ordinamenti ed il giudice comunitario che è diventato vero e propria macchina generatrice di un diritto tributario europeo che trova applicazione in ambito processuale, con una innegabile congerie di ricadute applicative³⁷⁷.

Il nucleo centrale di questa trattazione è finalizzato a riconoscere la natura di giudice tributario europeo al giudice del contenzioso fiscale nazionale, in quanto immancabile referente della Corte di Giustizia, posto che l'emancipazione della disciplina di diritto processual-tributario europeo è auspicabile, quant'anche si appalesi attraverso un processo costante, ma lento.

³⁷⁷ Se da un lato non vi sono norme che espressamente disciplinino l'ambito processual-tributario, dall'altro le ricadute in seno ai processi tributari interni risultano essere evidenti.

Giurisdizione e soggettività tributaria³⁷⁸ tutelata a livello europeo sono due elementi tra loro imprescindibili, a tal punto avviluppati l'un l'altro, che ciascuno di essi impone la propria incombente presenza all'altro ma al contempo risultano essere complementari. Il ruolo del giudice tributario nel tempo si è arricchito di nuove sfumature e significati, e finalmente vengono alla luce i prodotti quanto mai articolati del processo che ha condotto alla odierna Unione europea durante i quali la rilevanza del tema che inerisce compiti e competenze del giudice tributario europeo è lapalissiano e risulta in tutta evidenza con l'analisi dei punti di convergenza e conflittualità rispetto alle figura del giudice tributario nazionale e comunitario. Si pensi all'ipotesi degli aiuti di Stato, di cui agli articoli 87 e seguenti del Trattato CE ante Lisbona, oggi articoli 107 ss. TFUE, può accadere che la Commissione europea reputi che una sovvenzione sia contraria al divieto comunitario e, per conseguenza, ordini allo Stato membro di ripetere il relativo esborso dai beneficiari³⁷⁹. A tal proposito, la

³⁷⁸ Per un maggiore approfondimento si rimanda alla voce Enc. Giuridica "Soggettività tributaria" ove si legge che la soggettività tributaria è la posizione giuridica in cui si trovano i soggetti coinvolti nella vicenda tributaria. Si distinguono pertanto: una soggettività tributaria attiva ed una soggettività tributaria passiva. Entrambe sono individuate dalla legge, che individua altresì il nesso che intercorre tra queste due situazioni ed il presupposto d'imposta. Il rapporto che intercorre tra queste due situazioni soggettive è il rapporto d'imposta, secondo le opinioni dottrinali e prevalenti non coincide con il concetto civilistico di rapporto obbligatorio. In particolare la soggettività tributaria attiva solitamente, fa capo all'ente impositore (o a soggetti ausiliari di esso) e si sostanzia nella cd. funzione tributaria, che è funzione pubblica di esercizio della potestà impositiva amministrativa, comprendente il potere di accertare e riscuotere i tributi secondo una data sequenza di atti costituenti il procedimento impositivo. La soggettività attiva può nascere: al verificarsi del presupposto, cioè quando sorgono gli obblighi prodromici su cui il soggetto attivo ha poteri di controllo; al verificarsi delle singole fattispecie di riscossione, cioè quando nascono i vari diritti di credito, intesi come frazioni del potere di riscossione. Anche il contribuente, che di regola è il soggetto passivo del rapporto tributario, può essere titolare di situazioni attive: si pensi al credito d'imposta previsto da varie normative quali quella relativa all'iva e all'ires. Le norme vigenti operano con diversi meccanismi (detrazione, rimborso, compensazione). Per quanto invece concerne la soggettività tributaria passiva. Possono essere soggetti passivi del tributo: le persone fisiche, le persone giuridiche (Testo unico delle imposte sul reddito). La soggettività passiva è una posizione alquanto complessa, in quanto comprende: la soggezione ai poteri di controllo; l'obbligo di adempiere al pagamento; l'onere di adempiere per esercitare un potere o una facoltà (pagare l'imposta di bollo per poter ottenere copie legali di taluni documenti) l'interesse legittimo alla corretta applicazione della norma impositiva il dovere di assolvere gli obblighi prodromici (es. tenuta delle scritture contabili il diritto soggettivo di adire il giudice per le controversie inerenti al rapporto d'imposta. Complessivamente, tutti i suddetti obblighi (di fare e di dare) del contribuente sono finalizzati a realizzare l'interesse pubblico del creditore. Cfr. A. AMATUCCI, Soggettività tributaria, voce Enc. Giuridica Treccani vol.X, 45 ss.

³⁷⁹ Per aiuti di Stato nella terminologia usata dall'Unione europea si intendono tutti i finanziamenti a favore di imprese o produzioni, sia provenienti direttamente dallo Stato, inteso in senso ampio (amministrazioni centrali, regionali, locali, ecc), sia da altri soggetti quali le imprese pubbliche, intese come quelle imprese nei confronti delle quali i poteri pubblici possono esercitare, direttamente o indirettamente, un'influenza dominante per ragioni di proprietà, di partecipazione finanziaria o della normativa che le disciplina. Il tema dell'incidenza sul sistema tributario della normativa comunitaria in materia di aiuti di stato è di grande attualità ed altrettanta complessità. Non vi è ormai nuovo provvedimento agevolativo che non possa non tenerne conto; al tempo stesso, anche molte agevolazioni concesse nel passato si sono dovute con essa successivamente confrontare, con esiti

talvolta estremamente gravosi sia per i contribuenti, tenuti alla restituzione degli aiuti, ma anche per gli stessi Stati membri, i cui principi, anche di rango costituzionale, sono talvolta risultati recessivi rispetto ai principi su cui si basano le norme comunitarie in materia di aiuti di Stato. L'articolo 107, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (Trattato FUE) ex articolo 87, già articolo 92, precisa i presupposti che devono essere presenti affinché l'intervento costituisca un aiuto di Stato nel senso comunitario del termine. Le quattro condizioni richieste sono le seguenti: a) origine statale dell'aiuto (aiuto concesso dallo Stato ovvero mediante risorse statali); b) esistenza di un vantaggio a favore di talune imprese o produzioni; c) esistenza di un impatto sulla concorrenza; d) idoneità ad incidere sugli scambi tra gli Stati membri. Gli interventi che presentano queste quattro caratteristiche sono qualificabili aiuti di Stato, indipendentemente dalla loro forma (es. sovvenzione, prestito a tasso agevolato, garanzia contro un corrispettivo non di mercato, vendita di beni, locazione di immobili o acquisizione di servizi a condizioni preferenziali per le imprese, riduzioni fiscali, partecipazioni al capitale di imprese a condizioni che non sarebbero accettate da un buon investitore privato operante in normali condizioni di mercato.). In virtù della forte integrazione all'interno del mercato comunitario si può ritenere che siano rari i casi in cui un aiuto di origine statale che procura un vantaggio ad una o più imprese non abbia anche un impatto sulla concorrenza e sugli scambi tra gli Stati membri. Lo stesso articolo 107, paragrafo 1, prevede il principio dell'incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune. Il principio è dunque quello del divieto, ma esistono anche alcune deroghe a questo principio, contenute nel citato articolo 107, paragrafi 2 e 3, e negli articoli 73 e 86, paragrafo 2 del Trattato CE. Gli aiuti sono sottoposti al controllo della Commissione, che li autorizza solamente quando rientrano in una delle deroghe previste dal trattato. Per l'applicazione della maggior parte delle deroghe la Commissione gode di un ampio poter discrezionale ma deve comunque motivare le sue decisioni. L'articolo 108 del Trattato CE dispone che anche il Consiglio possa statuire che un aiuto è compatibile con il mercato comune e autorizzarlo, ma questo deve avvenire su richiesta di uno Stato membro, deliberando all'unanimità e solamente quando circostanze eccezionali giustificano una tale decisione. I casi sono dunque rari. È dunque solamente in deroga al citato principio che gli aiuti possono essere autorizzati. Il Trattato CE prevede un obbligo di notifica preliminare (allo stadio di progetto) alla Commissione di tutti i nuovi aiuti o le modifiche di aiuti esistenti. Un aiuto concesso senza autorizzazione della Commissione europea (o del Consiglio nei rari casi in cui questo avviene) è automaticamente "illegittimo". Da alcuni anni la Commissione ha adottato alcuni regolamenti (e una decisione) che esentano gli Stati membri dall'obbligo di previa notifica. Gli aiuti sono generalmente ritenuti compatibili dalla Commissione qualora perseguano un obiettivo di comune interesse (es. la tutela ambientale, la formazione, la lotta alla disoccupazione, l'incremento delle attività di ricerca, sviluppo e innovazione, la promozione del capitale di rischio, gli investimenti delle piccole e medie imprese o, in talune regioni, delle grandi imprese, ecc.). In genere, l'aiuto deve essere volto a correggere un fallimento del mercato. La disciplina degli aiuti pubblica ha carattere generale. Tuttavia, estrema importanza devono attribuirsi agli aiuti di Stato in materia fiscale. In Particolare, gli istituti domestici che potrebbero configurare un aiuto statale possono rinvenirsi nelle agevolazioni fiscali e nelle tasse di scopo. In ultimo va evidenziato che per l'Identificazione degli aiuti di Stato si utilizza il criterio VIST (vantaggio, incidenza, selettività, trasferimento). 1) Erogazioni - senza contropartita - di risorse statali (sovvenzioni o finanziamenti) ovvero rinuncia ad entrate (esoneri ed agevolazioni fiscali): è un concetto ampio comprensivo di prestazioni in positivo od in negativo (interventi comportanti mancati introiti). 2) Pregiudizio e distorsione della concorrenza (in danno dei concorrenti che sopportano i costi evitati dall'impresa beneficiata). 3) Selettività: misure specifiche volte a favorire determinati settori o produzioni collocando le imprese beneficiarie in situazione più favorevole rispetto ad altre che si trovano in analoga posizione fattuale e giuridica (omogeneità). Non vi rientrano le misure di pura tecnica fiscale o che perseguono obiettivi di politica economica generale. 4) Trasferimenti di pubbliche risorse. Cfr. SALVINI, Aiuti di stato in materia fiscale, Cedam 2007, ma anche DEL FEDERICO, Le controversie sul recupero degli aiuti di stato nella giustizia tributaria italiana, Riv. Trim. Dir. Trib. 2012, p.626. Nella recentissima sentenza del 19 marzo 2013, Bouygues e Bouygues Télécom/Commissione e a. (C-399/10 P e C-401/10 P), la Corte ha dichiarato, su impugnazione, che il Tribunale nella precedente Sentenza del Tribunale del 21 marzo 2010, Francia/Commissione (T-425/04, T-444/04, T-450/04 e T-456/04, Racc. pag. II-2099) aveva

Corte del Lussemburgo ha stabilito che il Paese Membro è obbligato al recupero dell'indebitato quand'anche si tratti, allo scopo, di oltrepassare la norma interna sugli effetti della cosa giudicata. In questo caso è la Pubblica Amministrazione a dover procedere ad una disapplicazione (per esempio nel caso dell'Italia, dell'art. 2909 c.c.) a scapito dei privati e non viceversa, posto che questi abbiano incassato gli aiuti avallati da un giudicato interno eppure contrari al diritto europeo. Una siffatta disapplicazione, nel caso di successivo contenzioso tra P.A. e privato beneficiario il quale per esempio si opponga al recupero statale, dovrà essere operata anche dal giudice investito della controversia così emergendo, dinnanzi a esso, una posizione giuridica tutelata in capo all'autorità pubblica, che è interessata al recupero dell'aiuto erogato. Bisogna, al riguardo, notare che la pronuncia della Corte di Giustizia sulla ripetizione degli aiuti di Stato nella direzione appena ricordata, se osservata superficialmente può sembrare in contrasto con altre pronunce dei Giudici del Lussemburgo, le quali salutano con favore le norme interne dei Paesi Membri in tema di cosa giudicata, in virtù del loro contributo alla certezza del diritto all'interno dell'Unione; e tuttavia, ove osservata oltre la superficie, quella stessa giurisprudenza sugli aiuti manifesta che, se non impugnata nei termini dinnanzi alla Corte stessa, divenendo definitiva ai fini del diritto comunitario, la decisione con cui la Commissione aveva ordinato la ripetizione delle erogazioni sulla base della loro contrarietà al divieto europeo. Sicchè, alla luce di tale sopravvenuta definitività del *decisum* dalla Commissione, il superamento del giudicato interno, operato da tale organo e avallato dai Giudici del Lussemburgo, risulta essere eclatante ma al contempo non contraddittorio rispetto ad altre pronunce della Corte europea. Fin qui si è visto come, in varie circostanze processuali, il diritto comunitario compenetri il diritto interno nelle materie di competenza di quello, specie fiscale, imponendosi

erroneamente annullato la decisione con la quale la Commissione aveva qualificato come aiuto di Stato il prestito d'azionista concesso dalla Francia a France Télécom SA (FT) sotto forma di una linea di credito e annunciato in particolare tramite un comunicato stampa del ministro francese dell'Economia, delle Finanze e dell'Industria. Nella sua sentenza, il Tribunale aveva ritenuto che il vantaggio economico accordato a FT non avesse comportato una corrispondente diminuzione del bilancio statale e che, pertanto, non fosse soddisfatto il requisito del finanziamento mediante risorse statali, necessario perché esso possa essere qualificato come aiuto. La Corte ha annullato la sentenza del Tribunale, ricordando che, sebbene sia vero che, ai fini della constatazione dell'esistenza di un aiuto di Stato, la Commissione deve dimostrare un nesso sufficientemente diretto tra, da un lato, il vantaggio accordato al beneficiario e, dall'altro, una riduzione del bilancio statale o un rischio economico sufficientemente concreto di oneri gravanti su tale bilancio, non è necessario che una siffatta riduzione, o un siffatto rischio, corrispondano o equivalgano a tale vantaggio, né che quest'ultimo trovi un corrispettivo in una siffatta riduzione o un siffatto rischio, né che sia della stessa natura dell'impegno di risorse statali da cui deriva. Cfr. SALVINI LIVIA, Aiuti di stato in materia fiscale, Cedam 2007.

direttamente, *in primauté*, a mezzo dell'interpretazione e/o della disapplicazione delle disposizioni nazionali con esso incompatibili³⁸⁰.

Al giudice tributario europeo infatti, può essere riconosciuto un ruolo che travalica la mera funzione di interprete del diritto nazionale *tout cour* e che si arricchisce di quel *quid pluris* rappresentato dal diritto dell'Unione nell'ambito delle funzioni propriamente giurisdizionali. Se è giurisdizione quella del giudice tributario quando applica il diritto interno, sarebbe parziale non considerare come giurisdizione europea "in potenza" quella del giudice tributario nel momento in cui egli interpreta, o disapplica una norma interna alla luce del diritto dell'Unione. Una figura della quale si delineano i contorni nel momento in cui il giudice tributario nazionale esercita funzioni giurisdizionali in materia tributaria, viene a contatto con il diritto dell'Unione ed i cui effetti incidono sia sulla singola controversia che sull'intero ordinamento. Tuttavia questa nozione se da un lato si avvicina alle definizioni nazionali, dall'altro non può essere ricondotta alla riduttiva e risicata definizione interna alla luce di tutte le indicazioni inerenti la funzione ed il ruolo che la giurisprudenza del giudice tributario europeo è chiamato a svolgere.

Quella del giudice tributario europeo è una giurisdizione che si affianca a quella della corte di Giustizia, anch'essa avente natura di giurisdizione, della quale completa l'operato. Naturalmente è pacifico il giudice tributario è organo giurisdizionale, che non travalica la propria funzione nel momento in cui applica un diritto diverso da quello nazionale, poiché con l'adesione ai trattati gli stati membri si sono vincolati al rispetto delle normative in esse contenute. Risulta di fin troppo facile comprensione che per stabilire che cosa sia e che cosa non sia giurisdizione, ai fini di una necessaria distinzione, da vagliare è se la tutela vi sia, e se sia o meno effettiva. La risposta non può che essere positiva. Quella offerta dalla Corte di Giustizia è, come quella interna, una tutela effettiva. Le sentenze della Corte di giustizia sono il frutto di pronunce che seguono la previa attivazione di un procedimento giurisdizionale in via incidentale oppure in via primaria. Deve rilevarsi, come già si è detto per il diritto francese, non sono le formule ma è l'effettività della tutela giudiziale a rendere autorevole una giurisdizione. Va ora messo in evidenza con quali modalità il "giudice tributario

³⁸⁰ Cfr. GIULIANI F.M., Primazia comunitaria e strumenti processuali a tutela delle posizioni giuridiche di derivazione europea in Riv. Dir. Int. dicembre 2010, 23. Per quanto concerne in particolare il ruolo del giudice nazionale distinguiamo un intervento complementare - preventivo che nello specifico è finalizzato alla interpretazione della nozione di aiuto di cui all'articolo 107 comma 1 TFUE. Mezzi di ausilio giudiziario sono il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia o la collaborazione informativa con la Commissione. Vi è anche la possibilità di disapplicazione della normativa interna contraria. Un divieto di valutazione di compatibilità dell'aiuto con competenza esclusiva della Commissione ed applicazione del regime di deroghe di cui all'articolo 107 comma 3 TFUE, le cui deroghe sono rappresentate dall'articolo 107 comma 2 TFUE (automatiche). Il fine è quello della successiva Eliminazione degli ostacoli all'applicazione della misura interna di recupero quando l'aiuto è stato dichiarato illegittimo dalla Commissione.

europeo” svolge il proprio compito, posto che la Corte di giustizia ha avuto nel tempo un ruolo creativo ove il frutto della pronuncia giurisdizionale è la sentenza, molto spesso innovativa, che traendo mero spunto dalla questione sottesa sottoposta alla sua attenzione, enuclea principi validi *erga omnes* ed applicabili al singolo caso. Peculiarità di detto agire è che viene attratto nell’orbita del singolo contenzioso tutto ciò che possa interessare alla risoluzione di principio. Il giudice tributario applicherà il principio enucleato dalla Corte di Giustizia la quale, può, in piena legittimità, fornire un pronunciamento in cui la propria interpretazione non si debba obbligatoriamente limitare alle norme espressamente richiamate dal giudice nazionale, potendo essa esaminare anche altre disposizioni che possono essere collegate alla questione oggetto del rinvio del giudice, con buona approssimazione nell’ordinamento italiano innanzi a tali pronunce si parlerebbe di “pronuncia *ultra petita*”. A tal proposito la Corte ha nuovamente rilevato nella recente sentenza del 26 aprile 2012, *Staatssecretariis van Financiën c. L.A.C. van Putten, P. Mook, G. Frank*, quello che era un orientamento ormai consolidato. Essa afferma che benché formalmente il giudice del rinvio abbia limitato le proprie questioni alla interpretazione dell’articolo 21 TFUE , già 18 CE, non osta a che la Corte fornisca tutti gli elementi interpretativi di diritto dell’Unione che possono esserle utili per dirimere la controversia sottoposta, a prescindere dal fatto che il giudice del rinvio vi abbia fatto o meno riferimento nel formulare le sue questioni o le questioni inerenti agli articoli suddetti. Invero le questioni sollevate devono essere risolte alla luce di tutte le disposizioni del Trattato e del diritto derivato che possono essere pertinenti rispetto al problema.

Qualora volessimo mutuare una perifrasi dall’ordinamento italiano potremmo dire che la pronuncia della Corte di Giustizia copre il dedotto ed il deducibile, pur nel contempo non applicandone la restrittiva categoria nazionale, perché in questo caso è la Corte stessa che fa emergere il deducibile rendendolo oggetto effettivo del giudicato, sottolineando ancora una volta la *vis expansiva* dell’organo. Si parla in ipotesi come quelle summenzionate, di *criterio di pertinenza*, criterio eretto a chiave di volta dell’intero sistema delle pronunzie del giudice comunitario.

È soprattutto nella materia fiscale che l’Unione ha trovato quelle strenue sacche di resistenza dei singoli Stati da sempre recalcitranti a cedere una quota del proprio *ius imperii*, ma nonostante ciò essa ha inciso il sistema delle fonti, i rapporti tra norme comunitarie e norme interne, la ripartizione di competenze tra Unione e Stati membri.

Difronte alle resistenze maturate nel momento di produzione ed applicazione della singola norma comunitaria, la Corte ha avuto un ruolo di traino, interpretando il diritto comunitario vigente, consolidando in questa prospettiva i risultati raggiunti dall’Unione stessa e, senza il ruolo rivestito dal giudice comunitario, probabilmente gli operatori del diritto tributario interno avrebbero percepito con difficoltà l’influenza della dimensione comunitaria su quella interna, ed oggi il giudice tributario nazionale

si trova erede di questo portato giuridico ed ha il compito di darvi attuazione in veste di giudice tributario europeo.

È proprio dall'evoluzione dei rapporti tra giudice nazionale ed organi giurisdizionali comunitari che transita l'integrazione europea. Di "Europa dei giudici", parlava infatti agli albori del Trattato, il Presidente Lecourt, volendo significare rapporti non di gerarchia giurisdizionale ma di collaborazione nell'interpretazione ed applicazione del diritto comunitario, sottolineando peraltro come la materia tributaria è sicuramente quella su cui hanno maggiormente inciso gli atti comunitari e che dunque costituisce ambito privilegiato di operatività di questi meccanismi collaborativi. Su di essi oggi è chiamato a cimentarsi il giudice tributario delle Corti fiscali, *dominus* del contenzioso tributario, che investe materie di matrice ormai "comunitarizzata", quali in particolare quella doganale e delle accise, a seguito dell'ampliamento della giurisdizione, disposta, a far tempo dal gennaio 2002, dal riformulato art 2 del D.lgs. 546 del 1992³⁸¹.

La giurisprudenza comunitaria ha valicato non senza difficoltà questi ostacoli, oltrepassando i confini nazionali, ponendosi come vera e propria fonte del diritto con rimarcata razionalità ed efficienza del sistema di giustizia comunitario. Essa ha dato vita ad una disciplina assestante nei momenti in cui ha deciso in maniera incisiva con chiarezza dei criteri e certezza della procedura impiegata, di produrre significativi effetti nel sistema delle fonti, nei rapporti tra norme comunitarie e norme interne, e nella stessa ripartizione di competenze tra comunità e Stati.

Sviluppando l'argomentazione con l'analisi dei singoli ordinamenti interni, tedesco, francese ed italiano, sono numerosissimi gli esempi di giurisprudenza che abbiamo riportato e che fanno emergere una nuova veste del giudice tributario, come giudice europeo, inserito stabilmente in ciascuno ordinamento, che ha il compito di contribuire in concreto all'uniforme applicazione del diritto europeo.

La finezza degli strumenti di tutela fa dell'assetto giudiziale un modello lungimirante, che produce effetti concreti nelle dinamiche del diritto tributario nazionale alla luce del diritto comunitario, in maniera unica anche rispetto a quello che è l'agire delle istituzioni dell'Unione, ampliando lo spazio di diritto europeo nel diritto interno, vestendosi di una propria autonomia specie nella materia fiscale.

³⁸¹ Com'è noto, per effetto della modifica dell'articolo 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.546, operata dall'articolo 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria 2002), è stata raggiunta, con decorrenza 1° gennaio 2002, la formale unità della giurisdizione tributaria. Il novellato articolo 2 del D.lgs. 546/92, dispone, infatti, che "appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi i tributi regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da Uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro accessorio". La riforma implica, evidentemente, che anche le controversie concernenti i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane rientrano ora nella competenza degli organi della giustizia tributaria e seguono la relativa disciplina sul processo tributario. Cfr. in proposito, i chiarimenti e le direttive fornite con la Circolare n.26/D del 4 aprile 2002.

Il giudice tributario europeo giudica, come fosse un organo giudicante che deve interfacciarsi costantemente con il diritto dell'Unione e soprattutto si è adeguato agli strumenti ed ai poteri di cui è dotata l'Unione per fare ottemperare alle proprie decisioni, con particolare attenzione a quelli che sono i metodi utilizzati dalla Corte di Giustizia.

La natura e l'ambizione del diritto comunitario imponevano infatti, che venisse messa a punto una "giurisdizione comunitaria a livello nazionale" con il precipuo compito di garantire l'unità di interpretazione e di applicazione, così come il rispetto delle libertà fondamentali in chiave eurounitaria. Di contro nella medesima prospettiva, viene ad evidenza l'azione del giudice del Lussemburgo che si manifesta di due modi: la prima, che si può qualificare "metodo dolce", si iscrive in una relazione di cooperazione reciproca attraverso il ricorso al rinvio pregiudiziale che può riguardare sia la validità che l'interpretazione ove in questa categoria di rinvio, a conoscere uno sviluppo più notevole, è proprio quella in materia fiscale. Nel momento in cui la Corte illustra al proprio collega nazionale il senso esatto di una delle disposizioni del Trattato, al fine di garantire un'applicazione uniforme del diritto comunitario vengono all'uopo ben delimitati e precisati i contorni delle quattro libertà in materia di fiscalità.

Tuttavia, quando il "metodo dolce" non è sufficiente a garantire il rispetto delle disposizioni dei trattati, è nella direzione di un metodo più "energico" che si volge il giudice del Lussemburgo. Gli Stati membri, ivi compresi i giudici tributari, hanno l'obbligo di applicare il diritto comunitario e di trasporlo. Analogamente devono mostrare la stessa diligenza con riferimento alla giurisprudenza del Corte di giustizia, ed a questo si fa riferimento nel momento in cui si individua nel giudice tributario nazionale il referente immancabile del giudice dell'Unione, fino al punto di poter parlare di un "giudice tributario europeo".

Tuttavia, può accadere che certi Stati siano recalcitranti nell'adempiere ai loro obblighi, per ragioni più o meno comprensibili: quali l'impatto sul bilancio, la modifica dei dispositivi fiscali in vigore, difficoltà ad apprezzare la portata di certe decisioni. Nonostante la cattiva volontà degli Stati a conformarsi sia comprensibile, rimane comunque non scusabile. A questo riguardo, la Corte di giustizia dispone di una procedura che le consente di mostrarsi molto persuasiva nei confronti degli Stati. Si tratta del ricorso per infrazione, il cui successo non è decresciuto durante questi ultimi anni, il cui meccanismo applicativo implica una cooperazione questa volta tra la Commissione ed i giudici comunitari.

Posto che il rinvio pregiudiziale è una tecnica di collaborazione giurisdizionale ed un mezzo di uniformazione in materia di fiscalità, la giurisdizione tributaria nazionale e la giurisdizione comunitaria si trovano in una situazione di cooperazione reciproca alla luce del meccanismo della domanda pregiudiziale. Questa relazione che lega i due giudici è iscritta all'articolo 234 del TCE (oggi 267 TFUE). Il giudice nazionale riveste il ruolo un vero e proprio di giudice ordinario di diritto comunitario e prende parte in

questo modo al sistema giurisdizionale della Unione. Egli è vero attore e non semplice osservatore esterno: integra la giurisprudenza della Corte di giustizia nella propria opera giurisdizionale quotidiana. L'articolo 177 del Trattato (oggi 267 TFUE, già 234 TCE) dispone che la Corte di giustizia sia competente a deliberare, a titolo pregiudiziale, sull'interpretazione del Trattato così come sulla validità e l'interpretazione degli atti posti in essere dalle istituzioni della Comunità. Prevede inoltre che quando una tale domanda sia sollevata davanti ad una giurisdizione di uno degli Stati membri, questa giurisdizione possa, qualora ritenga che una decisione su questo punto sia necessaria per rendere il proprio giudizio, chiedere alla Corte di giustizia di deliberare su questa domanda. Quando una tale domanda è sollevata in una questione pendente davanti ad una giurisdizione tributaria nazionale le cui decisioni non sono suscettibili di un ricorso giurisdizionale di diritto interno, questa giurisdizione è tenuta ad adire la Corte di Giustizia.

Secondo questa procedura, il giudice tributario nazionale deve esporre le ragioni che motivano la propria domanda e dimostrare la necessità di una pronuncia della Corte di giustizia per la risoluzione della controversia principale, ulteriore momento in cui emerge il suo ruolo di giudice tributario europeo. Deve inoltre sforzarsi di dare al diritto fiscale interno una interpretazione conforme alle disposizioni del Trattato, nel pieno della propria funzione di “giudice ordinario del diritto dell’Unione”, basandosi anche sulle pronunzie della giurisprudenza consolidata della Corte, e quando egli sia preda del dubbio, procedere ad un rinvio pregiudiziale interpretativo. Questa procedura è fonte di numerosi quesiti, uno dei quali discende dal fatto che la Corte di Giustizia sia in grado di interpretare le disposizioni al di là dei limiti del rinvio pregiudiziale, secondo quello che viene definito criterio di pertinenza³⁸².

Se le giurisdizioni francesi hanno a lungo brancolato nel buio in merito a questa domanda, ed in particolare il Consiglio di stato francese ha sempre considerato con reticenza che le decisioni della Corte di giustizia si imponessero superando i limiti della domanda posta dal giudice del rinvio, la Corte Costituzionale tedesca ha riconosciuto già da tempo alla Corte di giustizia europea un “monopolio giurisdizionale” in materia di interpretazione, così come la Corte Costituzionale italiana ha riscontrato nella Corte un “interprete qualificato” che interpreta i trattati e gli atti derivati “con autorità” ed “in via definitiva”³⁸³.

³⁸² Ord. Acciaierie San Michele della Corte di giustizia del 22 giugno 1965, C- 9/65 e C-58/65, in Racc. 1967, p.35. La Corte di giustizia ha avuto nel tempo un ruolo creativo ove il frutto della sentenza è una pronuncia giurisdizionale molto spesso innovativa che trae spunto dalla questione sottoposta alla sua attenzione, per enucleare principi generali, a prescindere dal fatto che il giudice del rinvio vi abbia fatto o meno riferimento nel formulare le sue questioni. Ed infatti il giudice comunitario risolve le questioni sollevate alla luce di tutte le disposizioni del Trattato e del diritto derivato che si attagliano al problema.

³⁸³ Sentenza Asscher, della corte di giustizia del 27 giugno 1996, C-104/94, in Racc. p. 3089.

Tuttavia, quando l'oggetto dell'interpretazione supera i confini che erano posti dalla domanda, è la procedura stessa che sembra evolversi, arricchendosi da semplice scambio dialettico in materia interpretativa, a strumento di conoscenza in quanto fonte normativa, che si serve della giurisprudenza della Corte per venire ad esistenza, e questo in particolare in materia fiscale. La giurisdizione comunitaria ha ampliato le proprie competenze, alle volte procedendo alla riformulazione della domanda posta dal giudice del rinvio³⁸⁴ o ancora interpretando delle norme comunitarie alle quali il giudice non aveva fatto riferimento nel proprio rinvio pregiudiziale³⁸⁵. La Corte non solo interpreta il Trattato, ma estende il proprio agire talvolta fino a qualificare giuridicamente i fatti e finanche ad esaminare la validità di un atto interno³⁸⁶.

Merita un approfondimento l'incidenza di una tale procedura sui dispositivi fiscali nazionali e l'utilizzazione talvolta discutibile di questa ad opera del giudice interno, dato che proprio la decisione posta in essere dalla Corte può avere un'incidenza effettiva e tangibile sui regimi fiscali nazionali e questo avviene, per esempio, nel momento in cui sono rimessi in discussione gli strumenti che gli Stati adottano per lottare contro le frode, o l'evasione fiscale. Il precipuo compito della domanda pregiudiziale è quello di far luce e chiarezza su una disposizione, che è a sua volta utile per il giudice nazionale, nel momento in cui la giurisprudenza della Corte non è già sufficientemente chiara per farlo senza un nuovo intervento del giudice comunitario.

Quale sarebbe dunque l'interesse di ricorrere ad un rinvio pregiudiziale interpretativo se la contrarietà al diritto comunitario dello strumento adottato dallo Stato sembra altamente probabile? Forse in alcuni casi sembrerebbe più agevole l'applicazione della giurisprudenza precedente e più risalente della stessa Corte, laddove astrattamente applicabile, piuttosto che operare un rinvio i cui esiti non sono per nulla prevedibili. Per quanto concerne le disposizioni applicabili in materia, il Trattato sulla Comunità europea ha stabilito un ricorso destinato ad assicurare che gli Stati membri rispettino gli obblighi che su di essi gravano alla luce del diritto comunitario. Si tratta del ricorso per infrazione, previsto all'articolo 258 TFUE, già articolo 226 Trattato CE, il quale dispone che se la Commissione stima che uno Stato membro è venuto meno ad uno degli obblighi che su di esso gravano in virtù del trattato, emette un parere motivato sull'argomento, dopo che essa stessa abbia posto questo Stato nelle condizioni di presentare le sue osservazioni ed è proprio in tale momento che viene attuata una reale forma di contraddittorio.

Se lo stato in causa non si conforma a questo parere nel termine determinato dalla Commissione, questa può adire la Corte di giustizia. L'articolo 227 del Trattato CE

³⁸⁴ Così come nella pronuncia *Pigs Marketing Board*, del 29 novembre 1978, in Racc., p.2347.

³⁸⁵ Cfr. sentenza *Cipra et Kvaniscka* del 16 gennaio 2003, in Racc. p. 745.

³⁸⁶ Ord. *Acciaierie San Michele* della Corte di giustizia del 22 giugno 1965,, C- 9/65 e C-58/65, in Racc. 1967, p.35.

prevede che ciascuno degli Stati membri possa adire la Corte di giustizia qualora reputi che un altro Stato membro abbia omesso di ottemperare ad uno degli obblighi che su di esso incombono in virtù del trattato. Questa procedura è frequentemente utilizzata dal giudice comunitario, anche in materia fiscale. Nel momento in cui uno Stato membro vuole proporre ricorso contro un altro Stato membro, fondato su una pretesa violazione degli obblighi che su di esso incombono in virtù del trattato, deve adire giustappunto la Commissione. La Commissione emette un parere motivato dopo che gli Stati interessati sono stati messi nella condizione di presentare contraddittoriamente le loro osservazioni scritte ed orali. Se la Commissione non ha emesso il parere entro tre mesi dalla domanda, l'assenza di parere non rappresenta un ostacolo per adire la Corte di giustizia. Risulta evidente che, attraverso queste disposizioni, la trasgressione consiste in una vera infrazione commessa dallo stato membro, e poiché la Commissione ha la funzione di far cessare la questione, ad essa si riconosce un'inderogabile funzione deflattiva, nell'ambito della quale la Corte di Giustizia interviene solamente all'ultimo stadio ed in vista solo dell'effettiva condanna dello stato membro. Questa, avendo definito l'oggetto della infrazione in modo molto ampio, semplicemente considera che l'insieme del corpus comunitario sia stato oggetto di una tale violazione: ciò include non solo le libertà comunitarie sancite dal Trattato, la libertà di stabilimento, la libera prestazione di servizi, la libera circolazione dei lavoratori così come la libera circolazione dei capitali, ma anche la giurisprudenza stessa della Corte di Giustizia. Il giudice comunitario, investito di un tale ricorso, procede o al rigetto di questo, oppure constata l'infrazione dello stato in un sentenza che non è peraltro senza conseguenze.

L'articolo 228 CE prevede difatti che se la Corte di giustizia riconosce che uno Stato membro ha mancato ad uno degli obblighi che su di esso incombono in virtù del trattato, questo Stato è tenuto ad adottare in concreto le misure che comportano l'esecuzione della sentenza della Corte di giustizia. Se la Commissione reputa che lo stato membro non ha adottato queste misure, dopo aver dato a questo stesso Stato la possibilità di presentare le proprie osservazioni, emette un parere motivato che precisa i punti sui quali lo stato membro non si è conformato alla sentenza della Corte di giustizia. Se lo stato membro in causa non ha adottato a questo punto le misure che comportano l'esecuzione della sentenza della Corte nel termine fissato dalla Commissione, e rimane inottemperante, questa può adire la Corte di giustizia, indicando l'importo della somma forfetaria o della penalità da versare dallo stato membro in causa che reputi sia più adatto alle circostanze. È con la propria sentenza, che può infliggergli il pagamento di detta somma forfetaria o della penalità da versare. Questa è la procedura in ottemperanza di cui all' articolo 227. Così, lo stato che versa nella condizione di infrazione è tenuto ad eliminare la legislazione o la regolamentazione oggetto della causa con i mezzi che giudicherà più appropriati. Questo obbligo incombe tanto sul Legislatore nazionale che sulle autorità

amministrative e giurisdizionali che dovranno trarre le conseguenze dalla constatazione dell'infrazione. Eventualmente, e se non si conforma alla sentenza, lo stato membro è suscettibile di vedere la propria responsabilità sanzionata, e di vedersi infliggere il pagamento della sopradetta somma forfetaria o penalità. Questa procedura è largamente utilizzata dal giudice comunitario, e specialmente in materia fiscale.

L'applicazione del ricorso di infrazione in materia di fiscalità è il secondo *modus operandi* che la Corte di giustizia adotta. Di numero notevole sono infatti le pronunce che in seguito a ricorso per infrazione sono state rese dalla Corte proprio in materia di "Fiscalità e dogane"³⁸⁷. Questi ricorsi sono stati introdotti dalla Commissione europea sulla base dell'articolo 226 del Trattato CE. Il giudice dell'Unione constata l'infrazione dello stato membro per mancato rispetto agli obblighi che su di esso gravavano in virtù delle disposizioni del Trattato. Questa procedura, che ha inciso l'ambito fiscalità e dogane appare, al contrario di quella del rinvio pregiudiziale, come un strumento di cooperazione interistituzionale comunitaria, tra la Commissione Europea che presenta la richiesta, ed il giudice che constata l'infrazione. Tuttavia spesso prescinde dalla propria natura di mero strumento cooperativo, come visto nella materia della fiscalità ed in quella doganale, per divenire piuttosto una relazione di egemonia, nella quale prevale il ruolo del giudice del Lussemburgo. L'impatto del controllo esercitato dal giudice dell'unione attraverso le procedure di rinvio pregiudiziale e di ricorso per infrazione sulla fiscalità degli Stati membri emerge in maniera evidente, tanto a livello giurisdizionale che legislativo.

La sovranità fiscale degli Stati, specie alla luce dei meccanismi che intervengono nel momento patologico della infrazione, è dunque grandemente limitata dall'opera pretoria della giurisprudenza, e ciò tanto sul piano interno che sul piano sovranazionale.

Nel processo di formazione della dimensione comunitaria del diritto tributario, il ruolo preminente è appunto rivestito dalla Corte il cui referente immancabile è il giudice tributario nazionale, con un'importanza precipua nel processo di applicazione ed interpretazione della fiscalità comunitaria. Nella maggior parte dei casi i principi che

³⁸⁷ In particolare, le nuove procedure di infrazione avviate nei confronti dell'Italia nel 2012 riguardano diversi settori economici, tra cui fiscalità e dogane. Secondo la relazione della Camera dei deputati Doc. LXXIII n. 3, relazione concernente l'impatto finanziario derivante dagli atti e dalle procedure giurisdizionali di precontenzioso con l'Unione europea, aggiornata al 30 giugno 2013, articolo 14, comma 2, della legge 24 dicembre 2012, n. 234, i settori più affollati sono, nell'ordine: "Ambiente", "Trasporti", "Salute". Seguono i settori "Fiscalità e dogane", "Lavoro e affari sociali" e, infine, "Affari interni", "Libera prestazione dei servizi e di stabilimento", "Agricoltura", "Comunicazioni", "Giustizia" e "Libera circolazione delle persone". Nei giudizi tributari instaurati ai sensi dei predetti articoli la Corte di giustizia è chiamata a pronunciarsi sulla esistenza di una violazione del trattato da parte dello stato convenuto, su controversie che hanno luogo nell'ambito dell'ordinamento della comunità ed attengono a norme comunitarie. Nel caso in cui sia stato un altro stato membro a sollevare la questione affinché esso possa agire, non è necessario che abbia subito la lesione di un proprio interesse materiale: basta che esso "reputi che un altro stato membro ha mancato ad uno degli obblighi a lui incombenti in virtù del Trattato".

sono stati elaborati dalla Corte sono stati infatti il frutto di un rinvio pregiudiziale interpretativo, tale da giustificare l'affermazione dell'esistenza di un diritto processuale tributario europeo, sia che si rivolga l'attenzione al settore della fiscalità diretta che a quella indiretta.

Si deve proprio all'operato della Corte di giustizia l'allargamento della produttività degli effetti e della loro incidenza nel settore della fiscalità ad opera del diritto comunitario, tramite il quale appunto, viene attratto nell'orbita degli organi del contenzioso tutto ciò che possa essere utilmente messo a frutto per diventare cemento nell'architettura comunitaria, posto che va rimarcata la razionalità e l'efficienza del sistema di giustizia comunitario che si è sempre caratterizzato per chiarezza dei criteri di riparto e certezza della procedura impiegata.

Nel processo di formazione della dimensione comunitaria del diritto tributario, il ruolo preminente è appunto rivestito dalla Corte il cui referente immancabile è il giudice tributario nazionale, con un'importanza precipua nel processo di formazione della fiscalità comunitaria. Nella maggior parte dei casi i principi che sono stati elaborati dalla Corte sono stati il frutto di un rinvio pregiudiziale interpretativo, tale da giustificare l'affermazione dell'esistenza di un diritto processuale tributario europeo, sia che si rivolga l'attenzione al settore della fiscalità diretta che a quella indiretta.

Si deve proprio all'operato della Corte di giustizia l'allargamento della produttività degli effetti e della loro incidenza nel settore della fiscalità ad opera del diritto comunitario, tramite il quale appunto, viene attratto nell'orbita degli organi del contenzioso tutto ciò che possa essere utilmente messo a frutto per diventare cemento nell'architettura comunitaria, posto che va rimarcata la razionalità e l'efficienza del sistema di giustizia comunitario che si è sempre caratterizzato per chiarezza dei criteri di riparto e certezza della procedura impiegata.

È utile richiamare l'attenzione sul modo di operare della Corte, perché indica una tappa importante nel percorso seguito dal Giudice comunitario per affermarsi come giudice supremo della legittimità degli strumenti fiscali posti in essere dal singolo stato e degli stessi giudizi resi dal giudice nazionale in materia tributaria, specie nel momento in cui le decisioni ed i pareri devono essere ottemperati e la loro portata sia generale. Risulta dalle disposizioni sopra esposte e dalle argomentazioni che ne costituiscono il fondamento, che il singolo stato nel momento di adesione all'Unione Europea si pone volontariamente sotto l'autorità sovrana della Corte di giustizia che delibera in merito ai giudizi per l'interpretazione dei trattati, e che è tenuta al contempo a far dare un'applicazione che sia effettiva e concreta alle proprie decisioni, in occasione delle quali le questioni in merito alle domande sulla legittimità vengono risolte definitivamente dal Giudice comunitario.

Alla luce di quanto esposto, qualora volessimo ragionare per assurdo, dovremmo sostenere che una sentenza della Corte che non trovi applicazione nel singolo stato membro proprio nel momento in cui il giudice tributario deve dare attuazione al diritto

tributario di matrice comunitaria, essendo stata proprio quella materia oggetto di una precedente pronuncia della Corte, evidenzia che il giudice interno sta di fatto ignorando l'autorità della cosa giudicata sul medesimo punto di diritto, facendo oggetto della propria decisione nazionale un presupposto giuridico che contravviene al diritto comunitario.

Ecco dunque che alla luce di queste sollecitazioni, il giudice nazionale è posto sotto l'autorità sovrana della Corte di Giustizia che delibera da una singola questione per l'interpretazione della norma o dell'atto comunitario, dalla quale discende che egli è tenuto a dare applicazione concreta alla decisione comunitaria ed inoltre che esiste anche il mezzo di costrizione diretta o indiretta per obbligare uno stato a compiere gli atti positivi che sarebbero necessari per eseguire il giudizio, tramite il ricorso per infrazione.

Il mantenimento infatti di una situazione che contrasta con il diritto dell'unione avrebbe per effetto di impegnare la responsabilità dell'intero Stato, creando una situazione inconciliabile con l'autorità della cosa giudicata.

Corollario della predetta situazione è il fatto che il singolo Stato membro può incorrere in responsabilità derivante da atti posti in essere dal potere giudiziario. Nella propria copiosa giurisprudenza infatti, in tema di responsabilità per violazione di diritto dell'Unione, la Corte di Giustizia dell'Unione europea si è anche occupata della ipotesi in cui una pronuncia emessa dal potere giudiziario avesse il carattere potenziale di una lesione del diritto europeo. In particolare i casi sottoposti alla Corte in proposito sono stati i casi Köbler, sentenza 30 settembre 2003, C-224/01, ed il caso Commissione contro Italia, sentenza del 9 dicembre 2003, Causa C-129/00, ove la seconda pronuncia rappresenta una specificazione ed estensione di quanto affermato nella prima.

In particolare nella pronuncia Commissione contro Italia del 2003, la Corte si è pronunciata al termine di una procedura d'infrazione instaurata contro lo stato italiano, nella quale si contestava all'Italia di rendere eccessivamente difficile ai contribuenti l'esercizio del diritto di rimborso dei tributi riscossi, in violazione del diritto dell'Unione europea. Più precisamente ai giudici italiani è stato contestato il fatto che non avessero mai chiesto alla Corte di giustizia attraverso il rinvio pregiudiziale, l'interpretazione della norma europea e quindi la compatibilità della norma nazionale con quest'ultima. In queste sentenze la Corte fa derivare la responsabilità dello Stato per l'attività posta in essere dal potere giudiziario dall'idea di uno "Stato inteso come organismo unico", che risponde per tutti gli atti posti in essere da ogni suo organo, indipendentemente dalla maggiore o minore autonomia di cui gode³⁸⁸.

³⁸⁸ Il principio sopra enunciato aveva trovato una prima affermazione teorica nelle sentenze *Brasserie du Pêcheur* e *Factortame* con riferimento a qualunque tipo di violazione commessa da qualsivoglia organo dello stato membro.

Nelle sentenze citate la Corte ha introdotto il principio secondo il quale il mancato rinvio pregiudiziale da parte del competente organismo interno, costituisce un elemento che consente di qualificare la violazione del diritto dell'Unione da parte dello stato membro come grave e manifesta.

Peraltro nel momento in cui l'omissione del giudice interno sia una violazione sistematica e comporti effetti negativi nella realizzazione degli obiettivi che le norme comunitarie violate si pongono, la violazione dell'organo giudiziario viene considerata di una gravità tale da comportare la responsabilità per lo stato e la possibilità di ottenere il risarcimento per il singolo danneggiato.

Successivamente, nelle sentenze *Traghetti del Mediterraneo* contro Repubblica italiana del 2006, Sent. C-173/03, la Corte ha ulteriormente sviluppato il principio della responsabilità dello stato membro per i danni arrecati ai singoli in caso di violazione del diritto dell'unione imputabile ad un organo giurisdizionale supremo³⁸⁹. Il giudice dell'unione ha infatti affermato che l'interpretazione delle norme di diritto occupa un ruolo essenziale nell'attività giurisdizionale e l'attività di valutazione dei fatti può ugualmente condurre ad una visione distorta delle cose e di conseguenza ad una erronea applicazione del diritto³⁹⁰.

Così, la volontà della Corte di giustizia di assicurare l'autorità della cosa giudicata è sufficientemente ampia da poter fare affermare che essa deve pronunciarsi necessariamente in ogni questione del diritto interno che investa profili comunitari se non vi è già una pregressa sentenza del giudice dell'unione che dia della norma o dell'istituto un'esauritiva interpretazione comunitariamente orientata.

Si noterà che la perifrasi "violazione della cosa giudicata" non è un'espressione pronunciata dalla stessa Corte, la quale sembra parlare piuttosto di una nuova concezione di eccesso di potere. Si tratta sempre comunque della medesima violazione, e l'affermazione non ha una natura tale da cambiarne l'effettivo carattere.

Ci si potrebbe chiedere se in un futuro prossimo la violazione della cosa giudicata in ambito europeo da parte del giudice tributario interno sarà suscettibile di essere considerata come una delle ipotesi di ricorso per eccesso di potere giurisdizionale esistenti attualmente, quali la violazione della legge o lo sviamento di potere, o se

³⁸⁹ Si faccia particolare attenzione alla nozione di "giurisdizione" espressa in sede comunitaria, più volte citata nel corso di questa trattazione.

³⁹⁰ La corte di Giustizia ha puntualizzato che l'azione di responsabilità dello stato mette in discussione esclusivamente le decisioni degli organi giurisdizionali supremi in quanto avverso le pronunce dei giudici di rango subordinato restano esperibili le vie del ricorso interne. Il ruolo della Cassazione italiana, e le giurisdizioni supreme in genere, è proprio quello nomofilattico e di uniformare l'applicazione delle norme in ambito nazionale, quindi non avrebbe senso escludere dal novero delle pronunce impugnabili quelle relative a giudizi di legittimità o interpretazione del diritto. Tale rilievo è altresì suffragato dal fatto che i giudizi di ultima istanza per definizione non sono suscettibili di riforma dell'ordinamento interno e pertanto l'azione di responsabilità dello stato sarebbe l'ultimo rimedio in grado di garantire il ripristino del diritto leso ed un'adeguata protezione delle prerogative che sono riconosciute ai singoli dal diritto europeo.

diventasse un'apertura verso un *tertium genus*. La domanda peraltro non appare essere prematura, ma al contrario il prevedibile frutto di un'evoluzione del diritto.

Sembrerebbe potersi credere che la violazione della cosa giudicata in diritto tributario europeo potrebbe essere assimilata alla violazione della legge; perché, da una parte, la cosa giudicata è un'interpretazione ed un'applicazione della legge; dall'altra parte, essa stabilisce una situazione giuridica analoga alla statuizione legale sulla quale possono maturare legittime aspettative e diritti quesiti.

Beninteso che il giudice europeo delibera più spesso in diritto, dando una interpretazione della norma o dell'atto comunitario tributario, parrebbe che il comportamento del giudice tributario interno sia quello di chi commette una sorta di eccesso di potere giurisdizionale, deviando da quei principi generali stabiliti dal Legislatore e posti a base dell'effettività della tutela giurisdizionale³⁹¹, nel momento in cui una nuova sentenza, si fonda su quello stesso principio di diritto interno sanzionato dal giudice comunitario, ma sia priva di quella lettura comunitariamente orientata che essa dovrebbe dare, negando la portata assegnata e comunemente riconosciuta alla giurisprudenza pretoria della Corte.

Posto che le proprie pronunzie hanno natura incidentale e non propriamente contenziosa, proprio perché più dettagliatamente la Corte di Giustizia è competente a pronunciarsi in via pregiudiziale sull'interpretazione del diritto dell'Unione Europea, sulla validità degli atti adottati dalle istituzioni, dagli organi e organismi dell'Unione, alla stregua dei poteri conferiti dall'articolo 19, par. 3, lett. b, TUE e dall'articolo 267 TFUE e, sul versante procedurale, dagli artt. 23 e 23 bis Statuto CE e 1054 e 1075 del Reg.proc. approvato il 25 settembre 2012, risulta evidente che la libertà di apprezzamento sui fatti del giudice interno risulta limitata. Si potrebbe allora sul punto riconoscere un valore giurisdizionale ma anche regolamentare alle decisioni della Corte, ed è fuori dubbio anche che il giudice tributario interno possa pronunciarsi senza operare un rinvio, ma infrangendo in tal modo la doverosità del conformarsi al diritto comunitario, peraltro di lapalissiana evidenza.

Non potrebbe quindi il giudice interno, sul punto di diritto giudicato dalla Corte, deliberare contrariamente alla dottrina comunitaria, così come nel momento di dare applicazione alla norma interna egli non possa interpretarla violando i principi ispiratori della legge cui egli è tenuto a conformarsi.

³⁹¹ Il termine qui usato "eccesso di potere giurisdizionale", ontologicamente vuole significare sia l'eccesso di potere giurisdizionale che si concretizza come un'invasione di un giudice nella sfera di poteri di un altro giudice, come quando il giudice ordinario agisce nell'ambito di attribuzioni riservate al giudice speciale (amministrativo, contabile) e viceversa, sia l'eccesso di potere giurisdizionale come invasione da parte di un giudice (ordinario, amministrativo, contabile) della sfera di attribuzioni riservate alla discrezionalità del complesso del potere esecutivo (Governo e P.A), o ancora, la giurisprudenza qualifica l'eccesso di potere giurisdizionale come l'applicazione di una norma diversa da quella reale, in qualche modo ritenuta dal giudice come esistente, putativa e quindi da applicare (Cass., sez. unite civili, 14 settembre 2012 n. 15428). Il termine "eccesso di potere giurisdizionale" qui usato è quindi un concetto ben distinto dal vizio dell'atto amministrativo.

Va detto inoltre che la Corte di Giustizia è andata nel tempo prendendo coscienza della centralità del rinvio pregiudiziale nell'opera di costruzione dei diritti all'interno dell'Unione, mostrando progressiva e costante attenzione per i soggetti che sono chiamati a promuovere il rinvio pregiudiziale³⁹².

A partire dalla sentenza *Da Costa en Schaake NV e a.c. Amministrazione olandese delle imposte* del 27 marzo 1963³⁹³, la Corte di Giustizia ha infatti chiarito che quando, nell'ambito concreto di una controversia vertente avanti un giudice nazionale, la Corte dà un'interpretazione del trattato o trae dalla lettera e dallo spirito di questo il significato delle norme comunitarie, tuttavia l'applicazione alla fattispecie delle norme così interpretate spetta proprio al giudice nazionale e tale concezione corrisponde alla funzione assegnata alla Corte dall'articolo 177 (oggi 267 TFUE, già 234 TCE), che mira a garantire l'unità dell'interpretazione del diritto comunitario negli stati membri. Laddove, dunque finisce il ruolo della Corte in sede pregiudiziale, comincia, anzi "ricomincia" quello del giudice nazionale il quale, dalla pronuncia resa dal giudice dell'Unione sarà chiamato a trarre tutte le conseguenze concrete, disapplicando eventualmente la norma nazionale che viene in considerazione.

Bisogna bene rendersi conto delle conseguenze che comporterebbe la soluzione nell'ambito della quale il giudice tributario nazionale avesse il diritto di deliberare contrariamente alla dottrina della sentenza comunitaria resa dalla Corte di Giustizia. Il dibattito non potrebbe prolungarsi a lungo, poiché risulta doveroso richiedere il rinvio alla Corte nei casi di difficoltà e dubbi applicativi, sia in termini di concreta attuazione nell'ambito delle ricadute applicative, sia nel momento in cui si tratti di un giudice di ultima istanza, nel quale ultimo caso ciò riveste i connotati dell'obbligatorietà.

L'efficacia delle pronunce pregiudiziali quant'anche non condizionata ad alcun meccanismo deliberatorio, in assenza di precisazioni del Trattato al riguardo, rileva sotto il duplice profilo: del livello endoprocessuale, con riferimento cioè al medesimo giudizio nel quale è stata sollevata la questione ed ai suoi eventuali gradi successivi; del livello extraprocessuale, vale a dire nei confronti di tutti gli altri processi nazionali

³⁹² In questa prospettiva si inseriscono le note informative riguardanti le domande di pronuncia pregiudiziale da parte dei giudici nazionali alle quali di recente la Corte ha fatto seguire le raccomandazioni all'attenzione dei giudici nazionali, relative alla presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale. Lo spirito di tali raccomandazioni sta appunto nel par.5, in cui la Corte sottolinea come il procedimento pregiudiziale si basi tutto sulla "cooperazione" tra la Corte e i giudici degli Stati membri. In GUCE 6 novembre 2012 C-338 1 ss.. La prima nota informativa fu pubblicata sulla GUCE 11 giugno 2005 C-143/1, alla quale è seguita altra Nota pubblicata sulla GUCE del 5 dicembre 2009, C-297. La nota aggiornata si trova in GUCE del 25 maggio 2011 C-160/1. V. il documento predisposto dalla rete degli esperti di diritto dell'Unione Europea costituita presso il Consiglio Generale del Potere Giudiziario (REDUE). Le Raccomandazioni, dice la Corte, non sono vincolanti, come invece lo sono le norme dei trattati, le direttive ed i regolamenti, ma le stesse raccomandazioni mirano ad integrare il regolamento di procedura della Corte adottato a Lussemburgo il 25 settembre 2012 (GU L 265 del 29 settembre 2012,1).

³⁹³ Cfr. cause riunite C-28/62, C-29/62 e C-30/62, in Racc.

in cui trovi applicazione la normativa dell'Unione esaminata dalla Corte³⁹⁴. In particolare, sotto il primo profilo, è pacifico che la sentenza spieghi la sua efficacia vincolando in maniera assoluta il giudice *a quo*, nonché le altre giurisdizioni eventualmente chiamate a conoscere del medesimo litigio, in caso di appello o di ricorso per Cassazione, ed in via mediata anche le parti. In tal caso l'unica possibilità per il giudice *a quo* è di adire nuovamente la Corte per chiedere ulteriori chiarimenti, per sottoporle una nuova questione di diritto o nuovi elementi di valutazione suscettibili di indurla a risolvere diversamente una questione già sollevata, ma non per contestare la validità della sentenza. Con riferimento invece al secondo profilo, come statuito dalla Corte di Cassazione³⁹⁵, la natura sostanzialmente vincolante del precedente nei confronti di tutti i giudici nazionali, di prima o di ultima istanza, è indirettamente confermata dall'articolo 104, par. 3, reg. proc., che prevede una modifica del procedimento avanti la Corte proprio in relazione alle ipotesi di rimessione di una questione "manifestamente identica" ad altra già risolta in passato. In tali casi, la Corte, previo contraddittorio, e dopo aver informato il giudice del rinvio, potrà infatti statuire con ordinanza motivata contenente riferimento alla precedente sentenza o alla giurisprudenza pertinente. La stessa procedura può essere seguita qualora la soluzione della questione pregiudiziale non dia adito a dubbi ragionevoli.

Alla luce delle sopra esposte considerazioni, questo "vincolo", a ben considerare, riguarda il giudice della causa *a quo* che sarà tenuto a non conformarsi all'eventuale diversa interpretazione offerta alla stessa normativa dal giudice nazionale di ultimo grado. Sul punto, la Corte di Giustizia 5 ottobre 2010, causa C-173/09, Elchinov, ha chiarito che il diritto dell'Unione osta a che un organo giurisdizionale nazionale, al quale spetti decidere a seguito di un rinvio ad esso fatto da un organo giurisdizionale di grado superiore adito in sede d'impugnazione, sia vincolato, conformemente al diritto nazionale di procedura, da valutazioni formulate in diritto dall'istanza superiore qualora ritenga, alla luce dell'interpretazione da esso richiesta alla Corte, che dette valutazioni non siano conformi al diritto dell'Unione. In altre parole, secondo la Corte di Lussemburgo, il giudice nazionale, che abbia esercitato la facoltà ad esso attribuita dall'articolo 267, secondo comma, TFUE, è vincolato, ai fini della soluzione della controversia principale, dall'interpretazione delle disposizioni in questione fornita dalla Corte e deve eventualmente discostarsi dalle valutazioni dell'organo giurisdizionale di grado superiore qualora esso ritenga, in considerazione di detta

³⁹⁴ Non sembra potersi dubitare dell'efficacia erga omnes delle pronunzie rese dalla Corte di Giustizia, né della loro portata (dichiarativa e, dunque) retroattiva che risale all'epoca dell'adozione del testo euro unitario, chiarendo la Corte il significato e la portata della norma, quale deve o avrebbe dovuto essere intesa e applicata dal giudice anche a rapporti giuridici sorti prima della sentenza interpretativa.

³⁹⁵ Cfr. Cass.Sez.Trib. 29 agosto 2007 n.18219; Cass.Sez.Trib.15 gennaio 2008 n.21530; Corte cost., sentt. 19 aprile 1985, n. 113 e 11 luglio 1989, n. 389; Corte di Cassazione, sentt. 28. Marzo 1997, n. 2787 e 3 ottobre 1997, n. 9653. Talvolta si parla anche di effetti *ultra partes*: Cass.Sez.Trib. 29 agosto 2007 n.18219; Cass.Sez.Trib.15 gennaio 2008 n.21530.

interpretazione, che queste ultime non siano conformi al diritto dell'Unione, potendo all'occorrenza disapplicare, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale³⁹⁶.

Se, in astratto, è assai chiaro il campo di applicazione in cui opera la Corte, e se in un primo momento avremmo potuto affermare che il campo di operatività fosse limitato al diritto dell'Unione e non al diritto interno, sia esso di diretta attuazione o meno di quel diritto, i "confini" del territorio nel quale opera il giudice di Lussemburgo vanno progressivamente attenuandosi, avendo una effettiva incidenza in ambito nazionale.

Ritenere che la Corte europea si limita a fornire al giudice tributario interno gli elementi di interpretazione ricavabili dal diritto dell'Unione ed idonei a consentirgli di pronunciarsi su tale compatibilità per la decisione della causa principale e non valuta la compatibilità con il diritto dell'Unione della legge nazionale apparentemente con esso in conflitto è sicuramente corretto dal punto di vista istituzionale e teorico, ma non descrive appieno la reale situazione nella quale opera la Corte di Giustizia che, soprattutto alla luce degli ulteriori sviluppi, porta spesso la Corte ad operare un sindacato incidentale sulla validità e compatibilità del diritto interno con quello dell'unione, così utilizzando formule del tipo: la disposizione "x" del Trattato (o del regolamento o della direttiva) osta ad una disposizione di legge nazionale che preveda "y". Ciò dimostra che il meccanismo del rinvio pregiudiziale consente al giudice di Lussemburgo un giudizio, sia pure indiretto, sulla compatibilità della norma interna con il diritto dell'Unione, affiancandosi al meccanismo di controllo sancito dall'articolo 258 TFUE.

Da qui la conclusione che in tali casi la pronuncia della Corte di giustizia, oltre ad avere efficacia interpretativa del diritto comunitario, produce un effetto particolare sulla disposizione interna condizionandone, in caso di giudizio di contrarietà con la disciplina comunitaria, l'esistenza stessa non solo nel giudizio *a quo*, ma in tutti gli altri già pendenti o che si presenteranno in futuro³⁹⁷.

L'individuazione della regola generale senza la quale il caso sarebbe stato deciso diversamente porterà dunque il giudice tributario nazionale a verificare che la sentenza interpretativa resa dalla Corte di Giustizia è vincolante. In ciò appare evidente che il giudice tributario viene lasciato libero di valutare se esista o meno compatibilità fra il suo caso e quello precedente.

È in questa verifica che si coglie, per un verso, la centralità del giudice tributario nazionale, chiamato a verificare se i fatti al suo cospetto sono gli stessi che hanno

³⁹⁶ Così p.31 sent. cit. nel testo e Corte Giust. 9 marzo 1978, causa 106/77, Simmenthal, Racc. pag. 629, punto 24, nonché 19 novembre 2009, causa C-314/08, Filipiak, Racc. pag. I-11049, punto 81.

³⁹⁷ così Mastroianni, Rinvio pregiudiziale mossa vincente del diritto UE, Guida al Diritto, n Dossier/1 - gen-feb 2012, del 01/02/2012, pag. 30.

originato la decisione della Corte di Giustizia, ovvero se gli stessi sono talmente diversi da rendere inapplicabile la decisione della Corte.

In altri termini, tutte le volte in cui il giudice nazionale dovesse accorgersi che la *ratio decidendi* della sentenza della Corte di Giustizia è derivata da una vicenda non coincidente con quella posta al suo vaglio, lo stesso giudice non sarà tenuto ad uniformarsi alla decisione della Corte europea, ma dovrà semmai sollevare un nuovo rinvio o decidere egli stesso la causa sulla base dell'interpretazione del diritto comunitario ritenuta congrua.

I giudici tributari, pur nel rispetto delle specificità nazionali, vanno attuando sempre più un diritto europeo che sancisce l'integrazione giuridica degli ordinamenti nazionali in quello eurounitario, superando le relazioni bilaterali tra Stati e Unione per applicare l'ordinamento *strictu sensu* europeo. Infatti, come già affermato dalla Corte di Giustizia del Lussemburgo nel lontano 1963, è necessario andare al di là di un accordo che si limiti a creare obblighi reciproci fra gli Stati contraenti per dare spazio al primato dell'ordinamento che caratterizza l'intera costruzione giuridica europea.

Risulta di estremo interesse evidenziare attraverso quali meccanismi di tutela trovi attuazione detto primato.

Tale primato si manifesta in tutti i settori impositivi nazionali, sia indiretti che diretti, anche se nel corso della trattazione abbiamo visto che le modalità operative concrete sono diverse.

Sintomatica dei primi è l'adozione dei modelli impositivi europei dell'Iva e delle accise ed il regime dell'imposizione indiretta sugli atti societari. Sintomatica dei secondi è il rispetto delle libertà economiche sancito dal diritto europeo.

Inoltre anche il settore del controllo e dell'accertamento dei tributi hanno dovuto attuare la parità di trattamento dei contribuenti delle varie nazioni, adeguando e modificando le norme nazionali che rendevano difficile l'applicazione del diritto europeo il quale, superando la distinzione della competenza concorrente, ha ormai investito tutti i settori della fiscalità nazionale, mediante l'interpretazione di un diritto sovrastante i singoli sistemi tributari. In presenza dunque di un patrimonio giuridico europeo, è responsabilità del Legislatore e dei giudici nazionali adeguare l'accesso giurisdizionale all'ordinamento sovraordinato, del quale essi devono riconoscere il primato rispetto agli ordinamenti interni nei quali si è integrato.

E' necessario, a tal fine, attuare un campo più esteso della giustizia tributaria, la quale va intesa non solo come risoluzione delle controversie tributarie nell'applicazione delle norme impositive, ma, anche, come garanzia di attuazione dell'ordinamento europeo.

Appare dunque apprezzabile, in tale prospettiva finalizzata a far emergere quali siano gli strumenti di tutela, sottolineare lo sforzo interpretativo dei giudici tributari italiani di superare la tassatività degli atti impugnabili e di rendere più ampio e diretto l'accesso al processo, riconoscendo ricorribilità a tutti gli atti in cui si sostanzia la pretesa tributaria. Infatti, come espresso nella parte dedicata all'ordinamento italiano,

nonostante l'elencazione tassativa contenuta nell'articolo 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, il contribuente può impugnare anche atti diversi da quelli contenuti in detto elenco, purché espressione di una compiuta pretesa tributaria³⁹⁸. L'interpretazione giurisprudenziale dunque, affermando un sempre più ampio diritto al ricorso, riconosce il primato e l'integrazione dell'ordinamento europeo in progressiva espansione. Il diritto al ricorso, al di là del ruolo processuale riconosciutogli dai singoli ordinamenti nazionali, è stato generalizzato a seguito della collocazione ordinamentale, sicché la portata riconosciutagli nelle singole nazioni viene ampliata, fino a ricomprendere l'accezione europea di garanzia di accesso alla giustizia. Il Trattato dell'Unione Europea lo colloca tra i veri e propri diritti, anzi tra i diritti fondamentali dell'ordinamento dell'Unione e non lo considera soltanto una garanzia dell'integrazione giuridica nel campo tributario, ma un'attuazione di quei diritti di difesa che, secondo la giurisprudenza della Corte, occupano una posizione preminente nello svolgimento di un equo processo. Considerato come un principio dell'ordinamento europeo, in virtù della funzione di accesso alla giustizia e di diritto alla difesa, il diritto al ricorso s'impone sia come interpretazione, sia come attuazione, alle norme nazionali, né subisce la competizione delle altre giurisdizioni e dei relativi modelli processuali.

Anche nel campo tributario il diritto di difesa va considerato fondamentale in un ordinamento europeo che si integra progressivamente in quelli nazionali e richiede che il diritto al ricorso sia effettivo e conforme all'ampliamento dell'oggetto del processo. Ma ciò non è facilmente attuabile in paesi come l'Italia a causa della configurazione del ricorso legato alla tassonomia degli atti ed all'esistenza di un atto autoritativo, che possono costituire un ostacolo alla piena funzionalità del giudice tributario come giudice europeo. E se pure la tassonomia degli atti impugnabili, ritenuta coerente con un modello processuale d'impugnazione, può essere superata in nome dell'effettività, si richiede pur sempre un atto autoritativo, caratterizzato dalla formalizzazione della pretesa tributaria anche se non riconducibile alle categorie predefinite. Ancora una volta vengono messi a confronto il diritto di difesa, cui ricondurre il diritto al ricorso e il suo primato nell'ordinamento europeo, e il modello processuale nazionale, cui spetta il compito di attuarlo. Nel momento in cui vi siano differenze nell'accesso al processo tra gli ordinamenti nazionali e quello europeo e quindi non venga riconosciuto il primato di quest'ultimo, potrebbero esservi delle limitazioni del diritto di difesa e un ostacolo all'accesso alla giustizia, a causa della non confrontabilità dei modelli processuali nazionali con quelli europei e di conseguenza potrebbe non essere pienamente rispettato il diritto alla difesa nei casi in cui i modelli processuali non consentano un diritto al ricorso perché non corrisponde all'interesse tutelato. Nell'ordinamento interno se da un lato si è ampliato l'oggetto del processo, poiché si

³⁹⁸ Cfr. Cass., 9 agosto del 2006, n. 18008.

giudica anche la fondatezza della pretesa e non solo la legittimità dell'atto e si è superata la tassonomia, resta pur sempre la necessità di un atto autoritativo, che dovrebbe invece essere scavalcato da un accesso diretto al processo, indipendente da una previa impugnazione dell'atto. Ciò impedisce al contribuente un completo e libero accesso alla giustizia, con conseguente violazione del diritto di difesa, riconosciuto dall'ordinamento europeo come diritto fondamentale. Del resto l'accesso al processo va assumendo sempre maggiore rilevanza con l'immediata esecutività dell'atto di accertamento, per il pregiudizio arrecato al contribuente dalla possibilità che l'agente della riscossione adotti le misure cautelari ancor prima del processo ed è pertanto necessario che il diritto alla difesa, baluardo dell'ordinamento europeo e sempre più incidente negli ordinamenti tributari, sia garantito da un diritto al ricorso pieno ed efficace. Dunque il diritto al ricorso, per attuare in pieno il diritto di difesa deve essere effettivo e, nel processo nazionale, in linea con l'ampliamento dell'oggetto del processo.

Notevole è stata, nel processo, l'evoluzione del diritto al contraddittorio, come manifestazione del diritto di difesa. Nato per le procedure davanti alle istituzioni europee, a presidio dello svolgimento del giusto processo, il contraddittorio si è affermato progressivamente e sistematicamente negli ordinamenti nazionali per poi applicarsi, con efficacia generale, all'intero settore tributario. Esso implica il diritto, per le parti di un procedimento, di poter prendere posizione sui fatti e sui documenti su cui si baserà la decisione giudiziaria nonché di discutere le prove e le osservazioni proposte dinanzi al giudice e i motivi di diritto rilevati d'ufficio dal giudice, sui quali egli intende basare la propria decisione come espresso nella pronuncia 2 dicembre 2009, C-89/08 P, Commissione contro Irlanda. Il contraddittorio, al di là di eventuali variazioni delle norme, deve garantire la parità delle parti, le quali devono poter discutere sugli elementi di fatto e di diritto decisivi per l'esito del procedimento³⁹⁹.

Con la progressiva integrazione, nel processo, dell'ordinamento europeo in quelli nazionali, si garantisce sempre più la tutela del cittadino, il quale nella fase dell'accertamento si viene a trovare in una posizione più debole rispetto a quella del soggetto pubblico, che può beneficiare di una serie di limiti e di preclusioni per il contribuente. Per ristabilire l'equità nella fase processuale è dunque indispensabile che il cittadino usufruisca di una tutela efficace e non discriminata rispetto a quelle di cui fruisce il soggetto pubblico, senza preclusioni né presunzioni a suo svantaggio, in piena attuazione dell'ordinamento europeo. Ciò comporta il riconoscimento della piena parità delle parti sia per quanto riguarda la loro collocazione nel processo, sia per quanto riguarda l'onere e la possibilità della prova.

Ulteriore garanzia del diritto al ricorso come baluardo del diritto alla difesa e come sintomo della sua effettività è la tutela cautelare. Essa è stata introdotta con l'articolo

³⁹⁹ Come espresso nella sentenza Commissione / Irlanda e a., cit.

244 del codice comunitario ⁴⁰⁰, che la riconosce nell'ambito della competenza esclusiva del diritto doganale e quindi al di là della combinazione con la cognizione ordinaria o amministrativa. L'attualità e l'efficacia della tutela cautelare, anche se formalmente assicurata nel modello processuale nazionale, trova ingresso nella materia doganale, di competenza esclusiva dell'ordinamento europeo e la sospendibilità dell'atto appare ben fondata dal punto di vista normativo. Anzi la giurisprudenza si è orientata nel senso di accordarla anche in presenza di uno solo dei requisiti con la conseguenza che la sospensione debba essere concessa quando sia da temere un danno irreparabile per l'interessato senza che per questo debbano sussistere motivi per dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale come affermato nella sentenza C-130/95. Vi è stata man mano una progressiva evoluzione interpretativa ed applicativa della tutela cautelare, anche al di fuori dell'originario ambito di competenza esclusiva sui dazi doganali. Ed infatti la valorizzazione del carattere sistematico della tutela cautelare ha consentito al giudice nazionale di ordinare la sospensione di un provvedimento amministrativo nazionale che sia applicazione di un regolamento comunitario la cui legittimità sia in contestazione ⁴⁰¹. Pertanto la tutela cautelare diviene non più soltanto un istituto processuale come avveniva negli ordinamenti nazionali, ma una garanzia dell'efficacia e dell'attualità del diritto al ricorso. Con la conformabilità dei giudici si vuole eliminare ogni ostacolo di carattere processuale posto dalle divergenze dei requisiti nazionali per concedere la sospensione che possono nuocere all'uniforme applicazione del diritto comunitario come espresso nelle pronunzie C-143/88 e C-92/89. Quindi se la tutela cautelare fosse rimasta limitata al solo settore della competenza esclusiva doganale, la sua evoluzione sarebbe stata vanificata, perché si avrebbero avute soluzioni differenziate, a seconda che si riferissero ai settori tributari di competenza esclusiva, o a settori di competenza condivisa, con la conseguenza che questi ultimi sarebbero stati privati del diritto di difesa, che costituisce un diritto fondamentale dell'ordinamento europeo. Invece non v'è dubbio che i processi nazionali, per il principio di effettività, debbano attuare i principi dell'ordinamento europeo e ciò riguarda anche il diritto al ricorso ed il diritto alla difesa. Poiché dunque i principi sovranazionali devono prevalere sui singoli assetti processuali nazionali, ormai coinvolti nell'integrazione giuridica, anche la tutela cautelare deve essere osservata ed applicata in tutti i processi e, quindi, anche in quello

⁴⁰⁰ L'articolo 244 del Regolamento n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, statuisce che la presentazione di un ricorso non sospende l'esecuzione della decisione contestata. Tuttavia, l'autorità doganale può sospendere, in tutto o in parte, l'esecuzione della decisione quando abbia fondati motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato. Quando la decisione impugnata abbia per effetto l'applicazione di dazi all'importazione o di dazi all'esportazione, la sospensione dell'esecuzione è subordinata all'esistenza o alla costituzione di una garanzia. Tuttavia non si può esigere detta garanzia qualora, a motivo della situazione del debitore, ciò possa provocare gravi difficoltà di carattere economico o sociale.

⁴⁰¹ Cfr. C-143/88 e C-92/89 in Racc.

tributario italiano, per il riconoscimento del primato europeo. In realtà nel processo tributario, l'applicazione della tutela cautelare è avvenuta con notevole ritardo, per una certa diffidenza verso il riconoscimento generalizzato della sospensione dell'efficacia degli atti, mentre è proprio in presenza di un atto autoritativo che essa appare più necessaria. L'istituto della sospensione cautelare è stato dunque una grande conquista del rito tributario. La sua esclusione in pendenza dell'appello o del ricorso per Cassazione ha dato luogo in passato a dubbi di legittimità costituzionale da parte di diversi giudici di merito, i quali hanno investito della questione la Corte Costituzionale. Questa, però con le ordinanze del 19 giugno 2000, n. 217, e del 27 luglio 2001, n. 325, non ha ritenuto di mutare orientamento in ordine alla limitazione dell'istituto della sospensione cautelare al solo primo grado del giudizio tributario, con la conseguenza che la previsione di tutela cautelare nelle fasi di giudizio successive alla pronuncia di merito in primo grado, a favore della parte soccombente, deve ritenersi rimessa alla discrezionalità del Legislatore. Ma una volta che l'ordinamento europeo ha affermato l'effettività e l'attualità del diritto al ricorso, dando la più ampia efficacia al diritto di difesa, diviene imprescindibile un'estesa applicazione della tutela cautelare e ciò in contrasto con i limiti normativi che, nel processo tributario nazionale vengono posti per i gradi successivi al primo. Infatti l'articolo 49 D.lgs. n. 546/1992, nel suo tenore letterale, esclude che nel procedimento tributario d'impugnazione trovi applicazione l'articolo 337 cod. proc. civ. in tema di sospensione della provvisoria esecutività delle sentenze. Di qui la discussione sull'applicabilità nel processo tributario dell'articolo 283 cod. proc. civ. che prevede la possibilità, per il giudice d'appello, di sospendere l'esecuzione della sentenza impugnata, su istanza di parte, quando sussistano gravi e fondati motivi. In applicazione del dettato normativo non troverebbe dunque posto la soluzione interpretativa che ha cercato di superare tali limiti normativi in nome di una generale applicazione della sospendibilità della sentenza di primo grado, nella considerazione che se il Legislatore tributario ha riconosciuto la tutela cautelare per le sanzioni, non dovrebbero sussistere valide ragioni per non ammettere tale rimedio anche rispetto all'imposta ed anche perché, nell'ordinamento europeo, la possibilità di sospendere l'atto è la garanzia dell'attualità e dell'efficacia del diritto al ricorso. Il vero problema, per superare un'interpretazione rigida delle norme italiane, è di stabilire se la sospendibilità riguarda la sentenza, com'è secondo la visione italiana o, com'è nella visione europea, l'atto originariamente impugnato che è sempre suscettibile di sospensione. Ma, chiaramente, dovrebbe prevalere l'orientamento sovranazionale e dunque essere attuato quest'ultimo, il cui grado d'integrazione giuridica con il sistema tributario nazionale diventa sempre maggiore. Possiamo infatti affermare che il primato che compete all'ordinamento europeo impone agli interpreti ed ai giudici di applicare la tutela cautelare con un ambito di applicazione quanto più ampio possibile, adeguando le regole processuali nazionali all'ordinamento sovrastante, al fine di rendere il diritto al

ricorso attuale ed efficace, consentendo, per l'intero svolgimento e fino alla conclusione del processo, un'adeguata tutela. Ciò servirebbe ad impedire che i limiti normativi nazionali ostacolino il diritto al ricorso⁴⁰². Detto intervento interpretativo non è che una ulteriore conferma del primato dell'ordinamento europeo di cui la Corte stessa afferma indirettamente l'attuazione, stabilendo l'imprescindibile corrispondenza dell'ordinamento nazionale con i modelli legali di contratto dell'ordinamento interno e quindi anche di quello europeo che si integra in quelli nazionali. Dunque permane il necessario rispetto delle regole processuali nazionali, ma vengono meno, come più volte espresso nel corso di questa trattazione, i margini di valutazione che devono cedere il campo al vincolo dell'ordinamento europeo, ed attraverso questo *modus operandi* si restringono i margini di manovra del giudice nazionale che si ritrova avvinto dai vincoli imposti dall'Unione. In particolare, con la graduale integrazione dell'ordinamento europeo in quello nazionale aumenta anche la responsabilità del giudice tributario che deve assicurare il rispetto dell'ordinamento europeo mediante un'interpretazione ad esso conforme e la sua applicazione mediante il riconoscimento del primato delle norme e dei principi europei, eventualmente disapplicando la norma interna con essi incompatibile.

Corollario del rispetto e dell'applicazione uniforme del diritto dell'Unione, peraltro sempre più difficili con l'evoluzione dell'ordinamento, è l'applicabilità d'ufficio dell'intero apparato ordinamentale europeo a garanzia della sua effettività. In mancanza della doverosità, l'attuazione dell'ordinamento europeo sarebbe rimessa alla conoscenza del contribuente, cioè dell'uomo di strada, mentre soltanto il giudice può stabilire l'ambito dell'integrazione, disapplicando, se del caso, la norma interna, poiché, ove non facesse ciò, rischierebbe di vanificare il ruolo e l'importanza dell'integrazione dell'ordinamento europeo in quello nazionale. A differenza dell'officiosità dell'applicazione delle norme interne, delle quali il giudice deve sempre assicurare il rispetto nell'ambito nazionale, anche quando i relativi interessi sono rimessi alla disponibilità delle parti, nel caso dell'ordinamento europeo il rispetto e l'applicazione diventano necessari per affermarne il primato. Il processo d'integrazione giuridica ha coinvolto anche il settore tributario, ma mentre i confini dell'officiosità dell'applicazione delle norme interne appaiono ben delineati, quelli dei principi europei appaiono incerti perché troppo ampi, arricchiti di principi e precedenti giurisprudenziali. Da ciò consegue una più ampia responsabilità applicativa, dal momento che spetta al giudice tributario decidere, di volta in volta, l'ambito di applicazione dell'ordinamento nel caso specifico. Ciò comporta una precarietà nello svolgimento del processo, per la difficoltà dell'attività interpretativa, accentuata dalla mancanza di una competenza fiscale dell'Unione europea, tranne che in materia doganale e di mercato interno. Quant'anche si tratti di officiosità essa investe l'intero

⁴⁰² Cfr. sentenza Corte di giustizia causa C-243/08, in Racc.

ordinamento europeo, anche nel campo tributario, il giudice è indotto a generalizzare ed ad avvalersi di precedenti tratti da casi giurisprudenziali che hanno investito altri Paesi. Dalla comparazione dei tre paesi, Germania, Francia ed Italia, effettuata nel corso di questa trattazione, da un lato sono emersi punti di contatto, ma dall'altro sono state portate alla luce anche differenze sostanziali e profonde per cui si potrebbe facilmente pensare che si avrebbero delle conseguenti incertezze, poiché vengono applicati nel campo tributario, i principi che l'ordinamento europeo ha prima riconosciuto come generali e poi, ha applicato, trasversalmente, in tutti i settori di competenza, compreso quello tributario, e forse proprio nelle affermazioni appena espresse si deve rintracciare la ragione dell'aumento del numero dei rinvii pregiudiziali interpretativi avutosi nel corso degli ultimi anni.

CONCLUSIONI

L'interazione, per molti aspetti problematica, tra gli organi di giustizia tributaria dei singoli ordinamenti ed il giudice comunitario sono diventate vera e propria fucina di un nuovo ruolo del giudice tributario nazionale che esercita i propri compiti in veste di giudice europeo. Questo precipuo ruolo si caratterizza per l'aver importato dall'ordinamento comunitario, quella ricca ermeneutica, non priva di contrasti, che aveva connotato il rapporto con il giudice comunitario negli anni passati.

Quello che è stato definito come ruolo del giudice tributario in veste di giudice europeo è un tema articolato che dimostra un'importanza crescente, alla luce del fatto che assistiamo oggi ad una vera e propria europeizzazione della produzione giuridica in grado di aprire nuovi spiragli alla tutela del cittadino anche nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

La dialettica interpretativa del costante dialogo tra Corti tributarie interne e giudice comunitario ha dato luogo a questo nuovo ruolo del giudice nazionale ove le sentenze del giudice tributario rappresentano esse stesse lo strumento più efficace di chiarificazione del diritto comunitario ed ove il dogma dell'autoritatività del provvedimento statale viene insabbiato dal concetto di un rapporto giuridico che oggi va imprescindibilmente letto alla luce del diritto dell'Unione. Detto *ius* è oggi destinato ad una prepotente emersione, nell'ottica di un diritto eurounitario che trova la propria applicazione già ad opera del giudice tributario nazionale, nel singolo contenzioso fiscale, tramite una interpretazione conforme, un potere di disapplicazione, ed un potere di rinvio pregiudiziale.

Uno dei punti più importanti, infatti, su cui si incentra il rapporto tra le due Corti, tributaria nazionale e comunitaria, riguarda proprio l'importanza da attribuire all'opera della giurisprudenza del giudice fiscale nazionale. In altre parole, sembra essere imprescindibile l'incidenza del ruolo del giudice tributario nell'evoluzione del sistema delle fonti del diritto a proposito proprio della realizzazione dell'ordinamento comunitario. Non a caso si parla della creazione di un nuovo diritto comune europeo, quant'anche ancora *in fieri*, fondato, in maniera determinante dal confronto tra le decisioni giurisprudenziali che, a diverso livello, assumeranno gli organi giurisdizionali nazionali e sovranazionali.

Un esplicito riconoscimento del valore della giurisprudenza per la realizzazione dell'ordinamento dell'Unione è contenuto nel preambolo della Carta di Nizza dove è

sancito, con un forte valore emblematico, che la Carta riafferma i diritti riconosciuti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee ed in un ideale “cammino comunitario” un punto di estremo rilievo è senz’altro rappresentato dai riflessi sul sistema delle fonti e quindi sul ruolo del giudice tributario. Si può sottolineare, da un lato, la palese affermazione del primato del diritto comunitario su quello nazionale, essendo all’evidenza uscita ormai definitivamente sconfitta la teoria dualista, a vantaggio della teoria monista da sempre sostenuta dalla Corte europea; e, dall’altro, il conseguente potere-dovere del giudice tributario di sottoporre, in caso di dubbio ed in via pregiudiziale, alla Corte di Lussemburgo la questione relativa all’interpretazione del diritto comunitario, nonché l’obbligo di disapplicazione (o non applicazione) del diritto nazionale, qualora lo stesso sia ritenuto in contrasto con il diritto comunitario. L’importanza ed il ruolo centrale che viene ad assumere il giudice tributario nazionale deriva dal fatto che la Corte di giustizia, al fine di rendere efficaci i vincoli derivanti agli Stati membri dal diritto comunitario, ha pensato di affidare il compito di controllare, e in parte di sanzionare, gli Stati ai loro giudici nazionali, attraverso gli strumenti della pregiudiziale comunitaria e del potere-dovere di disapplicazione.

Il ricorso da parte del giudice tributario alla Corte europea per l’interpretazione pregiudiziale del diritto comunitario è poi venuto ad assumere un’efficacia decisamente maggiore a seguito del riconoscimento, da parte delle Corti costituzionali, dell’efficacia di “fonte del diritto” anche alle sentenze interpretative della Corte di Lussemburgo, come ribadito dalla giurisprudenza delle Supreme Corti nazionali che hanno restituito gli atti al giudice *a quo* per un riesame della rilevanza a seguito di *ius superveniens*, dove lo *ius* era appunto rappresentato da una sentenza interpretativa della Corte di giustizia.

Attraverso la possibilità di disapplicazione della fonte nazionale, laddove contrastante con il diritto comunitario, il giudice comune viene così ad esercitare una sorta di controllo diffuso di “comunitarietà” nei confronti della legge nazionale, che segue spesso ad un rinvio pregiudiziale. Quest’ultimo, infatti, viene ad assumere caratteri, per certi versi simili a quelli della pregiudiziale di costituzionalità davanti alla Corte Costituzionale, dal momento che, com’è stato notato, si giunge, nei fatti, ad esercitare un controllo sulla conformità della legge nazionale al diritto comunitario allorché la Corte di giustizia, come spesso accade, non si limita a rispondere al quesito posto dal giudice, ma si spinge oltre, fino al punto di dare esplicitamente un giudizio in ordine ad una determinata disciplina.

Il giudice tributario nazionale viene a trovarsi nella condizione di dover seguire l’interpretazione conforme, non solamente con riguardo alla Costituzione, ma pure con riferimento al diritto comunitario, così come, in varie occasioni, sottolineato dalla stessa Corte di giustizia e, allorché non ritenga possibile fare ciò direttamente, è tenuto

ad investire, attraverso la richiesta pregiudiziale, la Corte Costituzionale oppure la Corte di giustizia⁴⁰³.

L'espressione sembra contraddittoria alla luce dei principi che, solo fino a qualche decennio fa, eravamo abituati ad applicare senza eccezioni. Ed infatti è il concetto stesso di pregiudiziale, che sembra antitetico rispetto a regole e principi che provengono da un altro ordinamento, ma questo è il punto focale della questione, e cioè che l'ordinamento comunitario si integra ormai nei vari ordinamenti interni dei paesi facenti parte dell'Unione Europea. Sorgono dunque continuamente nel diritto processuale tributario questioni di interferenza e sovrapposizione tra discipline nazionali e principi dell'Unione, codificati o giurisprudenziali ed il caso del rinvio pregiudiziale è paradigmatico di questa situazione di palese frizione.

Si comprende facilmente che, la Corte di giustizia ha tentato di arginare il dilagare di questioni di interpretazione del diritto europeo che potevano compromettere la sua funzionalità. Allo stesso tempo, con la precisazione delle condizioni del rinvio pregiudiziale ed i conseguenti impegni dei giudici tributari nazionali, la Corte ha voluto configurare questi ultimi come gli "organi giurisdizionali comuni del diritto europeo", affidando loro una prima delibazione delle questioni europee che quasi configura la fase nazionale come giurisdizione europea di prima istanza.

La rimodulazione della disciplina del rinvio pregiudiziale da parte della Corte di giustizia ha però determinato alcune incertezze per i giudici tributari nazionali. Infatti, mentre un obbligo di rinvio generale ed incondizionato avrebbe prevenuto ogni possibile questione di compatibilità con le disposizioni processual-tributarie nazionali, prima che con le disposizioni di diritto sostanziale, l'accertamento nella specifica fattispecie delle condizioni previste dalla Corte implica per i giudici nazionali non soltanto la verifica dei profili di diritto dell'Unione, ma, inevitabilmente, anche della rilevanza di regole processual-tributarie nazionali. Ad esempio, nella possibile riformulazione della questione pregiudiziale, si discute sulla combinazione tra poteri esercitabili d'ufficio ed il principio dispositivo, che trova spazio del nostro sistema processuale tributario⁴⁰⁴. Così, è evidente la tensione tra principi di tradizione quali la

⁴⁰³ Su quest'ultimo punto un autorevole contributo poteva venire dalla Corte costituzionale che, con la già citata sentenza 30 marzo 2012, n. 75, ha esaminato il rapporto tra la questione di legittimità costituzionale ed il rinvio pregiudiziale. Ma la Corte, nella scia dell'ordinanza n. 103/2008, con cui per la prima volta rinviava un caso al giudice dell'Unione, si è incentrata sulla definizione del proprio ruolo in un giudizio principale (precisando di conservare la competenza ad interpretare il diritto comunitario quando non sia necessario il rinvio alla Corte di giustizia), mentre per il ruolo dei giudici ha confermato la posizione acquisita, un po' vaga come detto, che distingue tra la posizione dei giudici di ultima istanza – obbligati a rinviare alla Corte, salve per particolari eccezioni sopra dette – ed i giudici le cui decisioni sono impugnabili, cui invece compete il compito di interpretare il diritto comunitario, rinviando alla Corte solo per propria scelta, cfr. quanto esaurientemente espresso da CHITI Cit.

⁴⁰⁴ Alcuni autori parlano di carattere dispositivo del processo sia civile che tributario, tuttavia complementare al sistema di preclusioni, molto più attenuato nel processo tributario, ove non sono ammesse prove testimoniali e interrogatorio formale, che comporta per entrambe le parti l'onere di

collaborare, fin dall'inizio del giudizio, al fine di circoscrivere la materia controversa. Trattandosi di un principio generale ne va riconosciuta l'applicazione anche al processo tributario, in forza dell'articolo uno, comma secondo, D.lgs 546 del 1992, che consente l'applicazione delle norme del codice di rito anche al processo tributario, ove non diversamente disposto e se compatibili. Inoltre anche il processo tributario è un processo che funziona su domanda di parte ed il giudice tributario deve, esattamente come il giudice civile, attenersi a quelle che sono state le domande delle parti, quindi non può rispondere a domande o eccezioni che non sono state presentate nel giudizio e deve strettamente attenersi a quello che è il principio dispositivo, al principio della domanda, che nel codice di Procedura civile è contenuto all'art. 99 a mente del quale "chi vuol far valere un diritto in giudizio deve proporre la domanda al giudice competente". Quindi il processo tributario sicuramente risponde anch'esso a questo principio generale. Il principio dispositivo si esplica non solo all'inizio del processo e nella norma che abbiamo richiamato, ma si esplica per tutto il corso del processo tributario, così come di quello civile, il che significa che anche nel processo tributario se le parti smettono di dare impulso all'azione, al processo, questo si estingue, si blocca. Il che significa che se dal primo grado si deve passare al grado successivo del giudizio bisogna ancora una volta che ci sia un impulso di parte, e i poteri del giudice superiore saranno esattamente coincidenti con quelli che la parte gli ha dato: c'è anche in questo un'esatta corrispondenza con quello che è il modo tipico di operare del processo civile, dell'effetto devolutivo delle impugnazioni. Il principio dispositivo però non ha solo questo significato (cioè il potere del giudice di rispondere e corrispondere alle domande delle parti) ma ha anche un significato particolare nel modo e nell'ambito di formazione del tema del decidere. Il rito ordinario processuale conosce un principio dispositivo sia in ordine al fatto che in ordine alla prova: cioè, sono solo e sempre le parti, al di là di quei pochissimi casi in cui la prova può essere introdotta d'ufficio, a poter introdurre fatti e prove nel processo; il giudice civile che anche avesse nei documenti di causa la prova di un fatto diverso non potrebbe basare su questo la sua decisione. Ciò nonostante ferve, soprattutto in dottrina, il dibattito se il processo tributario sia di tipo inquisitorio o dispositivo. Com'è noto il principio dispositivo comporta che il giudice, nella istruzione della causa, dipenda dalla iniziativa probatoria delle parti e che, nella decisione, egli deve porre a fondamento della sua pronuncia le prove offerte o proposte dalle parti: egli, cioè deve giudicare "iuxta alligata et probata" (art. 115 c.p.c.). Spetta quindi alle parti fornire al giudice la prova di quarto assunto e la prova della fondatezza di quanto richiesto; il giudice, invece, potrà supplire all'inerzia o alla carenza probatoria delle parti soltanto "nei casi previsti dalla legge". Nel processo tributario le parti possono depositare documenti, oltre che in allegato al ricorso ed alle controdeduzioni, anche successivamente fino a venti giorni liberi prima dalla data di trattazione della causa (art. 32, 1° comma); e le commissioni possono esercitare, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati di informazioni e di chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta (art. 7, 1° comma). Quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, i giudici possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato e di altri enti pubblici compreso il Corpo di Guardia di Finanza, ovvero disporre consulenza tecnica (art. 7, 2° comma) od ancora hanno facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia (art. 7, 3° comma). Una corrente di pensiero, facendo leva sul raffronto tra processo civile e processo tributario relativamente ai poteri istruttori ufficiosi del giudice, fonda l'opinione della natura inquisitoria del processo tributario sulla maggiore quantità dei casi in cui (e sulla maggiore latitudine dei poteri con cui) il giudice può acquisire d'ufficio elementi di prova, e ne trae la conseguenza che in questo tipo di processo non opera il principio dell'onere della prova. Ma in contrario il processo resta dispositivo, se la regola è quella della iniziativa di parte mentre l'esercitabilità d'ufficio ne è l'eccezione; che nel processo tributario i poteri istruttori del giudice, anche se più numerosi e vasti di quelli riconosciuti nel processo civile, sono pur sempre in numero chiuso; che la commissione ha la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione, mentre quelli soltanto rilevanti possono essere acquisiti al processo solo in quanto prodotti dalle parti; che quindi il processo tributario è anch'esso un processo ispirato al principio dispositivo, anche se questo è notevolmente più attenuato rispetto alla latitudine dello stesso nel processo civile. L'ostacolo ermeneutico da superare ai fini dell'applicazione al processo tributario del principio di cui all'articolo 115 c.p.c. è costituito dalla natura non disponibile

cosa giudicata⁴⁰⁵ e la necessaria applicazione del diritto dell'Unione; ed ancora tra gli effetti normalmente *ex tunc* dell'annullamento del provvedimento impugnato e la possibilità di definire motivatamente *ex nunc* la portata dell'annullamento o di delimitare il suo ambito in relazione alla fattispecie. Secondo la giurisprudenza della Corte, se il giudice tributario italiano verifica la rilevanza della questione di diritto europeo per la decisione del caso, dovrà riformulare correttamente l'istanza di rinvio presentata dalla parte; in deroga, comunitariamente doverosa, ai normali principi nazionali, come il principio della domanda di parte, il principio della specificità dei motivi di ricorso, ecc.

Stando così le cose, a fronte di questioni di diritto dell'Unione rilevanti per il caso da decidere, il giudice tributario nazionale (questa trattazione è dedicata al giudice del contenzioso fiscale, ma identico è il caso anche del giudice ordinario) può sollevare d'ufficio la questione o "soccorrere" l'istanza di parte, anche con una sua riformulazione per renderla compatibile con le regole processuali della Corte di giustizia. Vi è stata peraltro una riforma della disciplina della responsabilità dei giudici, ora chiamati direttamente a rispondere delle proprie decisioni. La responsabilità dello Stato e dei giudici tributari emerge in caso di violazione manifesta del diritto, precisamente, per la violazione del diritto dell'Unione, si deve tener conto

dell'obbligazione tributarie, mentre il principio di non contestazione dovrebbe trovare applicazione con riferimento ai diritti disponibili, trattandosi di un effetto tipico e connesso alla possibilità per le parti di disporre del diritto, potendo, tutt'al più, valere solo come argomento di prova con riferimento ai diritti indisponibili. Tuttavia una eventuale limitazione del principio ai soli diritti disponibili non trova alcun supporto normativo nell'articolo 115 c.p.c., che non prevede alcuna distinzione a un principio a cui dovrebbe riconoscersi portata di carattere generale. Ai fini dell'applicabilità del principio di non contestazione davanti al giudice tributario, non rileva l'esclusione posta dal D.lgs 546/92 alla prova per testimoni, potendo il principio trovare applicazione a prescindere dai mezzi di prova utilizzabili o richiesti nel giudizio e potendo la parte supplire con la produzione di dichiarazioni di terzi che, ancorché sprovviste del valore probatorio tipico della prova testimoniale, acquisiscono, comunque, nel processo tributario valore di elementi di prova, di natura indiziaria, idonei a fondare il convincimento del giudice, da soli o unitamente ad altri elementi, purché se ne fornisca adeguata motivazione. Cfr. SCUFFI cit. , ma anche CORRADO L., Un passo avanti (e due indietro) verso la codificazione del principio di non contestazione in diritto e giustizia, 9 giugno 2009, 17 ss.; Cfr. nello stesso senso VALERIO FICARI, Spazi e limiti del principio di non contestazione nel processo tributario, in *Rass. Trib.* 2008, 335 ss.

⁴⁰⁵ Con la sentenza Lucchini C-119/05 e con quelle successive rese nel caso Asturcom C-40/08 e Olimpiclub C-2/08, la Corte di Giustizia è intervenuta sul tema del mantenimento degli effetti dei giudicati nazionali contrastanti con quello europeo o formati in violazione di norme provenienti da organismi europei. La Corte ha utilizzato lo strumento del rinvio pregiudiziale per dare autorità e plasticità alle norme dell'Unione, seppure, con sfumature diverse: imponendo ora una lettura restrittiva della possibilità che il giudicato nazionale possa "sopravvivere" alla violazione, consumata al suo interno, di norme europee o aderendo a posizioni più largheggianti e suggerendo una valutazione pragmatica, di volta in volta, onde verificare il "grado" di violazione e pervenire a soluzioni meno radicali, e quindi conservative del giudicato interno. Indipendentemente dalla univocità delle soluzioni dalla Corte adottate, nasce dalle segnalate pronunce la necessità, per il legislatore dei singoli Stati membri, di individuare strumenti processuali "in opposizione" idonei a verificare la congruità e l'aderenza dei giudicati nazionali, tanto ai *dicta* giudiziali quanto alle norme provenienti dall'Unione.

se il giudice ha ignorato la posizione eventualmente adottata da un'istituzione dell'Unione, se non abbia osservato l'obbligo di rinvio pregiudiziale, nonché se abbia manifestamente ignorato la giurisprudenza della Corte di giustizia.

Combinando i principi comunitari e quelli nazionali è pacifico che il giudice tributario, coinvolto nelle questioni a rilevanza europea abbia un ruolo essenziale nell'osservanza del diritto dell'Unione⁴⁰⁶.

Questi sviluppi giurisprudenziali hanno decisamente contribuito a far sì che la procedura di rinvio pregiudiziale sia risultata uno dei più potenti fattori dell'integrazione europea, oltre ogni aspettativa dei pur preveggenti "Padri fondatori della Comunità", cui si deve una procedura di dialogo dei giudici nazionali con il giudice comunitario senza precedenti in altri ordinamenti⁴⁰⁷.

Attraverso il raccordo con la Corte europea è pertanto consentito al giudice tributario di superare, a determinate condizioni, anche l'interpretazione fornita dalla Corte Costituzionale e soprattutto quella del legislatore nazionale.

Non è esagerato dire che il ruolo che viene richiesto al giudice tributario nazionale, a seguito della realizzazione dell'ordinamento comunitario, è senza alcun dubbio centrale e complesso: come ha sostenuto il Presidente della Corte di giustizia Rodriguez Iglesias "il giudice nazionale ha due *toque*⁴⁰⁸, ma li porta contemporaneamente e non uno dopo l'altro"⁴⁰⁹. Le funzioni del giudice vengono quindi ad ampliarsi ed arricchirsi di nuovi strumenti ed istituti, che producono inevitabilmente un ampliamento del potere interpretativo di cui è dotato, che lo

⁴⁰⁶ Cfr. CHITI, cit. il quale afferma che una posizione analoga è stata espressa sin dalla celebre sentenza Simmenthal del 1978 (28 giugno 1978, causa 70/77) e ribadita anche da ultimo dalla sentenza AMIA Spa del 24 maggio 2012, C- 97/11, in cui la Corte sottolinea l'importanza dell'impegno dei giudici nazionali ad interpretare il diritto nazionale in modo conforme ai principi dell'Unione, e solo in casi particolari, quando tale interpretazione non porti ad esiti certi, ad adire la Corte per chiarire l'interpretazione corretta della norma europea (salvo disapplicare direttamente il diritto nazionale che si appalesi contrario al diritto dell'Unione).

⁴⁰⁷ Col termine di "Padri fondatori dell'Unione europea" si indica un gruppo di personalità di cui è riconosciuto il ruolo prominente nella genesi del progetto dell'unificazione europea che ha portato all'attuale Unione europea. Parlando in senso stretto, il nome è stato attribuito dalla stampa e dalla dottrina ad un gruppo di sette uomini politici che hanno giocato un ruolo importante nell'avvio del processo di costruzione europea: Konrad Adenauer (Germania), Joseph Bech (Lussemburgo), Alcide De Gasperi (Italia), Jean Monnet (Francia), Robert Schuman (Francia), Paul-Henri Spaak (Belgio), Altiero Spinelli (Italia), Cfr. PAUL F. SMETS et MATHIEU RYCKEWAERT, *Les Pères de l'Europe: cinquante ans après, perspectives sur l'engagement européen*, Bruylant 2001, ma anche G. BOSSUAT, *Les fondateurs de l'Europe Unie*, Belin Europe 2001.

⁴⁰⁸ Il (o, più propriamente, la) *toque*, letteralmente tocco (in francese al femminile) è un berretto rotondo e senza tesa indossato, insieme alla toga, da accademici, avvocati, magistrati, professori universitari. Derivando dall'ancor più lontano termine la *toque* e cioè la lunga parrucca dei nobili di Spagna e Francia a partire dal XV secolo. Successivamente il termine passò a indicare cappelli solitamente dall'orlo stretto, ma che soprattutto indicavano una carica, un titolo, una professione: ad esempio la *toque* del giudice, oppure la *toque* di laurea (il noto cappello nero e quadrato, chiamato poi *pileo* o *feluca*) Cfr. SABATINI - COLETTI dizionario della lingua Italiana 2014.

⁴⁰⁹ Cfr. RODRIGUEZ IGLESIAS C., *Intervento all'Incontro di studio tra la Corte costituzionale e la Corte di giustizia delle comunità europee*, Roma, Palazzo della Consulta, 4-5 aprile 2002, Roma 2003.

conduce, come detto, alla possibilità di non dare applicazione ad una legge dello stato, come *extrema ratio*.

La giurisprudenza è il prodotto di una realtà sottostante, senza l'indagine della quale è difficile un vaglio della prima che vada ad investire gli effetti prodotti in un ordinamento interno. Le conclusioni sopra esposte per l'appunto, prendono le mosse dall'oculata disamina che si è avuto modo di porre in essere nel corso di questa trattazione ove le argomentazioni di fondo partono dalla comparazione. Il fine è quello di portare alla luce, da un raffronto con le varie soluzioni operanti in altri paesi, le diverse impostazioni sottese che conducono alla tutela dei diritti del contribuente a seconda che si tratti di paesi di cultura di *common law* o di *civil law*. La comunanza di radici storiche, di caratteri ed esigenze concrete dei paesi di *civil law* ha imposto un'esegesi modulata sui richiamati paradigmi ed una più approfondita analisi ricostruttiva in termini giurisprudenziali ha infatti investito solo questi ultimi.

La scelta di comparare in questa sede paesi con una tradizione giuridica più affine a quella italiana, come la Germania e la Francia non è stata peraltro casuale dal momento che proprio i primi due avvocati generali della Corte, con il loro precipuo ruolo di "*amici curiae*" provenivano dalle tradizioni giuridiche tedesca e francese⁴¹⁰. La stessa figura dell'avvocato generale è un istituto mutuato dall'ordinamento francese il cui ruolo è quello di porsi al servizio generale dell'interesse dell'unione, fornendo al contempo maggiori garanzie di equilibrio e di preparazione tecnica alla Corte di giustizia⁴¹¹. Rimane comunque una impresa non facile la comparazione dei diversi sistemi tributari esistenti, specie nel momento in cui un tale approccio comparativo non voglia limitarsi solo ad esaminare asfitticamente le diverse legislazioni tributarie, ma voglia sottoporre a disamina degli effetti che sono ancora *in fieri* e che vedono il giudice tributario nella nuova veste di giudice europeo: le sentenze del giudice tributario del singolo ordinamento rappresentano, infatti, lo strumento più efficace per la necessaria uniformazione del diritto comunitario.

⁴¹⁰ Cfr. T. TRIDIMAS, *The general principles of EC law*, cit., 15 s., sottolinea che i primi due Avvocati generali della Corte, provenivano dalle citate tradizioni giuridiche, francesi e tedesche, essi erano Lagrange A.G. e Roemer A.G. Tridimas afferma: "they served during the most formative years of Community law fulfilling in effect the role of pathfinders".

⁴¹¹ Gli avvocati generali sono inseriti organicamente nella struttura della Corte ed hanno il compito di presentare pubblicamente, in assoluta imparzialità ed in piena indipendenza, conclusioni motivate sulle cause che conformemente allo statuto della corte di giustizia richiedono il suo intervento, come disposto dall'articolo 252 TFUE. L'esperienza giudiziaria della corte ha evidenziato la fondamentale utilità del ruolo dell'avvocato generale. Infatti tale figura in particolare nelle cause con "oggetti nuovi" ovvero in quelle di notevole complessità sintetizza la discussione scritta ed orale, la depura di ogni deviazione, indirizzando in tal modo la Corte verso quelle soluzioni più consone alla tutela degli interessi delle parti nel processo. Le conclusioni dell'avvocato generale non sono vincolanti per la Corte, esse, attraverso una analisi della dottrina e della giurisprudenza descrivono la causa e rilevano in materia ampia e particolareggiata quegli argomenti sia sul piano dei fatti sia sul piano del diritto, che sono più consoni alla soluzione da adottare.

È stato osservato che se in un primo momento il diritto comunitario è stato influenzato, nel corso del tempo, da alcuni sistemi giuridici nazionali, dai quali ha mutuato alcuni istituti, quale quello appena esposto, oggi con veemenza accade il contrario, ovvero che il diritto europeo veste di nuovi connotati il ruolo del giudice tributario interno. Se all'origine dell'esperienza giuridica comunitaria, l'ordinamento di riferimento era quello francese, per gli espliciti riferimenti ad esso di alcune disposizioni dei Trattati (es. azione di annullamento), nonché alla stessa organizzazione della Corte di giustizia, ispirata al *Conseil d'État*, successivamente, si è affermata, in seno alla giurisprudenza comunitaria, la forte ascendenza dell'ordinamento tedesco (si vedano solo a titolo esemplificativo, i principi di proporzionalità, legittimo affidamento e la tutela dei diritti fondamentali) e, in tempi recenti, il giudice europeo ha volto lo sguardo al diritto inglese (principio di ragionevolezza e forme di garanzia apprestate nell'ambito del procedimento amministrativo). Dal diritto di matrice anglosassone, la cui trattazione in questa sede non ha trovato ampio spazio, ha indubbiamente tratto il carattere del *judge made law*. Sulla scia di questo è stato creato un vero e proprio diritto di matrice giurisprudenziale, alla luce del quale tutti i sistemi giuridici degli Stati membri si arricchiscono di un patrimonio di principi effettivamente “comuni”, ovvero quelli così definiti dal giudice europeo ai quali però viene data attuazione dal giudice tributario interno e che producono effetti pregnanti nel contenzioso tributario interno.

Se si osserva che i principi generali creati dalla Corte di giustizia si ispirano, solitamente, ad alcuni ordinamenti e, finanche, ad un solo ordinamento nazionale, si evidenzia da un lato, la centralità assunta dalla Corte del Lussemburgo nel processo di integrazione giuridica; dall'altro, la peculiare funzione svolta dai principi generali del diritto dell'Unione europea, verso l'armonizzazione e il ravvicinamento dei diritti degli Stati membri, con risvolti tali da arrivare a modificare il ruolo svolto dal giudice tributario nazionale che riveste il ruolo di interlocutore privilegiato.

Tramite i comuni standards, imposti dall'ordinamento dell'Unione europea, si sta verificando una concreta mutazione dei sistemi giuridici interni con conseguente arricchimento delle funzioni degli istituti e dei ruoli degli ordinamenti interni, con particolare riferimento al campo processual-tributario. I sistemi giuridici interni tendono a perdere le loro caratteristiche, e si uniformano al modello giuridico “esterno”, mediante un processo di imitazione al quale non possono sottrarsi in virtù della partecipazione all'Unione europea, da un lato e divenendo i giudici tributari interni, dall'altro, interpreti ed organi in grado di dare una reale applicazione uniforme al diritto comunitario nei singoli stati, rivestendo la funzione precipua di giudice europeo. Potenzialmente potrebbe essere messa in discussione finanche l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria facendo leva sulla legge comunitaria, essa non integra un principio assoluto, ma è, piuttosto, un concetto relativo, derogabile ed, effettivamente, più volte derogato dal legislatore comunitario, se pensiamo a come determinate materie vengono attratte nella sfera dell'Unione, quali la materia

Doganale, diverse direttive IVA che si sono succedute nel corso degli anni. La fiscalità diretta, di contro ha conosciuto solo scarse norme. Unici dati normativi sono rappresentati da alcune direttive concernenti punti precisi, come le fusioni o la distribuzione di dividendi, le uniche adottate dagli Stati membri. A dimostrarlo i rimedi dell'Unione che intervengono nella fase di attuazione della norma tributaria, nel momento in cui viola, lede, contravviene o apporta modificazioni anche di fatto al diritto dell'Unione. Il rapporto infatti, pur trovando fondamento nella legge, ed attuazione nel procedimento impositivo senza l'intervento del giudice tributario nazionale rimarrebbe lettera morta, motivo per cui va riconosciuto il ruolo imprescindibile svolto dal giudice tributario europeo.

In questi ultimi decenni tutti i paesi si sono impegnati a studiare come meglio semplificare il rapporto cittadino-fisco, cercando così di omogeneizzare la filosofia del trattamento fiscale ed i modi di collaborazione fra Stato e cittadino e questa europeizzazione produce inevitabilmente innegabili effetti anche sul ruolo del giudice tributario come giudice europeo.

Il motivo per cui con forza si afferma la necessità di comparare raffrontando i diversi modelli presenti nei singoli stati risiede, tra gli altri, nel fatto che non è possibile giungere, almeno nel breve periodo, ad una legislazione processual-tributaria europea unificata, sicché i modelli, le norme, i principi presenti nei singoli stati, anche se mirano a risultati più o meno omogenei, sono il prodotto di decenni di tradizione ed evoluzione tributaria di ciascun paese. La diversità sta tuttavia cedendo il passo all'uniformazione data dal ruolo tendenzialmente analogo che figure diverse, assumono nel momento in cui i singoli giudici tributari degli ordinamenti interni diventano interpreti del diritto comunitario, disapplicando una norma interna, dando una interpretazione che si conformi al diritto dell'unione o operando un rinvio pregiudiziale necessario per risolvere la singola controversia, ed infine attenendosi alla conseguente pronuncia del giudice europeo che ne discende. Il diritto comunitario incide quindi sull'oggetto del processo tributario nazionale così come sul diritto sostanziale ed, a un tempo, consente di osservare, e quindi promuovere, l'uniforme applicazione del diritto dell'Unione da un lato e dall'altro delle garanzie a favore del contribuente ugualmente valide in ciascuno stato membro, poiché poste a presidio delle libertà fondamentali. Per conoscere la corretta lettura e legittimità dell'atto europeo a contenuto tributario in particolare sono aumentati i casi in cui il procedimento pregiudiziale è stato utilizzato dalla Corte per coordinare l'uniforme applicazione ad opera dei giudici tributari nazionali. L'analisi delle sentenze pregiudiziali ed in particolar modo di quelle interpretative che hanno contribuito a dare l'apporto qualitativamente e quantitativamente maggiore sull'ordinamento interno, tanto da legittimare la dottrina a parlare di *integrazione negativa* del diritto comunitario, sono *exemplum* di una figura di diritto tributario europeo sempre più tendente ad affrancarsi come autonomo.

Orientamenti riduttivi ed evidentemente funzionali all'intento della Corte di affermare la propria autonomia dalle corti nazionali nonché il primato dell'ordinamento comunitario rispetto agli ordinamenti nazionali, sono ciò che è emerso, ma a dire il vero quello che più di ogni altra cosa risulta, in tutta evidenza, è soprattutto un nuovo ruolo attribuibile al giudice tributario nazionale: quello di giudice europeo. Mezzo secolo di politica europea unitaria, attraverso vari momenti, dalla Comunità all'Unione, passando per l'unificazione monetaria, hanno di molto avvicinato non solo le economie dei paesi aderenti ed il modo di amministrare la cosa pubblica ma anche di salvaguardare i diritti dei contribuenti specie nel momento del processo tributario tramite l'applicazione uniforme del diritto europeo in ciascuno degli stati membri. Quant'anche la potestà impositiva rimanga ancora per molti aspetti espressione esclusiva dello *ius imperii*, sulla quale gli stati non vogliono rinunciare ad esprimere la propria sovranità, di contro vi sono gli interventi europolitani che non attuano in modo sistematico delle modifiche nell'intero ambito della fiscalità, specie in quella diretta, ma che piuttosto investono singoli aspetti che di volta in volta sono oggetto di singoli interventi che poi compete al giudice tributario nazionale applicare, siano essi a carattere normativo, o a carattere giurisprudenziale.

Certo è che il primato del diritto comunitario ha aperto nel sistema della giustizia tributaria un cratere vasto e frastagliato che sta venendo colmato con l'ampliamento del ruolo del giudice tributario interno in funzione di giudice europeo. Se da un lato stiamo assistendo all'espandersi delle funzioni della Corte di Giustizia, paradossalmente emerge lo stridente contrasto tra un giudice tributario interno che diventa da un lato bocca della legge europea nell'ambito della quale il contribuente trova tutela analoga nel singolo ordinamento e dall'altro i corrispondenti tentativi di opporsi all'impatto del diritto europeo da parte del Fisco, motivo per cui sarebbe necessario un organismo proprio dell'Unione Europea che possa avere il compito di Osservatorio della Giustizia Tributaria nei vari stati membri. Ciò non solo darebbe la possibilità di porre in essere più attenti esami comparativi delle varie legislazioni in materia, ma rappresenterebbe anche il mezzo per individuare eventuali discrasie che impediscono trattamenti uniformi ai contribuenti, qualsiasi sia la singola cittadinanza. Come il principio di non discriminazione si è affermato a livello europeo, così questo stesso principio si riafferma all'interno di ciascun singolo ordinamento trovando attuazione per mezzo del giudice tributario nazionale.

In merito ai rapporti fisco-contribuente nel processo, in tutti i paesi esaminati prevale innanzitutto, l'impegno alla chiarezza ed alla trasparenza delle norme processual-tributarie, nonché la volontà di tentare di definire le discordanze fra la norma interna e quella comunitaria oltre che tra cittadino e Amministrazione in sede contenziosa. In una parola, diverse sono le leggi, ma unici sono i principi ispiratori di fondo, ormai dotati di un ampio respiro europeo che vengono applicati dal giudice tributario.

Il giudice tributario in veste di giudice europeo è organo in grado di dare concreta attuazione al diritto comunitario. Pur avendo caratteristiche sue proprie ed elementi di specificità dà attuazione ad un diritto di matrice comunitaria la cui applicazione è uguale in ciascuno degli stati membri. L'innegabile difformità che soprattutto in passato caratterizzava situazioni nelle quali si trovavano i contribuenti dei diversi paesi in relazione al problema fiscale cede il passo a principi comuni in tema di diritti dei contribuenti. Anche l'Italia si è finalmente dotata di leggi che hanno profondamente inciso nella sfera dei rapporti tra contribuenti e fisco alla luce di una nuova modalità di interpretazione filtrata attraverso un prisma valutativo offerto dal diritto dell'Unione. In Italia il contenzioso tributario si caratterizza per una figura del giudice tributario nettamente distinto dal giudice ordinario, così come in Germania, mentre in Francia detto ruolo è demandato in parte a sezioni specializzate dello stesso giudice ordinario, in parte al giudice amministrativo, ma questa diversità delle figure non ha impedito che gli atti comunitari siano suscettibili di venire in rilievo nell'attività ermeneutica fungendo da "parametri di legittimità" nell'applicazione delle disposizioni fiscali interne o nella loro disapplicazione se incompatibili, salvo, nel dubbio, la possibilità di richiedere in via preventiva alla Corte di Giustizia l'interpretazione autentica con lo strumento del rinvio pregiudiziale. Il diritto comunitario resta perciò, a prescindere da quelle che sono le peculiarità dei diversi giudici tributari, un mezzo d'integrazione della *ratio* legislativa domestica, contribuendo all'evoluzione del diritto interno nel dipanare problematiche spesso non ancora affrontate dagli interventi normativi nazionali.

Una giurisprudenza di questo tipo è quella che viene posta a base di teorie come quella detta "del diritto vivente", secondo la quale un'interpretazione consolidata definita come "linea di condotta preponderante" può essere definita "acquisitiva di quella stessa forza di cui è dotata una norma": così si esprime Gustavo Zagrebelski, giudice alla Corte Costituzionale italiana. La forza "normativa" del disposto giurisprudenziale vede il giudice comunitario affermarsi come giudice supremo della legittimità degli strumenti fiscali posti in essere dal singolo stato e degli stessi giudizi resi dal giudice tributario nazionale, specie nel momento in cui le decisioni ed i pareri devono essere ottemperati e la loro portata resa generale. Questo perché il diritto processual-tributario europeo è senza dubbio un settore dell'ordinamento che, come altri, si organizza per principi frequentemente invocati ed ai quali si riconosce un valore qualificatorio immediato, che si riflettono nel singolo ordinamento specie nel momento in cui il giudice tributario agisce in veste di giudice europeo. In tale ambito è indubbia una crescente importanza rivestita dal concetto del primato del diritto comunitario, il quale proprio in materia di giustizia tributaria spesso si caratterizza per soluzioni applicative dirompenti.

L'integrazione giuridica europea esercita una profonda influenza sulla tutela del contribuente e tale influenza si realizza attraverso meccanismi tra loro diversi in

ciascuno stato membro, che sono stati singolarmente presi in esame, e che nonostante le diversità che li caratterizzano sono produttivi di effetti simili in una ottica di applicazione uniforme a livello europeo ove le modalità di circolazione dei principi del diritto europeo sul diritto nazionale si attuano per via politica, economica, ma soprattutto giurisprudenziale ad opera, appunto, del giudice tributario nazionale.

Proprio con riferimento alle considerazioni esposte nel corso di questa trattazione, ed in particolare alle norme europee direttamente applicabili ai rapporti tributari, va puntualizzato che se da un lato una funzione normativa è stata riconosciuta anche ai principi generali⁴¹², dall'altro il ruolo determinante nell'elaborazione di tali principi è stato rivestito appunto della giurisprudenza in materia tributaria, ove risultano essere ricorrenti e significativi gli specifici interventi della Corte di Giustizia, naturalmente mediante le procedure di infrazione e di rinvio pregiudiziale ampiamente esposte.

Seppure la fiscalità diretta sia un campo che continua ad essere avvinto dalla sovranità degli Stati membri e quant'anche ogni decisione riguardo la fiscalità debba essere presa all'unanimità dai membri del Consiglio, oggi, un ruolo pregnante che va ad incidere direttamente sulla sfera interna dei singoli stati, è rappresentato dalla forza espansiva del ruolo della Corte di Giustizia dell'unione che, attraverso le decisioni che rende, gioca un ruolo importante per coordinare le regole fiscali, in questo quadro il ruolo del giudice tributario nazionale assume i contorni di giudice di prima istanza europeo in grado però di mutare lo stesso ruolo del giudice dell'Unione sulla fiscalità degli Stati membri, alla luce delle ricadute pregnanti nei singoli ordinamenti, rivolgendosi ad esso tramite il rinvio solo in via residuale e come *extrema ratio*. Per quanto concerne in particolare l'armonizzazione fiscale europea, possiamo però affermare che mentre la fiscalità indiretta, con particolare riferimento alle operazioni puntuali come l'IVA sugli acquisti, è armonizzata largamente al livello europeo, passi avanti molto più limitati sono stati fatti in materia di fiscalità diretta che grava sui contribuenti, specie nella materia dei redditi. Avuto riguardo all'obiettivo del mercato unico, che si atteggia quasi come fosse un vero mercato interno, il cui fine è di assicurare la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali in seno all'unione, gli Stati membri hanno deciso di acconsentire ad una limitazione della discrezionalità delle loro fiscalità indirette, come emerso dalle diverse direttive IVA che si sono succedute nel corso degli anni. La fiscalità diretta, come detto, di contro ha conosciuto solo scarse norme ove unici dati normativi sono rappresentati da alcune direttive concernenti punti precisi, come le fusioni o la distribuzione di dividendi, cui naturalmente si deve aggiungere il ruolo della del giudice tributario in veste di giudice europeo laddove l'esigenza di un'immediata e uniforme applicazione del diritto comunitario impone che l'esecuzione uniforme sia iniziata dal singolo giudice

⁴¹² Sono numerosi gli autori che trattando tale argomento abbracciano una tradizione giuridica ormai consolidata, più recentemente Cfr. DEL FEDERICO, Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea, Milano 2010.

tributario immediatamente e conclusa entro termini il più possibile ristretti. Spetta in particolare a tutte le autorità degli Stati membri garantire il rispetto delle norme comunitarie nell'ambito delle loro competenze e la necessità di rapportare il diritto interno ai principi comunitari è richiesta anche dall'esigenza di dare una immediata e uniforme applicazione al diritto comunitario nonché alla sua esecuzione. Tali principi devono essere tenuti presenti dagli organi giurisdizionali tributari nazionali che nell'armonizzare il processo ai principi comunitari possono far ricorso al principio di sussidiarietà per assicurare la effettiva tutela delle posizioni giuridiche. A questo principio, come evidenziato nel corso dell'intera trattazione, si affianca il principio di interpretazione conforme, alla stregua del quale il giudice tributario nazionale è tenuto a interpretare il diritto nazionale in modo conforme al diritto comunitario e che trova applicazione non soltanto con riferimento alle norme del trattato, dei regolamenti e delle direttive comunitari, ma anche con riferimento alle decisioni quadro previste dall'articolo 34 del trattato UE⁴¹³, con l'unico limite rappresentato dal rispetto dei principi di certezza del diritto e di irretroattività delle leggi. Inoltre, in sede di attuazione delle misure di recepimento di dette direttive, le autorità e i giudici tributari degli Stati membri devono non solo interpretare il loro diritto nazionale in modo conforme a tali direttive, ma anche evitare di basarsi su una interpretazione che sia in contrasto con i diritti o principi generali dell'Unione.

La Corte di Giustizia afferma che la normativa nazionale che “riprenda testualmente il contenuto di una normativa comunitaria è in linea di principio conforme al diritto

⁴¹³ L'articolo 34 TUE recita: 1. Nei settori di cui al presente titolo, gli Stati membri si informano e si consultano reciprocamente, in seno al Consiglio, per coordinare la loro azione; essi instaurano a tal fine una collaborazione tra i servizi competenti delle loro amministrazioni. 2. Il Consiglio adotta misure e promuove, nella forma e secondo le procedure appropriate di cui al presente titolo, la cooperazione finalizzata al conseguimento degli obiettivi dell'Unione. A questo scopo, deliberando all'unanimità, su iniziativa di uno Stato membro o della Commissione, il Consiglio può: a) adottare posizioni comuni che definiscono l'orientamento dell'Unione in merito a una questione specifica; b) adottare decisioni-quadro per il ravvicinamento delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri. Le decisioni-quadro sono vincolanti per gli Stati membri quanto al risultato da ottenere, salva restando la competenza delle autorità nazionali in merito alla forma e ai mezzi. Esse non hanno efficacia diretta; c) adottare decisioni aventi qualsiasi altro scopo coerente con gli obiettivi del presente titolo, escluso qualsiasi ravvicinamento delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri. Queste decisioni sono vincolanti e non hanno efficacia diretta. Il Consiglio, deliberando a maggioranza qualificata, adotta le misure necessarie per l'attuazione di tali decisioni a livello dell'Unione; d) stabilire convenzioni di cui raccomanda l'adozione agli Stati membri secondo le rispettive norme costituzionali. Gli Stati membri avviano le procedure applicabili entro un termine stabilito dal Consiglio. Salvo disposizioni contrarie da esse previste, le convenzioni, una volta adottate da almeno la metà degli Stati membri, entrano in vigore per detti Stati membri. Le relative misure di applicazione sono adottate in seno al Consiglio a maggioranza dei due terzi delle parti contraenti. 3. Qualora le deliberazioni del Consiglio richiedano la maggioranza qualificata, ai voti dei membri è attribuita la ponderazione prevista all'articolo 205, paragrafo 2, del trattato che istituisce la Comunità europea e le deliberazioni sono valide se hanno ottenuto almeno 62 voti favorevoli, espressi da almeno 10 membri. 4. Per le questioni procedurali il Consiglio delibera a maggioranza dei suoi membri. Cfr. versione Consolidata del Trattato sull'Unione Europea, in racc. 2010.

comunitario, fermo restando che la relativa interpretazione deve essere conforme alle esigenze fondamentali del diritto comunitario”: il principio del rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia europea costituisce l’anello di congiunzione tra processo comunitario e processo nazionale ed è diretto ad ottenere l’interpretazione delle norme dell’Unione al fine di assicurare la corretta ed uniforme applicazione del diritto comunitario in tutti i Paesi membri. Non è quindi necessario quando la questione sia materialmente identica ad altra già sollevata e decisa ed in ogni ipotesi in cui non esista alcun ragionevole dubbio interpretativo cd. *acte claire*. Il rinvio pregiudiziale della causa alla Corte di giustizia delle Comunità europee, da parte del giudice nazionale di ultima istanza ai sensi dell’articolo 267 TFUE, già articolo 234 TCE, e prima ancora articolo 177 TCEE, come ampiamente puntualizzato nel corso di questa trattazione, presuppone che la questione interpretativa riguardi norme comunitarie, che la stessa sia rilevante ai fini della decisione e che sussistano effettivi dubbi sulla interpretazione. Come detto l’ordinanza di rinvio del giudice tributario nazionale deve contenere gli elementi di fatto e di diritto delle questioni sollevate e la fondatezza delle ipotesi su cui tali questioni sono fondate ed il giudice nazionale deve indicare i motivi della scelta delle disposizioni comunitarie di cui si chiede l’interpretazione e sul nesso tra quelle disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla controversia al fine di permettere alla Corte di dare l’interpretazione che gli consentano di valutare la compatibilità di norme di diritto interno con la normativa comunitaria, nonché consentire ai governi degli Stati membri e alle altre parti interessate di presentare osservazioni, ed è anche in questo frangente che si afferma il precipuo ruolo, del giudice tributario nazionale in veste di giudice europeo.

Una parte di questa trattazione è inoltre stata dedicata alle Corti Costituzionali, al ruolo che hanno rivestito sia nel processo interpretativo della norma comunitaria⁴¹⁴ che del dato giurisprudenziale posto in essere dalla Corte di Giustizia, nonché quali giudici di

⁴¹⁴ Si consideri ad esempio la posizione della presidenza del consiglio dei ministri italiana la quale, ai sensi dell’art. 134 Cost., instauri un giudizio principale dinnanzi alla Consulta e in contraddittorio con una regione, assumendo che quest’ultima, con propria legge asseritamente legittima, ha introdotto un tributo locale il quale invece, secondo la prospettazione dello Stato, è contrario al diritto europeo vuoi sotto l’aspetto del divieto degli aiuti vuoi sotto l’aspetto della non-discriminazione. Ebbene in un tale caso – effettivamente verificatosi per taluni tributi sardi, posti a carico dei soggetti non fiscalmente domiciliati nell’isola -, la Corte Costituzionale ha posto la questione in termini non già di disapplicazione delle norme tributarie regionali, bensì in termini di costituzionalità o meno delle stesse, posto che, del raffronto tra esse e l’art. 117 Cost., si verteva in un giudizio principale dello Stato in contraddittorio con la Regione autonoma, e non già in un giudizio incidentale instaurato a seguito della rimessione degli atti da parte di altro giudice. In questo caso il Giudice delle Leggi non applica direttamente il diritto europeo, ponendosi piuttosto (con una innovazione salutata con plauso dai Giudici del Lussemburgo) nella prospettiva di un doveroso un filtro di costituzionalità, per applicare il quale – poi - l’interpretazione del diritto europeo spetta alla Corte di Giustizia, entro l’apposito giudizio pregiudiziale e incidentale rispetto a quello costituzionale, instaurato e instaurando ai sensi dell’art. 234 Tratt. CE (oggi 267 TFUE). Cfr. GIULIANI F.M., Primazia comunitaria e strumenti processuali a tutela delle posizioni giuridiche di derivazione europea, in Riv. Dir. Int. dicembre 2010, 23.

ultima istanza che, ai sensi dell'articolo 267 del TFUE hanno la facoltà, ove la questione di conformità alla normativa comunitaria non sia manifestamente infondata, di sollevare innanzi la Corte di giustizia la questione pregiudiziale sull'interpretazione del diritto comunitario⁴¹⁵. In particolare, che le conclusioni dell'indagine storica abbiano traccia *in jure positivo*, lo si è dimostrato assumendo, quali parametri, due essenziali paradigmi, da cui oggi non è dato prescindere: il primo, oltre a risultare vincolante, data la gerarchia delle fonti del diritto, per il legislatore ordinario, orienta l'attività dell'interprete, imponendogli, tra più soluzioni normative, la scelta per quella il più possibile conforme al dettato costituzionale. Il secondo consente, poi, la valorizzazione delle specificità di un processo che, come quello tributario, analogamente al processo amministrativo, e diversamente dal rito civile, è volto a verificare le modalità di esercizio di un potere pubblico, in riferimento al parametro legale, nel costante e ponderato soppesamento delle situazioni soggettive protette con l'interesse pubblico e che devono interfacciarsi con un diritto di matrice eurounitaria. Per sciogliere il nodo, è risultato utile, da una parte, comprendere come sia nata la giurisdizione tributaria nei singoli ordinamenti tedesco, francese ed italiano, e come si sia sviluppata, e, dall'altra, assumere paradigmi giurisprudenziali comunitari di riferimento, da cui desumere coordinate che possano orientare, nell'uno o nell'altro senso, l'esegesi di un giudice tributario dal respiro europeo. Attraverso l'analisi storica delle sentenze è stato, inoltre, possibile rilevare che lo schema del giudizio tributario in ciascun singolo stato per alcuni aspetti si discosta da un modello eurounitario, mentre per altri se ne conforma. Quello che è emerso è che nessuna convinzione sarà più erronea di quella secondo la quale la materia della fiscalità diretta è immune dall'essere incisa in maniera profonda dagli aspetti di comunitarizzazione, dal momento che se guardiamo alla mera struttura processuale e procedimentale, con particolare riferimento agli strumenti adottati e di cui gli stati si sono dotati, è possibile riscontrare un evidente avvicinamento in cui la *vis attractiva* è pregnante, evidente e non facilmente vincibile.

Un'ulteriore puntualizzazione deve essere dedicata con riferimento all'uniforme applicazione del diritto di cui si è ampiamente discusso, con riferimento all'armonizzazione negativa operata però dal giudice comunitario nel momento in cui gioca un ruolo indiretto ma foriero di profonde conseguenze in materia di fiscalità. Difatti, quando il giudice della Corte di Giustizia stabilisce il carattere discriminatorio di un dispositivo fiscale, condanna lo stato colpevole e lo incoraggia a modificare la sua legislazione. L'operato del giudice dell'Unione va nello stesso senso quando, in

⁴¹⁵ Spetta alle autorità degli Stati membri garantire il rispetto delle norme comunitarie nell'ambito delle loro competenze e quindi l'interpretazione di una norma comunitaria resa dalla Corte nell'esercizio della competenza pregiudiziale deve essere applicata anche a rapporti giuridici sorti prima del momento in cui è stata emessa la sentenza.

seguito ad una sentenza resa dalla Corte di giustizia, invia un parere a certi Stati membri affinché le loro legislazioni siano messe in grado di essere pienamente conformi rispetto al diritto comunitario e sarà poi compito del giudice tributario applicarle avendo anche in questo frangente il ruolo di giudice del contenzioso tributario che applica una norma di matrice Europea. Così, per quanto concerne il controllo del rispetto delle libertà fondamentali, il giudice crea un vero e proprio diritto di matrice giurisprudenziale, che va ad incidere seppure indirettamente, sulla materia della fiscalità diretta e che poi trova applicazione nel processo tributario interno. In questo frangente si parla di armonizzazione negativa che rappresenta un esempio sorprendente dell'intromissione del giudice comunitario nella legislazione del singolo stato.

Per quanto concerne le prospettive evolutive possiamo quindi affermare che la creazione di una fiscalità comunitaria ha ormai luogo in Lussemburgo ed in particolare a Bruxelles, nella sede della Corte di giustizia, ma che poi trova attuazione nel singolo stato grazie all'operato del giudice tributario nazionale in veste di giudice europeo. A quasi sessant'anni dalla firma del trattato di Roma, infatti, l'integrazione giuridica europea è un fenomeno sempre più incalzante ove i rinvii pregiudiziali degli stati membri alla Corte di giustizia si moltiplicano ed il giudice tributario nazionale di contro, è con sempre maggiore frequenza chiamato ad interpretare il diritto dell'unione europea vigilando in questo modo sulla conformità degli ordinamenti nazionali ai principi dell'Unione. Indubbiamente si può affermare che l'Europa non ha mai conosciuto un sistema processuale tributario uniforme neppure nei secoli di maggior sviluppo dello *ius commune*. Infatti mentre si assisteva ad una diffusione dei principi di diritto, di contro ad esso non corrispondeva un'uniformità nell'applicazione del diritto stesso ed i profili processuali rimanevano caratterizzati in senso locale⁴¹⁶ fino a giungere ad una vera e propria europeizzazione⁴¹⁷. Come risulta evidente, nello spazio europeo, quant'anche non sia mai sorto un sistema processuale omogeneo, anzi in un passato non troppo lontano si era assistito ad una sorta di atomizzazione dei sistemi processuali, oggi l'Unione sembrerebbe andare nella direzione opposta. Se da un lato

⁴¹⁶ Cfr. CHITI, *Diritto Amministrativo Europeo*, Milano, 1999, 435, secondo il quale la formazione di un vero diritto comune per l'Europa occidentale ha sofferto la vistosa eccezione del diritto processuale che è rimasto caratterizzato in senso locale. Si ricordi che per *ius commune*, gli storici del diritto usano definire l'esperienza giuridica che si sviluppò nell'Europa continentale dal X secolo fino alle codificazioni ottocentesche. Ne è esclusa l'Inghilterra, il cui sistema, c.d. di *Common law*, si sviluppò fin dalle origini senza rilevanti influenze del diritto romano. Ciò avvenne anche perché i *Common lawyers*, al contrario degli omologhi continentali, non usarono mai il latino come lingua dei tribunali, bensì il francese dei Normanni fino al Seicento e l'inglese dopo, cfr. Enrico GENTATERNAVASIO, *Appunti di Diritto Comune*, Giappichelli, 1995.

⁴¹⁷ L'uniformità conseguita alla nazionalizzazione del diritto che affonda le proprie basi nell'illuminismo giuridico e raggiunge il proprio completamento con la formazione degli Stati unitari e che raggiunge il proprio apice nella creazione della Comunità europea prima e dell'Unione europea poi. Cfr. CHITI, *op.cit.* 436.

l'armonizzazione delle legislazioni domestiche è stata considerata fin dall'origine lo strumento indispensabile nella prospettiva del processo di integrazione europea, invece l'armonizzazione dei sistemi processuali nazionali in passato è apparsa come un miraggio, ma negli anni la situazione è radicalmente mutata, specie alla luce del fatto che soprattutto nel ruolo svolto dal giudice interno vi è sempre più quello di essere interprete principale della norma europea, con particolare riferimento a quanto espresso in tema di interpretazione conforme nel precedente capitolo. Tuttavia vanno fatti dei doverosi distinguo. In molte branche degli ordinamenti, infatti, esistono ormai direttive comunitarie dal contenuto processuale che investono in maniera pregnante diversi aspetti come, per esempio, quelli in materia amministrativa⁴¹⁸. Di contro alla materia processual-tributaria è invece stata dedicata una attenzione solo marginale, per quanto concerne una normazione *ad hoc*, ove invece i compiti di uniformazione nella materia tributaria sono assolti dal giudice del contenzioso fiscale. Mal si comprende questa minor attenzione per un processo tributario nell'ambito del quale il principio dell'applicazione "d'ufficio" del diritto comunitario sia stato per la prima volta osservato ed ove tra i casi più recenti si possono richiamare le questioni pregiudiziali comunitarie sollevate dalla Corte di Cassazione italiana in materia per esempio di IVA, di fondazioni bancarie, di abuso del diritto e di esenzione sulle concessioni di beni demaniali. Secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione soltanto la formazione di un giudicato interno o anche, secondo recenti decisioni, esterno, impedirebbe l'applicazione del diritto dell'Unione, tuttavia anche tale ultimo limite può venir meno nel momento in cui la Corte di Giustizia applica il principio affermato dalla già citata sentenza Lucchini.

Dunque mentre da un lato notevole è stata l'attenzione rivolta alla trasformazione del diritto tributario sostanziale, invece dall'altro scarsa è stata l'attenzione dedicata al diritto tributario-processuale nonostante sia proprio in questa branca dell'ordinamento che assiste alla nuova veste del giudice tributario come giudice europeo. L'impatto del diritto comunitario sulla materia della tutela giurisdizionale interna agli Stati membri si è a tal punto ampliata, quant'anche in maniera graduale, che l'interesse scientifico degli studiosi del processo intorno a questo tema è ormai doveroso⁴¹⁹.

⁴¹⁸ In ambito amministrativo si pensi alle direttive "ricorsi" n. 89/665 e la n. 92/13 in materia di appalti pubblici, cui si aggiungono principi generali elaborati dalla Corte di giustizia che hanno ricadute immediate sul processo. Il decreto legislativo 20 marzo 2010, n. 53, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 53 del 12 aprile 2010 (quindi, in vigore dal 27 aprile 2010), realizza il definitivo recepimento nell'ordinamento interno italiano della nuova "direttiva ricorsi" n. 2007/66/CE dell'11 dicembre 2007, del Parlamento europeo e del Consiglio. La normativa comunitaria modifica le direttive 89/665/CEE e 92/13/CEE del Consiglio. La direttiva 92/13/CEE del Consiglio, coordina le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative relative all'applicazione delle norme comunitarie in materia di procedure di appalto degli enti erogatori di acqua e di energia e degli enti che forniscono servizi di trasporto nonché degli enti che operano nel settore delle telecomunicazioni.

⁴¹⁹ Cfr. P. BIAVATI, Diritto comunitario e diritto processuale civile italiano tra attrazione, autonomia e resistenze, in *Dir.Un.Eur.* 2000, 717, sottolinea come la materia di un diritto processuale europeo non

Risulta chiaro che oggi esistono cause di fondo che spingono verso la creazione di un sistema processuale europeo omogeneo e che investono inevitabilmente anche la materia tributaria. Ad ogni modo si può affermare che all'origine della necessità di regole processuali concordanti vi è il principio di uniforme applicazione del diritto dell'Unione⁴²⁰. Se tuttavia da un lato abbiamo assistito all'espansione delle politiche comunitarie cui si è accompagnato lo sviluppo del diritto tributario sostanziale, in concreto l'uniformità del diritto sostanziale stesso è minata dalle peculiarità dei singoli sistemi processuali nazionali. Infatti a fronte di uno stesso diritto soggettivo riconosciuto dal diritto comunitario possono coesistere nello spazio giuridico differenti forme di tutela processuale ma che comunque devono conciliarsi nella fase di diretta ed uniforme applicazione del diritto dell'Unione.

Tuttavia a tale situazione di fatto sopperisce la Corte di giustizia con le proprie pronunce che sembrano lasciare un sempre minore margine di discrezionalità al giudice interno nell'applicazione del diritto comunitario. Assistiamo infatti a questioni pregiudiziali sollevate dal giudice tributario *a quo* che si allontanano da quelle che dovevano essere le modalità originarie di proposizione della questione pregiudiziale, in quanto raramente formulate in termini astratti ma piuttosto spesso arricchite da prove ed elementi di fatto⁴²¹.

La Corte di giustizia europea nell'ottica di fronteggiare i suindicati problemi si propone come elemento di raccordo tra i procedimenti giurisdizionali europei e quelli nazionali tributari⁴²²: ci troviamo di fronte a due contrapposte forze, una di chiara

abbia avuto nei singoli stati l'attenzione che merita, e che si stia cominciando ad affermare, a suo dire, con estremo ritardo.

⁴²⁰ Sugli aspetti fiscali del trattato costituzionale europeo si veda g.bizzoli, imposizione e costituzione europea, in Riv. Dir.Trib. 2005, I, 223. Sulla fase antecedente alla firma di Roma del 29 ottobre 2000, quindi sul documento noto come progetto di trattato che adotta una costituzione per l'Europa, cfr. gruppo di lavoro costituito presso Astrid. Osservazioni sulle norme da inserire nella costituzione europea, con nota introduttiva di A. Fantozzi in Riv.Dir.Trib.2003,IV,97; s. la rosa, Osservazioni sulle norme tributarie da inserire nel trattato, cit. 112; g.maisto, Progetto costituzionale europeo appunti di lavoro cit, 114; g tinelli, Principi fondamentali della fiscalità comunitaria in AA.VV. Il processo costituente europeo ed i diritti fondamentali a cura di a.celotto, Torino, 2004,115.

⁴²¹ Si vedano lo statuto della Corte di giustizia e le successive raccomandazioni in www.curia.europa.eu ed in particolare la raccomandazione del 2012 rubricata "raccomandazioni all'attenzione dei giudici nazionali, relative alla presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale" (2012/C 338/01).

⁴²² Cfr. BIAVATI op.cit., il quale sostiene che occorre sottolineare il ruolo fondamentale svolto in materia dalla corte di giustizia, la quale interpretando sia le fonti convenzionali sia quelle di diritto comune, è venuta enunciando una serie di principi che costituiscono il diritto vivente e che non soltanto hanno inciso su singole legislazioni nazionali ma fungono da parametro per la determinazione del livello minimo di tutela giurisdizionale compatibile con il diritto comunitario. Si veda anche del medesimo autore il cittadino, la giustizia e l'ordinamento comunitario, in Giust. Civ.1999, II, 399. Concorda sul ruolo centrale della corte di giustizia anche l.daniele forme e conseguenze dell'impatto del diritto comunitario sul diritto processuale interno., in Riv. Un. Eur. 2001, 61, a giudizio del quale l'incidenza del diritto europeo sul diritto processuale interno sta assumendo con il progredire dell'integrazione europea, proporzioni sempre più ampie, grazie anche e soprattutto all'opera della giurisprudenza della corte di giustizia comunitaria. L'autore evidenzia che il fenomeno è da tempo

matrice europea che convoglia forze centripete, ed una di matrice nazionale che convoglia invece forze di natura centrifuga⁴²³. Nell'applicazione ed elaborazione degli elementi sopra elencati il giudice tributario nazionale è referente immancabile, e riveste un compito determinante nel processo di concreta attuazione del diritto comunitario in una dimensione tributaria nazionale. D'altronde se si può parlare da un lato della creazione di uno "spazio europeo", bisogna nello stesso tempo prendere in esame le differenze che esistono negli stati-membri sia per il numero e sia soprattutto per l'efficacia dei rinvii pregiudiziali oltre che degli strumenti di controllo e di verifica

oggetto di attenta analisi da parte della dottrina straniera. Si vedano sull'argomento d.curtin Directives: The effectiveness of judicial protection of individual rights, in *Comm. Market Law Rev.* 1990, 709; p. oliver, *Le droit communautaire et les voies de recours nationales*, in *cahiers Dr.Eur.* 1992, 348.

⁴²³ Alla luce di quelle che sono le norme che il giudice comunitario pone alla base delle proprie decisioni in materia tributaria i provvedimenti comunitari di riferimento sono sostanzialmente:

A) Il Trattato con i suoi principi generali:- sul piano processuale - il principio di "effettività e pienezza della tutela giurisdizionale". Il sistema nazionale non deve essere tale da rendere impossibile od eccessivamente gravoso l'esercizio dei diritti attribuiti al singolo dalle norme comunitarie.- sul piano sostanziale - con particolare riferimento al transito delle merci ed al trattamento tributario loro riservato - il principio di "eliminazione di ogni barriera alla circolazione intracomunitaria" su cui si fonda il "mercato comune" (internal market) che si traduce nel:a) divieto di dazi e tasse ad effetto equivalente (articolo 23 - 25 CE) purchè non si tratti di costo di servizi effettivamente resi a favore di singoli operatori (e non di controllo generalizzato);b) divieto di imposizioni fiscali discriminatorie sui prodotti importati rispetto ai prodotti nazionali (articolo 90 CE) posto che se l'imposizione interna è libera essa deve comunque conservare carattere di "neutralità fiscale "c) divieto di "contingentazione" o di restrizioni quantitative all'import - export (artt. 28 - 29 CE);d) divieto di misure ad effetto equivalente (alle restrizioni quantitative) volte a frapporre ostacoli artificiali ed elusivi, salvi i motivi di ordine pubblico o di protezione della salute ex art 30 CE.B). Gli atti del diritto comunitario derivato costituiti da Regolamenti e Direttive: a) il Regolamento è atto legislativo di portata generale ed astratta dotato di obbligatorietà integrale per il quale non occorre ricezione nell'ordinamento nazionale perché la sua applicabilità è diretta come le norme del Trattato, producendo effetti immediati nel territorio degli Stati ed attribuendo ai cittadini diritti tutelabili davanti ai giudici nazionali. Le norme regolamentari sono dunque direttamente applicabili nell'ordinamento (articolo 249 CE). I Regolamenti CE di organizzazione del mercato comune sono stati i primi ad essere richiamati dai giudici nazionali per disapplicare la normativa interna quando stabiliva oneri di effetto equivalente ai dazi doganali imposti sulle merci importate.Si allude ai diritti di visita sanitaria (latte, uova, pollame, carni, pesce), ai contrassegni di Stato (whisky - acquavite), ai diritti per i servizi amministrativi (sulle provenienze GATT), ai diritti di statistica, all'imposta erariale di consumo sulle importazioni extracomunitarie immesse in libera pratica (banane), ai diritti di fuori orario pretesi per il costo del servizio doganale e simili balzelli: vere e proprie imposizioni daziarie incompatibili con il sistema comunitario di libero scambio che il Legislatore nazionale ha via via eliminato dall'ordinamento senza peraltro poter impedire le innumerevoli azioni di ripetizione d'indebito proposte dagli operatori per i periodi pregressi davanti ai Tribunali della Repubblica.Sempre tramite Regolamento è stato istituito il Codice doganale comunitario che si affianca al TU sulle accise (normativa limitrofa che ha omogeneizzato a livello comunitario il trattamento fiscale delle vecchie imposte di fabbricazione e consumo sulla scorta delle Direttive comunitarie) e costituisce strumento immediatamente dispensabile dal giudice tributario la cui giurisdizione è stata ampliata anche a queste materie. b) la Direttiva - strumento di armonizzazione cui le istituzioni comunitarie maggiormente ricorrono in materia tributaria - è invece un atto rivolto allo Stato, obbligatorio quanto al risultato da raggiungere, ma con forme e mezzi rimessi alla discrezionalità dello Stato medesimo.La direttiva vincola dunque solo lo Stato (articolo 249 CE). Occorre perciò un atto legislativo nazionale di adeguamento, anche se nelle more della ricezione lo Stato ha un dovere di "standstill" (buona fede) con divieto di pregiudicarne il risultato.

impiegati da ciascuno stato membro⁴²⁴. Quant'anche per alcuni appaia prematuro poter parlare della figura di un giudice tributario europeo, o di un processo tributario europeo, a causa delle notevoli differenze che tutt'oggi permangono nell'organizzazione e nelle competenze delle diverse giurisdizioni, oltre che in materia di procedure utilizzate, lo scopo di questa trattazione è quello di far emergere come sia di palmare evidenza che dette posizioni debbano essere progressivamente abbandonate specie perché al contempo non si può ignorare che ormai la decisione del giudice competente in materia fiscale spesse volte non può essere compiuta in funzione delle sole leggi nazionali. Infatti, il processo tributario ha subito una notevole evoluzione dopo l'entrata in vigore dei trattati⁴²⁵: esiste un ordine giuridico eurounitario efficace anche nei confronti di tutta la disciplina nazionale, ed in particolare del diritto tributario, del resto è notorio che oggi il contribuente può impugnare una norma impositiva invocando la sua non conformità alle disposizioni dei trattati comunitari.

Le regole della competenza e della procedura in materia tributaria sono ormai soggette in modo determinante ai vincoli del diritto comunitario. Non si esclude quindi che il controllo fiscale ed il contenzioso che esso suscita possano dunque subire un reale cambiamento di dimensioni in tempi non troppo lontani.

Risulta evidente come il giudice tributario nazionale, alla luce delle pregresse considerazioni, si erga al ruolo immancabile di giudice europeo, ponendo in essere proprio in un ambito come quello fiscale, quegli elementi e quegli effetti che andranno ad incidere in concreto negli ordinamenti interni con una forza dirompente enorme ed innegabile, in una congerie di situazioni ove egli stesso modella i tratti fondamentali di un processo tributario comunitario in divenire, quasi fosse uno scultore che da un blocco marmoreo informe, plasma qualcosa di nuovo, caratterizzato dall'eleganza e dalla bellezza di un'opera d'arte. Così sotto i colpi di un ideale "scalpello giudiziario" vengono delineati i contorni di una fiscalità e di un processo tributario europeo che prende forma, sentenza dopo sentenza.

⁴²⁴ Si rinvia alla nota ampia ed esaustiva del capitolo precedente in materia di rinvio pregiudiziale e sue tipologie.

⁴²⁵ Cfr. CORINNE BAYLAC, *Le formalisme du droit fiscal*, Editions L'Harmattan 2002, ma anche HATOUX B., *Le contentieux fiscal judiciaire*, RF fin. Pub. n.17, 1987, p.71 ss.

Bibliografia

AA.VV., Il codice del Processo Tributario, in Foro it., 2010, V, 210 ss.

AA.VV. Bucher Gruppe, “Zollbehörde: Guardia Di Finanza, Guardia Civil, Zoll, Küstenwache, Grenzwachtkorps, Schiffahrtspolizei, Eidgenössische Zollverwaltung”, General Books, 2011.

AA.VV. La distribuzione dei poteri nell'Unione europea : il principio di sussidiarietà nel processo di integrazione europea, Centre for economic policy research, Il Mulino, 1995.

AA.VV. Lineamenti di diritto tributario internazionale, Cedam, 2009.

AA.VV., Diritto tributario internazionale, Cedam, 2009.

ADINOLFI A., I principi generali nella giurisprudenza comunitaria e la loro influenza sugli ordinamenti degli Stati membri, in Riv. it. dir. pubbl. comunit., 1994, 555 ss.,

ADINOLFI A., Una “rivoluzione silenziosa”: il primo rinvio pregiudiziale della Corte Costituzionale italiana in un procedimento incidentale di legittimità costituzionale’, Rivista di diritto internazionale, 2013.

AGENZIA DELLE ENTRATE, circolare n. 9 del 2012, Chiarimenti in materia di mediazione tributaria.

AKEHURST M., The application of general principles of law by the Court of justice of the European Communities, in The British Year Book of International Law, Oxford, 1981.

ALIANO G., Commentario al codice di diritto processuale tributario, Experta 2012.

ALIANO G., Trattato di diritto processuale tributario applicato alla riscossione dei tributi, Experta 2012.

ALLORIO E., Diritto processuale tributario, Giappichelli, 1962.

ALTER K.J., Establishing the supremacy of european law. The making of an international rule of law in Europe, Oxford Univ Pr on Demand, 2003, 64.

ALVAZZI DEL FRATE P., Giustizia e garanzie giurisdizionali, Giappichelli 2011.

ALVAZZI DEL FRATE P., Storia degli ordinamenti giudiziari, Aracne 2009.

AMANN R., BRICKER M.P., "German Tax Guide", Kluwer Law international, The Hague 2001.

AMATUCCI A., PACE E., Problemi di armonizzazione del contenzioso tributario in Europa, in il contenzioso tributario problemi e prospettive di riforma, M. Leccisotti, Cedam, 1992, 65 ss.

AMATUCCI, Soggettività tributaria, voce Enc. Giuridica Treccani vol.X, 45 ss.

AMORE, S., "Fatta l'Italia, bisogna fare gli italiani": 150 anni di magistratura italiana, in Nova Itinera, n. 1/2011, 9 ss.

ANGELINI F., Ordine pubblico e integrazione costituzionale europea. I principi fondamentali nelle relazioni interordinamentali, Cedam 2007.

ASTONE F., Il processo normativo dell'Unione europea e le procedure nazionali per l'esecuzione degli obblighi comunitari, Giappichelli 2008.

ATTARDI C., Il ruolo della Corte europea nel processo tributario, Ipsoa, 2008.

AVERSANO F., SABBATO G., La prova nel processo, Maggioli 2013.

BAFILE C., Il nuovo processo tributario, Cedam, 1994, 5.

BARASSI M., La comparazione nel diritto tributario, in corso di diritto tributario internazionale, a cura di Uckmar V., Cedam, 2005.

BARASSI M., Voce comparazione (diritto tributario), in dizionario di diritto pubblico a cura di CASSESE S., Giuffrè, 2006.

BARAV A., Études sur le renvoi préjudiciel dans le droit de l'Union européenne, Bruxelles, 2011.

BARIATTI S., Il ruolo del giudice nella costruzione dell'ordinamento comunitario, in Studi in onore di Giovanni Maria Ubertazzi, Vita e pensiero, 1999, pag. 120.

BARONE A., ANSALDI G.A., The european “nomofilachia” and the principle of proportionality, in Transylvanian rev. adminst. Sciences 2009, 209 ss.

BARONE A., Giustizia comunitaria e funzioni interne, Cacucci 2008.

BARONE A., Il diritto del rischio, Giuffrè, II ed., 2006.

BASILAVECCHIA, M., In tema di autotutela su atti inoppugnabili, in GT – Rivista di Giurisprudenza tributaria, n. 11/2000, 1032 ss.

BATISTONI F., GRIPPA SALVETTI M. A., Lezioni di diritto tributario, I, Parte generale, Giappichelli, 1990, 99 e 177-178.

BATISTONI FERRARA F., BELLE' B., Diritto processuale tributario, Cedam, 2011.

BATISTONI FERRARA F., Manuale di diritto tributario, Giuffrè, 1996.

BATISTONI FERRARA F., Gli atti impugnabili nel processo tributario, 2000.

BATISTONI FERRARA F., GRIPPA SALVETTI M. A., Lezioni di diritto tributario, I, Parte generale, Giappichelli, 1990, 99 e 177-178.

BATISTONI FERRARA F., Processo tributario (riflessioni sulla prova), in Dir. e prat. trib., 1983, I, 1603 e ss.

BATTAGLINI, M., voce Contenzioso amministrativo (dir. comp.), in Noviss. Dig. it., Utet, 1967, 619 ss.

BAUR, Die Effektivität des prozessualen Schutzes der Menschenrechte, in Studi in onore di V. DENTI, I, Cedam, 1994.

BAYLAC C., Le formalisme du droit fiscal, Editions L'Harmattan, 2002.

BELLAGAMBA G., Il contenzioso tributario dopo il DL. 16 maggio 1996, n. 259, Utet, 1996.

BELLÈ, B., Le spese del giudizio, in Tesauro, F. (a cura di), Il processo tributario, Wolter Kluwer, 1998.

BENVENUTI F., Per un diritto paritario, in Studi in memoria di E. Guicciardi, Cedam, 1975, 807 ss.

BERLIRI A., Il d.p.r. 3 novembre 1981 n. 739 e la natura del processo tributario, in Giur. imp., 1981, 1194.

BERLIRI A., Principi di diritto tributario, Giuffrè, 1962, III, 277.

BERRE L., Contentieux fiscale et contentieux administratif general, in Rev. Fr. Fin. pub. 1987, 22 ss.

BETLEM G., The doctrine of Consistent Interpretation – Managing Legal Uncertainty, Oxford University Press 2002.

BEUTLER - BIEBER - STREIL - WEILER, L'unione europea, istituzioni, ordinamento e politiche, Bologna 2001.

BIAVATI P., Diritto comunitario è diritto processuale civile italiano tra attrazione, autonomia e resistenze, in Dir.Un.Eur. 2000, 717 ss.

BIAVATI P., Diritto processuale dell'Unione Europea, Giuffrè 2009.

BILANCIA P., La nuova Europa dopo il trattato di Lisbona, Giuffrè 2009.

BIN R., CARETTI P., Profili costituzionali dell'Unione Europea : cinquant'anni di processo costituzionale, Il Mulino 2008.

BIN R., Il principio di leale cooperazione nei rapporti tra poteri, in Riv. dir. cost., 2001, 3 ss.

BIN R., PITRUZZELLA G., Diritto Pubblico, Giapichelli editore 2005.

BINDER J., Prozess und Recht, Leipzig, 1927.

BIRK D., Diritto tributario Tedesco (a cura di DE MITA E.), Giuffrè, 2006, 1450 ss.

BIRK D., Lineamenti del procedimento tributario nella Repubblica tedesca, in Riv. Dir. Trib., 1996 I, 1027.

BIRK DIETER, Diritto tributario tedesco, trad. a cura di Enrico de Mita, Giuffrè 2006.

BIZIOLI, G., La Corte Costituzionale riafferma il limite della natura tributaria all'ampliamento delle competenze giurisdizionali del giudice speciale tributario, in *Giur. cost.*, 2008, 878 ss.

BIZZOLI G., Imposizione e costituzione Europea, in *Riv. Dir. Trib.* 2005, I, 223 ss.

BLANDINI A. Il giusto processo anche per le liti con il fisco. l'inaugurazione il procuratore generale apre l'anno tributario in il corriere della sera, rcs s.p.a., 2008.

BOBBIO N., Principi generali di diritto, in *Nov. Digesto It.*, vol. XIII, Utet 1966, 887 ss., ora in *ID.*, *Contributi ad un dizionario giuridico*, Utet, 1994, 257 ss.

BOBBIO N., Teoria delle forme di governo nella storia del pensiero politico, Giappichelli, 1976.

BODRITO A., CONTRINO A., MARCHESELLI A., Consenso, equità e imparzialità nello statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu, Giappichelli, 2012.

BODRITO A., *Giusto processo e riti speciali*, Giuffré, 2009.

BONTEMPS C., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in *Quad. Cost.*, 27, 3-4, 2007, 625 ss.

BORIA P , *Diritto tributario europeo*, Giuffré, 2010.

BORIA P. *Il sistema tributario*, Utet Giuridica, 2008.

BORIA P., *Diritto tributario europeo*, 2010, ma in proposito cfr. anche B.J.M. Terra, e P.J. Wattel, *European Tax Law*, 2008.

BORIA P., FRANSONI G., *Nuovo dizionario del contenzioso tributario*, Il sole 24 Ore, 2003.

BORTOLUZZI A., Proporzionalità, in *Digesto disc. priv.*, sez. civile, Aggiornamento, Utet 2007, 1089 ss.

BOSCO G., PERFETTI F., RAVASI G., *L'Unione europea tra processo di integrazione e di allargamento*, Nagard, 2004.

BOSSUAT G., *Les fondateurs de l'Europe Unie*, Belin Europe 2001.

BRECCIAROLI P., Corso di diritto processuale civile e tributario, Edizioni giuridiche Simone, 2005.

BROBERG M., FENGER N., Preliminary references to the European Court of Justice, Oxford, 2010.

BRURON J., Droit et garanties du contribuable vérifié, L.G.D.J, 1991.

BRURON J., Droits et garanties du contribuable vérifié (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifica), Lgdj, Coli. Systèmes 1991, p. 60.

BRURON J., Droits et garanties du contribuable vérifié (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifica), Lgdj, Coli. Systèmes 1991, 60.

BRURON J., Le controle fiscal, Librairie generale de droit et de jurisprudence, 1991.

BUTTURINI D., La tutela dei diritti fondamentali nell'ordinamento costituzionale ed europeo, Edizioni Scientifiche Italiane, 2012.

CALVANO R. La Corte di giustizia e la costituzione europea, Cedam, 2004.

CAMMEO F., come ricorda MERUSI F., L'equità nel diritto amministrativo secondo Cammeo: alla ricerca dei fondamenti primi della legalità sostanziale, in Quad. fior. storia pensiero giur. mod., 1993, 413 ss.

CANTILLO M., Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria, in Rass. trib., 2002, 803 ss.

CAPACCIOLI E., Il contenzioso tributario. Risultati e prospettive della riforma a (Atti del convegno promosso dal Centro di prevenzione e difesa sociale, Sanremo, 2-3 marzo 1974), Cedam, 1975, 34.

CAPACCIOLI E., La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado, in Diritto e processo, Scritti vari di diritto pubblico, Cedam, 1978, 751.

CAPALDO L., Diritto processuale tributario, Edizioni giuridiche Simone, 2011.

CAPOTORTI F., Il diritto comunitario non scritto, in Dir. com. scambi intern., 1983, 409 ss

CAPPELLETTI C., “Is the European Court of Justice “Running Wild”?”, (1987) 12 E.L.Rev. 1987, 4-17.

CARETTI P., (a cura di) Osservatorio sulle fonti 2011-2012. Diritto dell'unione europea e ravvicinamento delle legislazioni nazionali: effetti sul sistema interno delle fonti, Giappichelli, 2013.

CARINCI A., la questione fiscale nella costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente, in rassegna tributaria, Eti, Gruppo De Agostini n. 2, 2005.

CARPENTIERI L., “Rapporti internazionali e fonti del diritto tributario: dalla globalizzazione dei mercati alla globalizzazione delle regole”, in Carpentieri – Lupi – Stevanato, “Il diritto tributario nei rapporti internazionali”, Il sole 24 ore 2003, p. 28 e ss.

CARTABIA M., A, CELOTTO, “La giustizia costituzionale in Italia dopo la Carta di Nizza”, in Giurisprudenza costituzionale, 2002, p. 4477ss.

CARTABIA M., L'ora dei diritti fondamentali nell'Unione Europea, in CARTABIA M. (a cura di), I diritti in azione. Universalità e pluralismo dei diritti fondamentali nelle Corti europee, Il Mulino, 2007, p. 23.

CARTABIA M., La Corte Costituzionale e la Corte di giustizia: atto primo, in Giur. Cost., 2008, 1292 ss.

CARTABIA M., Principi inviolabili ed integrazione europea, Giuffrè, 1995, 130 ss.

CASERTANO A., DEL GIUDICE M., BERNARDESCHI E., Lineamenti di diritto fiscale dell'Unione europea, Laurus Robuffo, 2009 .

CASIMIR S.P., Controle fiscale et contentieux de l'impôt, La Villeguérin, 1988, 212 ss.

CASSESE S., Il diritto globale. Giustizia e democrazia oltre lo Stato, Einaudi, 2009

CASSESE S., in Le basi del diritto amministrativo, Garzanti 2010.

CASSESE S., La costruzione del diritto amministrativo: Francia e Regno Unito, in Trattato di diritto amministrativo, Giuffrè 2000, 23.

CASTORINA E, Riflessioni sul processo costituente europeo, Giappichelli, 2010.

CAUMONT CAIMI C., Taxation and the european convention on human rights in the domestic law of the council of europe countries, in European taxation, 2001.

CAVINO M., DI GIOVINE A., GROSSO E., La Quinta Repubblica Francese dopo la riforma costituzionale del 2008 – Diritto pubblico comparato ed europeo, Dossier – IV, Giappichelli, 2010.

CELOTTO A., GROPPI T., Diritti UE e diritto nazionale: primauté vs controlimiti, in Riv. it. dir. pubbl. comunit., 2004, 1309 ss.

CELOTTO A., Scritti sul processo costituente europeo, Editoriale scientifica, 2009.

CENTORE P., Iva Eropea. Aspetti interpretativi ed applicativi dell’Iva nazionale e comunitaria. Ipsoa 2006.

CERRINA FERRONI G., Karlsruhe, Lussemburgo, Strasburgo: la “interpretationsverbund” dei diritti fondamentali, in corti nazionali e corti europee, (a cura di) FERRARI G.F., Esi, 2006.

CERULLI IRELLI V., Introduzione, in La pubblica amministrazione e la sua azione. Saggi critici sulla legge n. 241/1990 riformata dalle leggi n. 15/2005 e n. 80/2005, a cura di PAOLANTONIO N., POLICE A., ZITO A., Giappichelli, 2005, 4.

CHABANOL D., Barrages contre le contentieux, D.F., 1986, n. 31, p. 993 ss.

CHAMPEIL DESPLATS V., Commentaire de la décision du *Conseil Constitutionnel* n. 2004-505 du 19 novembre 2004 relative au traité établissant une Constitution pour l'Europe, Revue trimestrielle de droit européen, 2005, pp. 557 ss. .

CHEVALIER J.P. Il Contenzioso Tributario, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, LITI, 1, 1994 -37-I, 36 ss.

CHINDEMI D., Il processo e le prove nel contenzioso tributario, Maggioli, 2008.

CHINDEMI D., La difesa del contribuente nel contenzioso tributario, Maggioli, 2012.

CHITI E.- FRANCHINI C. L’integrazione amministrativa Europea, Il Mulino, 2003.

CHITI E. - BERNARDO G., Global Administrative Law and EU Administrative Law, Springer 2011.

CHITI M.P., Am Deutschen Volke. Prime note sulla sentenza del Bundesverfassungsgericht del 30 giugno 2009 sul Trattato di Lisbona e la sua attuazione in Germania, in Astrid.eu. 2009.

CHITI M.P. , GRECO G. I principi generali, in Trattato di diritto amministrativo europeo, diretto da, Giuffrè, 2007.

CHITI M.P., Diritto amministrativo europeo, Giuffrè 2011.

CHITI M.P., Il rinvio pregiudiziale e l'intreccio tra diritto processuale nazionale ed europeo: come custodire i custodi dagli abusi del diritto di difesa?, in Rivista italiana di diritto pubblico comunitario, 2012, Vol. XXII,5, 745 ss.

CHITI M.P., I principi generali dell'azione amministrativa, Jovene 2006.

CHITI M.P., I principi, in Trattato sui contratti pubblici, diretto da SANDULLI M.A., DE NICTOLIS R., GAROFOLI R., vol. I, Giuffrè, 2008.

CHITI M.P., I signori del diritto comunitario: la Corte di Giustizia e lo sviluppo del diritto amministrativo europeo, in Riv. trim. dir. pubbl., 1991, 814 ss.

CHITI M.P., Lo spazio giuridico europeo, in Riv. It. Dir. Pubbl. Comunit., 2001, 976 ss.

CHITI M.P., L'organizzazione amministrativa comunitaria, in Trattato di diritto amministrativo europeo, Giuffrè, 2007, vol. I, 415 ss

CHITI M.P., Mutazioni nel diritto pubblico nello spazio giuridico europeo, Il Mulino, 2003.

CHIZZINI, A., I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario, in AA.VV., Il processo tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, curata da Tesauro, F., 1999, 3.

CIARAVELLA D., Le garanzie del contribuente nel nuovo ordinamento tributario, Inedit 2002.

CICALA M., La giurisdizione tributaria, in Il fisco, n.14/2005, 2050.

CICERONE M. T., De Re Publica, I, 45.

CIPOLLA G. M., La prova nel diritto tributario, in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2009, 545 e ss.

CIPOLLA G. M., La prova tra procedimento e processo tributario, Cedam, 2005.

CIPOLLA G. M., Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria, in *Rass. trib.*, 2003.

CIPOLLINA S., "I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale", Giuffrè 2003.

COLCELLI V., Diritti ed interessi tra diritto interno ed Unione europea, Istituto per gli studi economici e giuridici Gioacchino Scaduto, 2010.

COMBA M., Lineamenti di giustizia tributaria comparata, in PALEOLOGO G. (a cura di) *La Giustizia Tributaria Italiana e la sua Commissione Tributaria Centrale*, Giuffrè, 2005 pag. 98.

CONFENTE G., FASANO N., Nuovo redditometro e difesa del contribuente, Maggioli, 2013.

CONFORTI B., *Diritto internazionale*, Editoriale Scientifica, 2014.

CONSOLO C., Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela (una prospettiva da non trascurare), in *dal Contenzioso al processo tributario. studi e casi. collana l'ordinamento tributario italiano*, Giuffrè, 1992, 775 ss.

CONTI, Commento alla sentenza Traghetti del mediterraneo 2006, *Corr.giur.*, 2006, 11 ss.

CORRADO L. R., Un passo avanti (e due indietro) verso la codificazione del principio di non contestazione, in *Diritto e Giustizia*, 9 giugno 2009, 17 ss.

CORSI C., "Agenzia ed Agenzie: una nuova categoria amministrativa?", Giappichelli, 2005.

COSTANZO P., *La "nuova" Costituzione della Francia*, Giappichelli, 2009.

COSTANZO P., *Testi normativi per lo studio del diritto costituzionale italiano ed europeo*, Giappichelli, 2013.

COSTI R., L'incidenza del diritto dell'unione europea sul diritto societario e finanziario, bancario e assicurativo, in l'incidenza del diritto dell'unione europea sullo studio delle discipline giuridiche, a cura di ROSSI LUCIA SERENA e DI FEDERICO GIACOMO, Editoriale scientifica 2008.

COTÉ P.A., *Interprétation des lois*, Edition Themis, 2009.

CRISAFULLI V., Fonti del diritto (dir. cost.), in Enc. dir., vol. XVII, 1968, 925 ss.

CURTIN D., Directives: The effectiveness of judicial protection of individual rights, in Comm. Market Law Rev. 1990, 709 ss.

CUSANO R., Il contenzioso tributario nell'ordinamento giuridico italiano, Cartilio, 2011.

D'ALBERTI M., in GIANNINI M.S., in L'unità del diritto, Massimo Severo Giannini e la teoria giuridica, a cura di CASSESE S., CARCATERRA G., D'ALBERTI M., BIXIO A., Il Mulino, 1994, 67 ss.

D'ALESSANDRO E., Il procedimento pregiudiziale interpretativo dinanzi alla Corte di giustizia. Oggetto e efficacia della pronuncia, Giappichelli 2012.

D'AMATI N., Sistema istituzionale del diritto tributario, Cacucci 2011.

D'ANDREA F.M., PETRUCCI F., "Le liti con il fisco", Theorema 2000.

D'ANGELO G., Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario, Cedam 2013.

D'AYALA VALVA F., "Il Nuovo Processo Tributario" in attesa di una nuova revisione dopo l'ampliamento della giurisdizione delle commissioni tributarie, in il Fisco, 2006 pag. 47

D'AYALA VALVA F., Dall'Ombudsmen al Garante del Contribuente. Studio ad un percorso normativo, in Riv. Dir.trib. 2000 pp. 1037-1039.

DANIELE L., Corte di giustizia delle comunità europee, in Dig disc. pubbl.IV, 1989.

DANIELE L., Forme e conseguenze dell'impatto del diritto comunitario sul diritto processuale interno, in Riv. Un. Eur. 2001.

DASHWOOD A., The relationship between The Member States and the European Union/European Community, in 41 CMLRev., 2004, 355, 376 ss.

DAVID R., I grandi sistemi giuridici contemporanei, Le grands systèmes de droit contemporains ed. Parigi 1960.

DE BENEDETTO, Il procedimento amministrativo tributario, in diritto amministrativo, 2007, I, 127 ss.

DE CRISTOFARO, M., Commento all'art. 51 del d.lgs. n. 546/1992, in CONSOLO C. – GLENDI C., Commentario breve alle leggi del processo tributario, Cedam 2012.

DE CRISTOFARO, M., Del quesito di diritto : ovvero di come i formalismi incongrui possono soffocare la garanzia del giusto processo, in Resp. civ. e prev., n. 11/2008, 2296.

DE GIOVANNI C., Impugnazioni e filtro in appello. Contenzioso tributario, Maggioli, 2013.

DE MITA E., Principi di Diritto Tributario, Milano 2002 p. 465. F. Gallo, Sullo stato attuale della riforma del contenzioso Tributario, in Rass. Trib. 2000, pag. 19.

DE SALVIA M., procedimenti fiscali e diritti processuali garantiti dalla cedu, in riv. int. dir. uomo, 1994.

DE VITA F., Onere di contestazione e modelli processuali, Dike Giuridica, 2012.

DE WAELE H, The Role of the European Court of Justice in the Integration Process: A Contemporary and Normative Assessment, European Law / Europarecht Hanse Law Review (Hanse L.R.), 2010, n.6 vol.1

DE WITTE B., Direct Effect, Supremacy, and the Nature of the Legal Order', in Craig-de Búrca, The Evolution of EU Law, Oxford: Oxford University Press, 1999, 177.

DEIDDA D., (a cura di) VERRO A., "Sviluppo territoriale, Agenzie e Pubblica Amministrazione. Interpretazioni e pratiche innovative", Ricerca Formez, 2005 .

DEL FEDERICO L., La rilevanza della legge sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi, in Riv. Dir. Trib. 2010, 06, 729.

DEL FEDERICO L., Le controversie sul recupero degli aiuti di stato nella giustizia tributaria italiana, Riv. Trim. Dir. Trib. 2012, 626 ss.

DEL FEDERICO L., Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici, Giappichelli, 2000.

DEL FEDERICO L., Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea, Giuffrè, 2010.

DEL FEDERICO L., Esclusa l'equa riparazione per eccessiva durata del processo tributario, in g.t. - Rivista di giurisprudenza tributaria, Ipsoa 2006.

DELLA CANANEA G., L'amministrazione europea, in Trattato di diritto amministrativo, a cura di CASSESE S., Diritto amministrativo generale, vol. II, II ed., Giuffrè 2003.

DELLA CANANEA G., Le figure organizzative, in Diritto amministrativo europeo Milano, 2008. 57ss.

DELLA CANANEA G., L'Unione Europea. Un ordinamento composito, Laterza 2003, 58 ss.

DI PAOLA N., Le impugnazioni della cartella esattoriale, Maggioli 2013.

DI PAOLA N.S., Come applicare la procedura civile nel contenzioso tributario, Maggioli Editore, 2011.

DI PIETRO A., I principi europei del diritto tributario, Cedam 2014.

DI PIETRO A., L'incidenza del diritto dell'unione europea sul diritto tributario. cinquant'anni di dialettica tra imposizione nazionale e mercato europeo, in L'incidenza del diritto dell'unione europea sullo studio delle discipline giuridiche, (a cura di) ROSSI LUCIA SERENA e DI FEDERICO GIACOMO, Editoriale scientifica 2008.

DI PIETRO A. - SANTACROCE S., Lo stato della fiscalità nell'Unione europea: L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione, Ministero dell' Economia e delle Finanze. Dipartimento per le politiche fiscali. Guardia di Finanza. Scuola di polizia tributaria, 2003.

DI SALVATORE E., L'identità costituzionale dell'Unione europea e degli stati membri: il decentramento politico-istituzionale nel processo di integrazione, Giappichelli 2008.

DIBOUT P., La fiscalité à l'épreuve de la liberté de circulation des capitaux, *Droit fiscal* 2000, n. 42, pp. 1365-1372.

DIEU F., Note sous CE Ass., 11 décembre 2006, *Société De Groot En Slot Allium BV et Bejo Zaden BV*, RTDE 2007, 473 ss.

DITTERT D., Art. 267 TFUE, in CURTI G. C. (a cura di), *Codice dell'Unione europea operativo*, Edizioni Giuridiche Simone, 2012, pp. 1926ss.

DONATELLI S., L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo, in *Studi di diritto tributario*, collana diretta da Tabet T. e Tesauro F., Giappichelli Editore 2013.

DRAGONETTI - PIACENTINI - SFONDRINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, Ipsa 2012.

DUCHON J.C., *Donis*, Evolution du role de l'expertise dans le contentieux fiscal, B.F., 1990, n. 3, 159 ss.

ENRICO GENTA DI TERNAVASIO, *Appunti di Diritto Comune*, Giappichelli, 1995.

FABBRINI S., *L'Unione Europea: le istituzioni e gli attori di un sistema sovranazionale*, Political Science, Laterza 2002.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Cedam, 2003.

FALSITTA V.E., (A cura di), *Legge generale tributaria della Repubblica Federale Tedesca (abgabenordnung)*, Giuffrè, 2011.

FANTETTI F.R., *Made in europe*, Aracne, 2013.

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Utet Giuridica, 2003.

FANTOZZI A., Osservazioni sulle norme da inserire nella costituzione europea, con nota introduttiva di Fantozzi, in *Riv.Dir.Trib.*2003, IV, 97 ss.

FAZZALARI E., Per un processo comune europeo, *Il Foro Italiano*, Vol. 117, parte quinta, 1994, pp. 23/24-31/32.

FERRAJOLI L., *Il contenzioso doganale. Disciplina delle controversie amministrative e giurisdizionali in materia di dogane ed accise*, Sistemi editoriali, 2004.

FERRARIO A., La convenzione europea dei “diritti dell’uomo” ed il diritto tributario, in *Diritto e Pratica Tributaria* 2002 II.

FICARI, Spazi e limiti del principio di non contestazione nel processo tributario, in *Rass. Trib.* 2008,335 ss.

FIorentino, S., I nuovi limiti interni della giurisdizione tributaria, in *Giustizia Tributaria*, 2008.

FISCHER P., *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Giuffrè, 1994, fasc. 4, 631 ss.

FLORESTANO E., Spigolature, non necessariamente organiche, sul tema del giusto processo tributario, in *Bollettino tributario d'informazioni*, n. 4/2011, 250.

FOGLIA R., Il ruolo della Corte di giustizia e il rapporto tra giudice comunitario e i giudici nazionali nel quadro dell’articolo 177 del Trattato (con particolare riferimento alle politiche sociali), in *Dir. lav.*, 2009, p. 145.

FORTUNA E., *Giusto processo tributario e professionalità del giudice*, Cedam, 2006.

FRACCHIA F., GILI L., *Ordinamento dell'unione europea, mercato, risorse, pubbliche e contratti della pubblica amministrazione. Profili sostanziali e processuali (studi di attualità giuridiche)*, Editoriale Scientifica, 2013.

FRAGOLA M., il primo rinvio pregiudiziale di urgenza: il caso *Rinau*, in *Dir. com. sc. int.* 2008, 765 ss.

FRANCE, CONSEIL D'ÉTAT (Document officiel du Conseil d'État Français), *Le Conseil d'État: livre jubilaire publié pour commémorer son cent cinquantième anniversaire*, 4 nivôse an VIII, 24 décembre 1949. *Livre Jubilaire*, Recueil Sirey, 1952.

FRANCESCO P., BOSCO G., RAVAS G., *L'Unione europea tra processo costituzionale e una nuova identità politica*, Nagard, 2006.

FRANCHINI C., *Amministrazione italiana e amministrazione comunitaria. La coamministrazione nei settori di interesse comunitario*, Cedam, 1992.

FRANCHINI C., I principi dell'organizzazione amministrativa comunitaria, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2002, 651 ss.

FRIZZERA (Sistema) Istituti deflattivi del contenzioso tributario, Il sole 24 Ore, 2013.

FRIZZERA B., Lunelli R., Il contenzioso tributario, il sole 24 Ore 2010.

FROMMEL S. N., The european court of human rights and the right of the accused to remain silent: can be invoked by taxpayers?, in *Diritto e pratica tributaria*, vol. I, Cedam 1993.

G. TREMONTI, “Il futuro del fisco”, in GALGANO – CASSESE – TREMONTI – TREU, “Nazioni senza ricchezza e ricchezze senza nazione”, Il Mulino, 1993.

GAJA G, L’esigenza di interpretare le norme nazionali in conformità con il diritto comunitario, in PANUNZIO-SCISO (a cura di), *Le riforme istituzionali e la partecipazione dell’Italia all’Unione europea*, Giuffrè 2003.

GAJA G., ADINOLFI A., *Introduzione al diritto dell’Unione Europea*, Laterza 2013.

GALETTA D.U., Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della Pubblica Amministrazione, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2005, 819 ss.

GALETTA D.U., Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo, Giuffrè, 1998.

GALLO F., Quale modello processuale per il processo tributario?, in *Rass. trib.*, 2011, 11.

GALLO F., L’istruttoria nel sistema tributario, in *Rass. Trib, Eti, Gruppo De Agostini*, n. 2, 2009.

GALLO F., *Le ragioni del Fisco: etica e giustizia nella tassazione*, il Mulino 2011.

GALLO F., Verso un giusto processo tributario, in *Rass. Trib., Eti, Gruppo De Agostini*, n. 1, 2003.

GALLO, F., Verso un giusto processo tributario in *Rass. trib.*, Eti, Gruppo De Agostini 2004, 11.

GAMBARO A -SACCO R., *Sistemi giuridici comparati*, in *Trattato di diritto comparato*, Utet 2008.

GAMBINO S., Diritti fondamentali e giustizia costituzionale. Esperienze europee. Giuffrè 2012.

GAMBINO S., Diritti fondamentali e unione europea. una prospettiva costituzional-comparatistica, Giuffrè, 2009.

GARBARINO C., La tutela giustiziale con accordi tra fisco e contribuenti, analisi economica del diritto e comparazione, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, Giuffrè 2004, fasc.2, 225 ss.

GARBARINO C., Manuale di tassazione internazionale, Kluwer, 2005.

GARCEA, A., La giurisdizione delle Commissioni tributarie e i principi del giusto processo, in Dir. prat. trib., I, 2001, 474.

GAUTIER M. , MELLERAY F., Le refus du *Conseil Constitutionnel* d'apprécier la constitutionnalité de dispositions législatives transposant une directive communautaire, in Actualité Juridique du droit administratif, 2004, p. 1538.

GENZKE J., Finanzsituation 2010 auf der Basis des vorläufigen Rechnungsergebnisses für das Jahr 2009 in "RVaktuell", 2010.

GHERA F., Pregiudiziale comunitaria, pregiudiziale costituzionale e valore di precedente delle sentenze interpretative della Corte di giustizia, in Giur. cost., 2000, p. 1204 ss.

GIANNINI M.S., Diritto amministrativo, in Enc. dir., vol. XII, Milano, 1964, 867 ss.

GIANNINI M.S. in M.P. CHITI, in dallo stato monoclasse alla globalizzazione, a cura di S. CASSESE - GUARINO, Giuffrè, 2000, 59.

GIORDANO A., Scia e tutela del terzo al vaglio del nuovo codice del processo amministrativo, in Giustizia amministrativa 2011.

GIORDANO, A., Giurisdizione tributaria e atti impugnabili. LaCassazione ridisegna i confini, in Giur. it., 2009, 2057 ss.

GIOVANNETTI T., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in Quad. Cost., 27, 3-4, 2007, 625 ss.

GIOVANNINI A., Il diritto tributario per principi, Giuffrè, 2013 .

GIULIANI F.M., Codice del contenzioso tributario annotato con la giurisprudenza, Giuffrè, 2012.

GIULIANI F.M., Primazia comunitaria e strumenti processuali a tutela delle posizioni giuridiche di derivazione europea, in Riv. Dir. Int. dicembre 2010, 23.

GLENDI C., Il contenzioso tributario. Risultati e prospettive della riforma a (Atti del convegno promosso dal Centro di prevenzione e difesa sociale, Sanremo, 2-3 marzo 1974), Cedam, 1975, 34.

GLENDI C., L'oggetto del processo tributario, Cedam, 1984, 27 e 63

GLENDI C., Diritto e processo, Scritti vari di diritto pubblico, Cedam, 1978, 751

GLENDI C., Commentario breve alle leggi del processo tributario, Cedam, 2012.

GLENDI C., L'oggetto del processo tributario, Cedam, 1984, 27 e 63.

GOBBI C., Equa riparazione per eccessiva durata del processo tributario, in www.personaedanno.it, 2007.

GORMLEY L.W., EU taxation law, Richmond Law & Tax, 2006.

GRECO G., Il diritto comunitario propulsore del diritto amministrativo europeo, in Riv. trim. dir.pubb., 1993, 85 s.

GRECO G., Innovazioni del diritto comunitario sul "tipo" e sulla disciplina dell'atto nazionale, Giuffrè, 2008.

GROSCLAUDE J., MARCHESSOU P., Diritto tributario francese : le imposte, le procedure, traduzione a cura di DE MITA E., Giuffrè, 2006, XXXI, 588 e 621 ss.

GUASTAFERRO B., L'Unione europea e la sineddoche democratica: riflessioni sull'Unione europea quale democrazia composita, in Filangieri, Quaderno 2006.

GUASTINI R., L'interpretazione dei documenti normativi, Giuffrè 2004.

HALBERSTAM D., MÖLLERS C., The German Constitutional Court says "Ja zu Deutschland!", 10 German Law Journal 2009 pp. 1241-1258;

HASSEMER W., La giurisprudenza della Corte Costituzionale tedesca e le corti europee, in *Nuove autonomie* n. 1/2006, p. 11.

HATOUX B., Le contentieux fiscal judiciaire, *RF fin. Pub.* n.17, 1987, p.71 ss.

HENRI DE WAELE, The role of the European Court of Justice in the integration process: a contemporary and normative assessment, *European law, europarecht, Hanse Law Review* 2010, n.6 vol.1.

HERTZOG R., La réforme du contentieux fiscal. L'assouplissement et la simplification des procédures contentieuses dans l'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables. *Colloque de la Sfdf, Puf Orléans* 1988, 241.

HOBBS T., *Il Leviatano*, 1651.

HOWE GEOFFREY, Euro-Justice: yes or no?, *e.l.rev.* 21, 1996, 192 ss.

ITZCOVICH G., Ordinamento giuridico, pluralismo giuridico, principi fondamentali. L'Europa e il suo diritto in tre concetti, in *Dir. pubbl. comp. eur.*, 2009, 50.

JOUSSEN J., L'interpretazione teleologica del diritto comunitario, in *Riv. crit. dir. priv.*, 2001, 498 e ss.

KOKOTT J. - HENZE T. - SOBOTTA C., Die pflicht zur vorlage an den europdischen gerichtshof and die folgen ihrer verletzung, in *Jz*, 2006

KUTSCHER H., Alcune tesi sui metodi di interpretazione del diritto comunitario dal punto di vista di un giudice, in *Riv. dir. eur.*, 1976, 291.

LA ROSA S., Istruttoria e poteri dell'ente impositore, in *Riv. dir. trib.*, I, 2009, 523 e ss.

LA ROSA S., L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario, in *Boll. trib.*, 1993, 870.

LA ROSA S., Osservazioni sulle norme tributarie da inserire nel trattato, nota introduttiva, in *Riv.Dir.Trib.*2003, 112 ss.

LA ROSA S., Istruttoria e poteri dell'ente impositore, in *rivista di diritto tributario, Giuffrè*, vol. I, 2009.

LANDAIS C. - LENICA F., Note sous CE Ass., 11 décembre 2006, Société De Groot En Slot Allium BV et Bejo Zaden BV, AJDA 2007, 136 ss.

LANG J. T., The sphere in which member States are obliged to comply with general principles of law and Community fundamental rights principles, in Legal issues of European integration, 1991, 31 ss.

LASSUS M., La prévention du contentieux, Convegno d'Orléans, commissione dedicata alla "prevenzione del contenzioso attraverso l'informazione del contribuente", Dossier-bilan, Le contribuable et la réclamation, Dgi, Direzione della Comunicazione 1991, 93 ss.

LECCISOTTI M., Il contenzioso tributario: problemi e prospettive di riforma, Cedam 1992.

LEMKE U., Einheit aus Erkenntnis, Berlin 2009.

LENZ C.O., Brauchen wir ein neues kontrollverfahren für das recht der europäischen union vor dem bti'erfg ? erwidern zu heiko sauer, in Zrp, 2010, 195.

LEVARE A., Le *Conseil Constitutionnel* aux prises avec la Constitution européenne, in Revue du droit public, n. 1, 2005, p. 29 ss.

LOIERO R., BATTELLA L., MARINO L., Il processo tributario, Giappichelli 2008.

LORELLO L., La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario, Giappichelli 1998.

LUCIANI M., Le funzioni sistemiche della Corte Costituzionale, oggi, e l'interpretazione "conforme a", Relazione tenuta all'Università di Roma Tre il 18 maggio 2007, in occasione del Convegno "Il ruolo del giudice: le magistrature supreme".

LUNELLI R. – Missoni A., Contenzioso tributario, Il sole 24 Ore 2010.

LUPI R., Compendio di diritto tributario, Dike giuridica, 2013.

LUPI R., "L'amministrazione finanziaria alla prova della globalizzazione", in Rass. Trib. 1999, p. 1129 e ss.

MAFFEZZONI F., La prova nel processo tributario, in Boll. trib., 1977, 1682.

MAGNANI C., Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale, Cedam, 1965, 41.

MAISTO G., Progetto costituzionale europeo appunti di lavoro, in Riv.Dir.Trib. 2003, 114 ss.

MALHERBE S., Il giusto procedimento in materia fiscale: principio generale ovvero garanzia nell'ambito dell'armonizzazione, in Atti del Convegno di Bologna 27/28 ottobre 2005.

MANNORI L., SORDI B., Storia del diritto amministrativo, Laterza, IV ed., 2006.

MARCHESELLI A., Contenzioso tributario, Ipsoa, 2014.

MARINO I.M., Aspetti della recente evoluzione del diritto degli enti locali, Quattrosoli, 2007.

MARINO I.M., Giudice amministrativo, motivazione degli atti e "potere" dell'amministrazione, in Foro amm. , TAR, 2003, 346 e da ultimo,

MARINO I.M., Principio di legalità e procedimenti ablativi, in Foro amm., Tar, 2010, 726 ss.

MARINO I.M., The missed constitution: what the european citizen has lost, in Megatrend review, 2009, 71 ss.

MARONGIU G., Lo Statuto dei diritti del contribuente, in Il fisco, f. 1, 2006, 20 e segg

MARRAMA D., Articolo 1, comma 1-ter: Principi generali dell'attività amministrativa, in PAOLANTONIO, POLICE, ZITO (a cura di), La pubblica amministrazione e la sua azione. Giappichelli, 2005.

MASSARI M., Unione all'inglese, Mulino, Anno 44. No. 357. Gennaio - febbraio 1995. p. 163-175.

MASSERA A., I principi generali dell'azione amministrativa tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario, in Dir. amm., 2005, 707 ss.,

MASSERA A., I principi generali, in AA.VV., Trattato di diritto amministrativo europeo, diretto da CHITI M. e GRECO G, Giuffrè 1997

MASTROIANNI R., Rinvio pregiudiziale mossa vincente del diritto UE, Guida al Diritto, n Dossier/1 - gen-feb 2012, del 01/02/2012, pag. 30

MAYER F.M., Das bundesverfassungsgericht and die v erpflichtung zur eorlage an den europdischen gerichtshof europarecht, 2002, paper 20/02, in www.wi-berlin.de/vorlagen.htm

MELIS G., L'interpretazione nel diritto tributario, Cedam, 2003.

MELIS G., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli, 2013.

MELIS G., Motivazione e argomentazione nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria: alcuni spunti di riflessione, in Rass. Trib., 2005, 2, p. 401 ss.

MELIS G. - PERSIANI A., Trattato di Lisbona e sistemi fiscali, in Diritto e Pratica Tributaria II, 2013, pp. 1-267.

MENCHINI S., Art. 7. Poteri istruttori delle Commissioni tributarie, in AA. VV., Il nuovo processo tributario. Commentario, Giuffrè, 2004.

MERUSI F., L'integrazione fra la legalità comunitaria e la legittimità nazionale, in Dir. amm., 2009, 43 ss.

MICELI R., Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità, rivista di diritto tributario, vol ii, Giuffrè 2004.

MICHELI G. A., Corso di diritto tributario, Utet, 1989, 251.

MINIECI G., L'organizzazione del contenzioso tributario e le esperienze europee e statunitense in le commissioni tributarie 1998 nn. 1 e 2 IV, 1 e 33 ss.

MODUGNO F., Metodi ermeneutici e diritto costituzionale, Relazione al Convegno Nazionale "I rapporti civilistici nell'interpretazione della Corte Costituzionale ", 18-19-20 aprile 2006

MOGOROVICH S., Guida al processo tributario e alla conciliazione preventiva, Maggioli Editore 2008.

MOLINER J., La tutela amministrativa e giurisdizionale del contribuente, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1994, LIII, 1, I, 101 ss.

MOLINIER J., Atti del convegno della Société française de droit fiscal, Orléans, 1988.

MOLINIER J., L'évolution du régime des procédures fiscales de 1983 à 1987, in *Revue française de finances publiques*, n. 22, 1988, 101.

MOLINIER S., La tutela amministrativa e giurisdizionale del contribuente, relazione tenuta al convegno di Bologna su “ L'esperienza francese” in *Riv. Dir. Fin. e delle fin.* LIII, I 1994

MONTEDURO M., “Introduzione allo studio delle Agenzie amministrative: origini e trasformazioni dell'idea di Agenzia”, *Argo*, 2004.

MONTESQUIEU, *L'esprit des lois*, 1748.

MORTELMANS, The common market, the internal market, and the single market, what's in a market?, in *Common market Law Review*, 1998, p. 1001 ss.

MOSCATELLI T., Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributariaM. Giuffrè, 2007.

MULEO S., DEL FEDERICO L., BASILAVECCHIA M., Corte europea dei diritti dell'uomo e indagini fiscali, in *dialoghi tributari*, n. 4, Ipsoa 2009.

MULEO S., L'applicazione dell'art. 6 cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte europea dei diritti dell'uomo nel caso *ravon e altri c. francia* e le ricadute sullo schema processuale vigente., in *rivista di diritto tributario*, iv, Giuffrè 2008.

MURCIANO L. P., Prova testimoniale: processo tributario o procedimento giustiziale amministrativo?, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 7 e ss.

MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Zanichelli, 2013.

NAOMÉ C., *Le renvoi préjudiciel en droit européen. Guide pratique*, 2a ed., Larcier, 2007.

NASCIMBENE B., ALÌ A., *Il processo comunitario dopo Nizza*, Giuffrè 2003.

NEILL P., *The European Court of Justice: A Case Study in Judicial Activism*, London: European Policy Forum 1995; in senso contrario Geoffrey Howe, *Euro-Justice: Yes or No?*, 21, *E.L.Rev.*, 1996, 192-198;

NEILL SIR PATRICK, *The European Court of Justice: a case study in judicial activism*, London: european policy forum 1995.

NICOTINA L., *L'ampliamento della giurisdizione tributaria ex art. 2 d.lgs. n. 546 del 1992: un'interpretazione costituzionalmente orientata*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 169.

NOEL G., *La réclamation préalable devant le service des impôts*, Biblioteca di scienza delle finanze, Tomo 21. Lgdi, 1985.

NEUNER J., *Die Rechtsfindung contra legem*, München 2005.

OGGIANU S., *Giurisprudenza amministrativa e funzione nomofilattica. L'adunanza plenaria del consiglio di stato*, Cedam 2011.

OGGIANU S., *Giurisprudenza amministrativa e funzione nomofilattica*, Cedam, 2011.

OJANEN T., *The Changing Concept of Direct Effect of European Community Law*, *Revue Européen Droit Public*, 2000, 1253.

OLIVER P., *Le droit communautaire et les voies de recours nationales*, in *cahiers Dr.Eur.* 1992, 348 ss.

ONGARO E., (a cura di), *"Le agenzie pubbliche"*, MANNELLI S., *Ricerca SDA Bocconi, Funzione Pubblica*, 2006.

PALERMO F., *Federalismo fiscale. Una sfida comparata*, Wolters Kluwer Italia, 2011.

PANUNZIO S., *I diritti fondamentali e le corti in europa*, in panunzio s. (a cura di), *i diritti fondamentali e le corti in europa*, Kovene, 2005.

PAOLANTONIO N., *Articolo 1, comma 1 bis: Principi generali dell'attività amministrativa*, in *La pubblica amministrazione e la sua azione. Saggi critici sulla legge n. 241/1990 riformata dalle leggi n. 15/2005 e n. 80/2005*, 77 ss.

PARESC E., *Fonti del diritto*, in *Enciclopedia giuridica*, XVII, 1968.

PARLATO A., Considerazioni minime nel nuovo processo tributario in *rass. Trib.* 1996, 1093 ss.

PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in *Quad. Cost.*, 27, 3-4, 2007, 625 ss.

PASSAGLIA P., La costituzione dinamica. Quinta repubblica e tradizione costituzionale francese, Giappichelli, 2008.

PEKELIS A., Il diritto come volontà costante, Cedam, 1930, 158 ss.

PENNELLA N., Profili impositivi dei processi europei, diritto e pratica tributaria, Cedam, 2009, fasc. 6, pp. 1267- 1277.

PERRONE L., Diritto tributario e convenzione europea dei diritti dell'uomo, rassegna tributaria, Gruppo De Agostini n. 3, 2007.

PESOLE L., La Corte Costituzionale ricorre per la prima volta al rinvio pregiudiziale: spunti di riflessione sull'ordinanza n. 103 del 2008, in *federalismi.it*, n. 15/2008.

PICARDI N., "Audiatur et altera pars". Le matrici storico-culturali del contraddittorio, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2003, 7 e ss.

PICARDI N., La giurisdizione all'alba del terzo millennio, Giuffrè, 2007. 335.

PICOZZA E. , Diritto amministrativo e diritto comunitario,, 71 ss.

PICOZZA E., Alcune riflessioni circa la rilevanza del diritto comunitario sui principi del diritto italiano, in *Riv. it. dir. pubbl.*, 1992, 1221.

PICOZZA E., Diritto amministrativo e diritto comunitario, Giappichelli, 2004 17 ss.

PICOZZA E., L'incidenza del diritto comunitario (e del diritto internazionale) sui concetti fondamentali del diritto pubblico dell'economia, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 1996, 239 ss.

PICOZZA E., L'influenza del diritto comunitario nel processo amministrativo, a cura di Picozza E, *Processo amministrativo e diritto comunitario*, Cedam, 2004.

PICOZZA E., Le situazioni giuridiche soggettive nel diritto nazionale e in quello comunitario, in E. PICOZZA - PALMA - FOLLIERI, *Le situazioni giuridiche soggettive*

del diritto amministrativo, in Trattato di diritto amministrativo, (a cura di) G. SANTANIELLO, Cedam, 1999.

PILLITTERI S., Il contenzioso tributario in Europa, in Giustizia Tributaria.

PINELLI C., Il preambolo, i valori, gli obiettivi, in Le nuove istituzioni europee. Commento al Trattato di Lisbona, Il Mulino, 2010, pag.68.

PIRIS JEAN-CLAUDE M., Il trattato di Lisbona, Giuffrè 2013.

PISTOLESI F., La Giustizia tributaria, il Mulino 2006.

PLAGNET B., L'administration fiscale face au juge fiscal, nel Le juge fiscal, Convegno, Sfdf Strasbourg, Economica, 1988, 183.

POCAR F., La Corte Costituzionale tedesca ingabbia un trattato che sconta previsioni incerte e difficili intese, in Guida al Diritto, Il sole 24 ore, 2009.

PODDIGHE A., Giusto processo e processo tributario, Giuffrè, 2010.

PODDIGHE A., La giurisdizione tributaria e l'evoluzione della Tarsu, in Riv. dir. trib., 2003.

POLA G, in PALERMO F., Federalismo fiscale. una sfida comparata, Wolters Kluwer Italia, 2011.

POLICE A., Articolo 1, comma 1: Principi generali dell'attività amministrativa, in La pubblica amministrazione e la sua azione. Saggi critici sulla legge n. 241/1990 riformata dalle leggi n. 15/2005 e n. 80/2005, (a cura di) PAOLANTONIO N., POLICE A., ZITO A., Torino, 2005, 49 ss.

POTITO E., L'accertamento tributario, Edizioni scientifiche italiane, Edizioni Scientifiche Italiane, 2011, l'intero testo.

PRECHAL S., Does direct effect still matter?, in 37 CMLR, 2000.

PROTTO M., Il rapporto amministrativo, Giuffrè, 2008.

PRÜMM H. P., Verfassung und Methodik, Berlin 1976.

RAITI, G., Prima e dopo Nizza: il futuro della “pregiudiziale comunitaria” tra opposte istanze di conservazione e innovazione, in Riv. trim. dir. e proc. civ., 2002, 605.

RASMUSSEN H., On Law and Policy in the European Court of Justice. A Comparative Study in Judicial Policy-Making, Dordrecht: Martinus Nijhoff Publishers 1986.

RENOUX S., Le droit au recours juridictionnel, La Semaine juridique, 1993, n. 19, p. 211 ss.

RICCI E. F., La sentenza della “terza via” e il contraddittorio, Riv. dir. proc. 2006, 750 e ss.

RIZZELLI P., VILLANI M., L'autotutela nel contenzioso tributario, Maggioli 2013.

RODRIGUEZ IGLESIAS C., Intervento all'Incontro di studio tra la Corte Costituzionale e la Corte di giustizia delle comunità europee, Roma, Palazzo della Consulta, 4-5 aprile 2002, Roma, 2003.

ROLLE G., Nota a Corte di giustizia, sez. V, 4 ottobre 2001, C-294/99, in Rass. trib., 2002, 1459 ss.

ROMANO SANTI, L'ordinamento giuridico, Sansoni 1946.

RÖRIG M.T., in PASSAGLIA P., Corti costituzionali e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, in Quad. Cost., 27, 3-4, 2007, 625 ss.

ROSSI A., Brevi note sulla compatibilità dell'imposta di registro sui conferimenti societari con la normativa comunitaria, in Il Fisco, 2000, 11057 ss.

ROSSI L. S. - DI FEDERICO G., L'incidenza del diritto dell'unione Europea sullo studio delle discipline giuridiche, Editoriale Scientifica, 2008.

ROTH W., Eerfassungsrechtliche kontrolle der vorlagepflicht an den eugh, Nvwz, 2009.

RUGGERI A., Trattato costituzionale, europeizzazione dei “controlimiti” e tecniche di risoluzione delle antinomie tra diritto comunitario e diritto interno (profili problematici), in Giurisprudenza costituzionale e principi fondamentali. Alla ricerca del nucleo duro delle costituzioni. Atti del Convegno annuale del “Gruppo Pisa”, (a cura di) S. STAIANO, Torino, 2005, 828 ss

RUGGIERO A., Strategie processuali e piti con il fisco, Etas, 2001.

RUOTOLO M, L'interpretazione conforme a Costituzione nella più recente giurisprudenza costituzionale. Una lettura alla luce di alcuni risalenti contributi apparsi nella Rivista "Giurisprudenza costituzionale", in PACE (a cura di), Corte Costituzionale e processo costituzionale nell'esperienza della Rivista "Giurisprudenza costituzionale" per il cinquantesimo anniversario, Napoli, 2006, 468 ss..

RUSSO E., L'interpretazione dei testi normativi comunitari, Giuffrè, 2008.

RUSSO P., Il nuovo processo tributario, Milano, 1974, 79 in relazione all'elencazione di cui all'articolo 16 d.p.r. n. 636 del 1972.

RUSSO P., Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria, Giuffrè, 1969, 222.

RUSSO P., Impugnazione e merito nel processo tributario, in Riv. dir. trib., 1993, I, 749.

RUSSO P., Manuale di diritto tributario. il processo tributario, Giuffrè, 2013.

RUSSO P., voce Processo tributario, in Enc. dir., XXXVI, 1987, 770.

RUSSO P., Il giusto processo tributario, in rassegna tributaria, Eti, Gruppo De Agostini, n. 1, 2004.

RUSSO P., Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile, in rivista di diritto tributario, Giuffrè vol. i, 2009.

RUSSO, P., L'eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria, in Rass. trib., 2006, 587.

RUVOLO M., Il giudice nazionale a confronto con la nozione di interpretazione conforme e la sua "particolare" applicazione nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, in Europa e Dir.Privato 4/2006, 221.

SACCHETTO C., Armonizzazione e coordinamento fiscale nell'unione europea (voce), in enciclopedia giuridica Treccani, 2010.

SACCHETTO C., BARASSI M., Introduction to comparative tax law, Rubbettino, 2008.

SACCHETTO C. - G. BIZIOLI, Fisco, il grande assente nel Trattato UE, in Italia Oggi, 20 aprile 2005, 1.

SACCHETTO C., Principi di diritto tributario europeo ed internazionale, Giappichelli, 2011.

SACCO R., Circolazione e mutazione dei modelli giuridici, in Digesto disc. priv., sez. civile, Utet 1998, 365 ss.

SAITTO F., Germania. Il Tribunale costituzionale federale, con un'interpretazione conforme, ha respinto la *Verfassungsbeschwerde* contro la legge che istituisce il Fondo di stabilità europeo, in AAVV Diritto pubblico comparato ed europeo, Giappichelli, 2011.

SALVANESCHI L., I principi generali del processo civile ed il processo tributario, Edizioni Bollettino tributario, 2009, pp.419-431.

SALVINI L., Aiuti di stato in materia fiscale, Cedam 2007.

SANDULLI A., La proporzionalità nell'azione amministrativa, Cedam, 1998.

SANDULLI M. A., I principi costituzionali e comunitari in materia di giurisdizione amministrativa, in Federalismi.it, n.17, 2009.

SANDULLI P., Il giudizio innanzi alla Corte di Cassazione nel processo tributario, relazione tenuta il 23 novembre 2007 presso l'Università di Teramo, nell'ambito del convegno "La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale".

SANDULLI, M. A., Un passo avanti e uno indietro: il giudice amministrativo è giudice pieno, ma non può giudicare dei diritti, in Riv. giur. edilizia, n. 4/2004.

SANDULLI, P., Il diritto alla tutela giurisdizionale alla luce della Dichiarazione Universale dei diritti dell'uomo del 10 dicembre 1948, in Riv. dir. proc., 2009, 385.

SANNA TICCA E., Cittadino e pubblica amministrazione nel processo di integrazione europea, Giuffrè, 2004, 112.

SASSANI, B., Note sul concetto di interesse ad agire, Rimini, 1983.

SATTA S., Commentario al codice di procedura civile, I, Vallardi, 1959.

SAUER H., Die grundrechtskontrollr von eg-recht im konfliktdreick zwischen bverfg, eugh und egmr, jurisdiktionskonflikte im mehebenensystemen, Spring, 2008.

SAUER H., Kompetenz- und identitcltskontrolle von europarecht nach dem lissabon-urteil, ein neues verfahren vor dem bundesverfassungsgericht?, in Zrp 2009.

SCHEPISI C., L'impatto del diritto dell'unione europea sul processo amministrativo, Editoriale scientifica, 2013.

SCHÖNBERGER C., Lisbon in Karlsruhe: Maastricht's Epigones at Sea, 10 German Law Journal, 2009, 1201-1218..

SCHWARZE J, I principi dello Stato di diritto per l'azione amministrativa nella "vecchia" e nella "nuova" Unione europea, in Riv. it. dir. pubbl. comunit., 2004, 1284 ss.

SCHWARZE J., European administrative law, revised 1st edition, Sweet & Maxwell, 2006.

SCOCA F.G., Attività amministrativa, Giappichelli, 2013, pag. 87.

SCOCA, F. G., Giustizia amministrativa, Giappichelli, 2013.

SCUFFI M., I rapporti tra la giurisdizione tributaria e l'ordinamento comunitario:Il giudice tributario nell'interpretazione applicazione del diritto comunitario, Magistratura tributaria, Anno IV, n. 1 gennaio - aprile 2007, 32 ss.

SENGER E.K., Die Reform der Finanzverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland, Springer DE, 2009.

SERGES G., Articolo 117 Cost., c. 1, in Commentario alla Costituzione.

SIRINELLI J., Caractère obligatoire des décisions rendues sur renvoi préjudiciel de la CJCE, Revue générale du droit online numéro 1931, 2008.

SMETS P. F. - RYCKEWAERT M., Les Pères de l'Europe: cinquante ans après, perspectives sur l'engagement européen, Bruylant 2001.

SORRENTI G., L'interpretazione conforme a Costituzione, Giuffrè, 2006.

SORRENTINO F., citato da A. BARONE, in *Giustizia comunitaria e funzioni interne*, Cacuci, 2008, 20.

SORRENTINO F., *Profili costituzionali dell'integrazione comunitaria*, Giappichelli, 1995, 5 ss.

SORRENTINO F., *Svolta della Corte sul rinvio pregiudiziale: le decisioni 102 e 103 del 2008*, in *Giur. cost.*, 2008, 1288 ss.

SORRENTINO F., *Lo Status del Giudice Tributario incompatibilità astensione e ricusazione in AA.VV. Sistema di garanzie e processo tributario*, Satura, 2005, 267 ss.

SOULARD C., *Renvoi préjudiciel*, in Soulard C., Rigaux A., Munoz R., *Contentieux de l'Union européenne/3. Renvoi préjudiciel. Recours en manquement*, Rueil-Malmaison, 2011, pp. 19 ss.

STECK OLIVIER, *Note sous CE Ass., 11 décembre 2006, Société De Groot En Slot Allium BV et Bejo Zaden BV*, D. 2007, 994 ss.

STEIN T., VON BUTTLAR C., *Völkerrecht*, 12a ed., Köln, 2009.

STEVANATO D., *Motivazione dell'accertamento di valore, poteri delle Commissioni e oggetto del processo tributario in una interessante decisione di merito*, in *Rass. trib.*, 1989, II, 59.

STUFANO S., *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, IPSOA, 2006, pp.79 e segg.

SUCCIO R., BARGALI M., LUCARELLI A., *Verifica fiscale, accertamento e processo tributario*, Amon, 2012.

Tanzi V., *“Globalizzazione e sistemi fiscali (World Tax Organization?)”*, Banca Etruria, 2002.

TARULLO, S., *Il giusto processo amministrativo. Studi sull'effettività della tutela giurisdizionale nella prospettiva europea*, Giuffrè, 2004.

TEMPLE LANG J., *The sphere in which member States are obliged to comply with general principles of law and Community fundamental rights principles*, in *Legal issue of european integration*, 1991, 31.

TERRA B.J.M., WATTÈL P.J., *European tax law*, Kluwer Law International 2008.

TESAURO F., *Atti del convegno nazionale Nuovi assetti delle fonti del diritto*, a cura di BALDUCCI C, Caspur 2011.

TESAURO F., *Diritto dell'Unione Europea*, Cedam 2010.

TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Utet Giuridica, 2013.

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Giappichelli, 2013.

TESAURO F., *Profili sistematici del processo tributario*, Cedam, 1980, 45.

TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *rassegna tributaria*, Eti, Gruppo De Agostini n. 1, 2006.

TESAURO F., *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in *"Rassegna Tributaria"*, n. 4/2010, p. 962 ss.

TESAURO G., *Diritto dell'Unione Europea*, Cedam, 2012.

TESAURO, F., *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. delle fin.*, 2000, 73.

TESAURO, F., *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in *Rass. trib.*, n. 4/2010, 968.

TESAURO, F., voce *Processo tributario*, in *NN.D.I.*, App., V, Torino, 1984.

TIMMERMANS C.W.A., *Directives: Their Effect Within The National Legal Systems*, in *16 CMLRev.*, 1979.

TINELLI G, *Principi fondamentali della fiscalità comunitaria in AA.VV. Il processo costituente europeo ed i diritti fondamentali* a cura di A.Celotto, Utet, 2004.

TINELLI G., *Osservazioni sull'integrazione in sede contenziosa della motivazione dell'avviso di accertamento*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1981, II, 260 ss.

TINELLI, G., *Istituzioni di diritto tributario*, Cedam, 2003 e 2010.

TIPKE K., LONG S., *Stenerrecht*, Colonia, 2004, 720.

TIZZANO A., I “grands arrêts” della giurisprudenza dell'Unione europea, Giappichelli Editore, 2012.

TIZZANO A., L'Atto Unico europeo e la realizzazione del mercato interno, in *Foro It.*, 1989, IV, C, 75 ss.

TOCCI M., *Il processo tributario*, Cesi Professionale, 2012.

TODINI C., i “nuovi” poteri istruttori delle commissioni tributarie, modifiche normative ed esigenze di “giusto processo”, in rivista di diritto tributario, *Giuffrè*, vol i, 2006.

TOMUSCHAT C., The Ruling of the German Constitutional Court on the Treaty of Lisbon, 10 *German Law Journal* 2009, pp. 1259-1261.

TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Cedam, 2013.

TOTH A.G., *Legal protection of individuals in the European Communities*, vol. I, Elsevier Science Ltd, 1978.

TOTH A.G., On law and policy in the European Court of Justice, *Y.e.l.* 1987, 411 ss.

TRAVERSA E., *La fiscalità comunitaria in L'unione europea . Principi- istituzioni- Politiche- Costituzione*, Il Mulino, 2005.

TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Giuffrè, 1977, 145.

TREMONTI G., “Rischi fatali. Europa vecchia, la Cina, il mercatismo suicida: come reagire”, *Mondadori*, 2005.

TRIDIMAS T., The Court of Justice and Judicial Activism”, 21 *E.L.Rev.*, 1996, 199-210.

TRIDIMAS T., *The general principles of EC law*, Oxford University Press, 2006, 9.

TRIMARCHI BANFI F., Il diritto ad una buona amministrazione, in *Trattato di diritto amministrativo europeo*, diretto da CHITI M.P. e GRECO G., tomo I, II ed., Giuffrè, 2007, 49 ss.

TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Cedam, 2013.

TURCHI, A., I poteri delle parti nel processo tributario, Giappichelli, 2003.

UBERTAZZI G.M., La Corte di giustizia delle Comunità europee e il suo dovere di conformarsi alle sue precedenti decisioni ex articolo 177, in Riv. Trim. Dir. Pubb., 1977, 486 ss.

UCKMAR V. (a cura di), La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura, in atti del convegno "gli ottanta anni di diritto e pratica tributaria", Cedam, 2007.

URICCHIO A., Atti e poteri del giudice Tributario tra principi del "giusto processo" ed estensione della giurisdizione tributaria, Cacucci, 2007, 20 ss.

VAN GROLL R., La tutela Giurisdizionale ed extragiudiziale del contribuente in Germania, relazione al convegno dell'Università di Bologna, 1994.

VANDERSANDEN G., La procédure préjudicielle devant la Cour de Justice de l'Union européenne, Bruxelles, 2011.

VANISTENDAEL F., The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases, in EC Tax Review, 1996.

VANONI E., "L'esperienza della codificazione tributaria in Germania", in Riv. Dir. Finanziario, 1938, I, 361 ss.

VELO D., Unione europea : le scelte di Maastricht, Pubblicazione: Mondo Economico, Anno 48. No. 1 - 2. 9 gennaio 1993. p. 52-57.

VERDE G., Un processo comune per l'Europa, Europa E Diritto Privato, No. 1. 1999. p. 3-23.

VERDE G., Sul monopolio dello Stato in tema di giurisdizione, in Riv. dir. proc., 2003, 379.

VERDE G., voce Prova (dir. proc. civ.), in Enc. dir., XXXVII, Milano, 1988.

VERSIGLIONI M., Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, Giuffrè, 2001.

VILLORESI V. , DI NICOLÒ F., Ricorsi tributari. Casi svolti, Il sole 24 Ore, 2010.

VIOLANTE V., Profili processuali della istanza di addebito ex art. 151, 2° comma, c.c., in Riv. dir. proc., n. 3/2006, 115.

WEBER A., Sviluppi del diritto amministrativo europeo, in Riv.it.di.pubbl.com., 1998, 589 ss.

WEILER J.H.H., The Court of Justice on trial, I.rev. 24, 1987, 555 ss.

ZACCARIA G., Interpretazione della legge, in Enciclopedia Giuridica Annali V, 2012.

ZAGREBELSKY G. (a cura di), Diritti e Costituzione nell'Unione Europea, Laterza 2003.

ZAGREBELSKY G., Corti europee e corti nazionali in Panunzio S. (a cura di), i diritti fondamentali e le corti in europa, Jovene, 2005.

ZITO A., Il “diritto ad una buona amministrazione” nella Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea e nell’ordinamento interno, in Riv. it. dir. pubbl. comunit., 2002, 425 ss.

ZUCKERMAN A.A.S., Justice in Crisis, Oxford University Press, Oxford 1999 .

Sitografia

Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea: www.eur-lex.europa.eu

Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana: www.gazzettaufficiale.it

Offizieller Bundesfinanzministerium: www.bundesfinanzministerium.de

Offizieller Deutscher Bundestag: www.bundestag.de

Portale delle Fonti di diritto comunitario: www.publications.europa.eu

Portale Filodiritto - diritto tributario: www.filodiritto.com/diritto/tributario

Portale Osservatorio di diritto tributario www.diritto.it/osservatori/tributario/

Portale di Diritto comunitario e comparato: www.federalismi.it

Service Public de la diffusion du droit: www.legifrance.gouv.fr

Site de l'information légale et administrative: www.journal-officiel.gouv.fr

Site officiel de la Cour de Cassation française: www.courdecassation.fr

Sito Costituzionalisti italiani "AIC.": www.associazionedeicostituzionalisti.it

Sito della Banca dati "DoGi": Dottrina giuridica www.infoleges.it/Dogi

Sito della Banca dati "De Jure" Giuffrè: www.dejure.giuffrè.it

Sito della Banca dati "IPSOA": www.ipsoa.it

Sito della Banca dati "Fisco Online": www.leggiditalia.it

Sito della Banca dati "Foro Italiano": www.foroitaliano.it

Sito della Banca dati Sole 24 Ore Banche dati: www.banchedati.ilsole24ore.com

Sito di Diritto Pubblico Comparato ed Europeo "DPCE": www.dpce.it

Sito Il sole 24 ore - Gazzette ufficiali: www.ricerca24.ilsole24ore.com

Sito ufficiale del Ministero dell' Economia e delle Finanze: www.tesoro.it

Sito ufficiale dell' Unione europea: www.europa.eu

Sito ufficiale della Corte Costituzionale Italiana: www.cortecostituzionale.it

Sito ufficiale della Corte di Giustizia UE: www.curia.europa.eu

Sito ufficiale Tutto fisco (a cura del Ministero dell'economia e delle finanze)
www.tuttofisco.it